



Universidade de Brasília  
Faculdade de Direito  
Programa de Pós-Graduação em Direito

YURI VINICIUS ASSEN DA SILVA

**Críticas ao direito tributário brasileiro na pós-modernidade: a construção do conhecimento jurídico para além do paradigma do positivismo estrito.**

BRASÍLIA

2023

YURI VINICIUS ASSEN DA SILVA

**Críticas ao direito tributário brasileiro na pós-modernidade: a construção do conhecimento jurídico para além do paradigma do positivismo estrito.**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito

**Orientador:** Professor Doutor Valcir Gassen

BRASÍLIA

2023

YURI VINICIUS ASSEN DA SILVA

**Críticas ao direito tributário brasileiro na pós-modernidade: a construção do conhecimento jurídico para além do paradigma do positivismo estrito.**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito

Em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_, o candidato foi considerado \_\_\_\_\_ pela banca examinadora.

---

Professor Doutor Valcir Gassen – Presidente  
Universidade de Brasília

---

Doutor Pedro Júlio Sales D’Araújo – Avaliador  
Universidade de São Paulo

---

Professor Doutor Clécio Santos Nunes – Avaliador  
Universidade Católica de Brasília

---

Professor Doutor Argemiro Cardoso Moreira Martins – Suplente  
Universidade de Brasília

*À universidade pública, a qual me concedeu identidade  
e mudou por completo a jornada da minha vida.*

## **AGREDECIMENTOS**

Agradeço à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília que, desde 2011, tem sido minha casa e minha identidade enquanto profissional, pesquisador e pessoa. Dos corredores da graduação ao convívio do Mestrado no Programa de Pós-Graduação, sempre me acolheu e me deu oportunidades que não haveria em outra instituição.

Agradeço à enorme gentileza do meu orientador, Prof. Dr. Valcir Gassen, o qual, com enorme sabedoria e paciência, soube me guiar para a conclusão deste trabalho com palavras de coragem e incentivo.

Agradeço a todos que fizeram parte dessa trajetória que se iniciou muito antes da minha chegada a Brasília e que agora se consagra com mais uma etapa.

*“Afinal, o segredo do sucesso das forças autoritárias no seu sistemático processo de submissão era exatamente não apostar no apoio manifesto das grandes massas, mas apenas em sua surda indiferença”*

*(EILENBERGER, Wolfram, **As visionárias: quatro mulheres e a salvação da filosofia em tempos sombrios: 1933 a 1943**. 1 ed. São Paulo: Todavia, 2022, p. 39)*

## RESUMO

O presente trabalho traz como problema a prevalência da instrumentalidade no estudo do direito tributário brasileiro, a qual reduz o seu campo de estudo pela adoção anacrônica do positivismo estrito. Analisando a doutrina majoritária que conduz tal perspectiva no estudo do direito, passa-se a apresentar um quadro fenomênico da tributação que urge por respostas a partir do direito tributário, sobretudo na inserção do direito na pós-modernidade. Em perspectiva, se coloca o contexto da matriz tributária brasileira, a qual apresenta desafios que são ignorados pela definição do que é o campo de estudo do direito tributário na medida em que o positivismo dominante se limita a analisar a norma em seu viés semântico, ignorando a eficácia e o contexto social, político e econômico na qual se insere. Para além disso, também é demonstrado neste trabalho que a fundamentação filosófica dedutiva adotada pelo positivismo estrito tributário brasileiro não traz novidades ao campo da tributação, limitando-se a buscar a segurança jurídica como elemento valorativo para fechamento de seu circuito lógico formalista. O presente estudo se propõe a criticar este posicionamento da doutrina ao afirmar que o positivismo estrito, além de não conseguir alcançar a criação da metodologia definitiva que tanto almeja, também cria corte epistemológico que limita a compreensão do direito enquanto mera instrumentalização da relação de dominação e poder.

Palavras-chave: direito tributário; positivismo estrito; crítica; matriz tributária.

## **ABSTRACT**

The present work addresses the issue of the prevalence of instrumentality in the study of Brazilian tax law, which reduces its field of study through the anachronistic adoption of strict positivism. By analyzing the prevailing doctrine that drives this perspective in the study of law, a phenomenological framework of taxation is presented, which urgently calls for answers from tax law, especially regarding the integration of law in postmodernity. In perspective, the context of the Brazilian tax matrix is considered, which presents challenges that are ignored by the definition of the field of study of tax law insofar as the dominant positivism limits itself to analyzing the norm in its semantic bias, disregarding the efficacy and the social, political, and economic context in which it is inserted. Moreover, it is also demonstrated in this work that the deductive philosophical foundation adopted by Brazilian strict tax positivism does not bring novelty to the field of taxation, limiting itself to seeking legal certainty as a value element for closing its formalistic logical circuit. The present study aims to criticize this position of the doctrine by asserting that strict positivism, besides being unable to achieve the creation of the definitive methodology it so desires, also creates an epistemological break that limits the understanding of law as mere instrumentalization of domination and power.

Keywords: tax law; strict positivism; critics; tax matrix

## Sumário

Sumário 9

<b>1.</b>	<b>Introdução .....</b>	<b>10</b>
<b>2.</b>	<b>O Positivismo Estrito Tributário Brasileiro: das origens históricas à experiência .....</b>	<b>19</b>
2.1.	O jusnaturalismo e suas origens: a diminuição da relevância da moral para o direito. ....	20
2.2.	O direito positivo e as necessidades de uma sociedade ordenada a partir do interesse na descentralização do poder do soberano. ....	27
2.3.	O pós-positivismo e o papel da moral no direito. ....	37
2.4.	O positivismo estrito tributário no Brasil e o conceito do direito .....	43
<b>3.</b>	<b>A matriz tributária brasileira e sua interação com o positivismo estrito. ....</b>	<b>51</b>
3.1.	A matriz tributária brasileira e suas origens históricas. ....	54
3.1.1.	O conceito de matriz tributária. ....	55
3.1.2.	A matriz tributária brasileira: suas influências e estruturação. ....	60
3.1.3.	Desafios da matriz tributária brasileira .....	65
3.2.	A formação do pensamento jurídico tributário brasileiro .....	68
3.2.1.	A formação jurídica e a perpetuação da tradição. ....	68
3.2.2.	A consolidação do pensamento positivista no Brasil. ....	73
3.3.	A pós-modernidade e a questão da função do direito .....	76
3.3.1.	A pós-modernidade .....	76
3.3.2.	A crise do neoliberalismo .....	81
3.3.3.	O direito na pós-modernidade. ....	86
<b>4.</b>	<b>Des-pensando a epistemologia do positivismo jurídico estrito tributário.....</b>	<b>90</b>
4.1.	O corte epistêmico e o positivismo estrito tributário: para além da ciência no direito e em busca do saber jurídico. ....	90
4.2.	A técnica como instrumento necessário para operacionalização do poder .....	100
4.3.	O direito como instrumento do poder.....	107
<b>5</b>	<b>Conclusão.....</b>	<b>112</b>

## 1. Introdução

A discussão em torno da reforma tributária no Brasil ronda o imaginário político e econômico do país há décadas como um porvir necessário, convivendo com profundas incertezas, ponderações políticas intermináveis e propostas conflitantes. Sucessivas tentativas de simplificação de tributos, criação de mais exações, ampliação da carga tributária e intensos debates em momentos de crise fiscal agravam a necessidade de uma transformação na tributação brasileira, que parece nunca se efetivar com a ênfase que o problema dos impostos se dimensiona na economia. Contudo, ao que tudo indica, há um certo otimismo em uma mudança de rumos, o que também representa mais um capítulo repetido nessa história. Em Davos, na Suíça, durante o encontro do Fórum Econômico Mundial de 2023, o então Ministro da Fazenda do Brasil, Fernando Haddad, concedeu entrevistas a repórteres brasileiros em uma espécie de recado para o Brasil e o mundo<sup>1</sup>: “Está muito amadurecida a discussão. A reforma das reformas é a tributária. O arcabouço fiscal não vai dar tanto trabalho”.

A afirmação do Ministro de Fazenda ocorre em resposta a uma necessidade evidente e já posta a todos, mas que é difícil de se entender em um primeiro momento. A tributação no Brasil é complexa e essa é uma afirmação que, por si, carrega carga simbólica e conceitual muito maior do que a mera literalidade pode apresentar. Em pesquisa realizada em 2019, Raphael Maleque FELICIO e Antônio Lopo MARTINEZ expõem que para o operador do direito tributário tem-se a percepção generalizada de que a legislação tributária no Brasil incentiva a desigualdade, tem caráter complexo que estimula o planejamento tributário e aponta de forma unânime a necessidade de reforma global no Sistema Tributário Nacional (FELICIO, MARTINEZ, 2019). Em síntese, constata-se a necessidade de profunda ressignificação, visto que nem os especialistas letrados – e que se debruçam diretamente sobre a questão da técnica tributária – se sentem confortáveis com o cenário legislativo.

Realizar esta afirmação no Brasil não exige muitas evidências para ser constatada como uma verdade inconveniente, constituindo fato a ser estudado. A tributação no Brasil é parte de discussão que permeia vários sistemas do conhecimento. No aspecto jurídico, sua dificuldade de compreensão frente à própria dinâmica da aplicação do direito. No aspecto econômico, a ineficiência e iniquidade perante a sociedade e diante das contas públicas. No

---

<sup>1</sup> Entrevista concedida a repórteres em matéria veiculada no portal Correio Braziliense. Cfr.: <https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2023/01/5066543-mudanca-tributaria-e-a-reforma-das-reformas-diz-haddad-em-davos.html>. Acessado em 20-01-2023.

aspecto político, a crise de representatividade e a discussão a respeito da função do próprio Estado. No aspecto sociológico, um agravador da crise de desigualdade. No plano filosófico, o convívio com diversas concepções de justiça social. No aspecto psicológico social, mais um acorde na sinfonia ruidosa de um sistema opressor.

A necessidade de alteração legislativa a que menciona o Ministro da Fazenda como a “reforma das reformas” mostra que a questão da tributação é um dos pontos centrais para a discussão política e econômica no Brasil. Desde 2015 até o fim do ano calendário de 2022, o Brasil tem enfrentado sucessivas recessões, atravessando a crise global da pandemia de 2020. Associado a esse cenário de queda arrecadatória e desajuste de contas públicas<sup>2</sup>, a discussão político-econômica ainda se sustenta na questão da responsabilidade fiscal.

O Supremo Tribunal Federal (STF) é instado<sup>3</sup> por diversas vezes a se pronunciar sobre temas de natureza fiscal, os quais tem impacto direto nas contas do Estado. Conforme Anexo de Riscos Fiscais enviado ao Congresso Nacional para formulação da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2023, constam contra a União Federal ações judiciais de natureza tributária com o impacto estimado de R\$ 1.412 bilhões<sup>4</sup>. A expectativa trilionária do impacto de julgamentos no STF revela a dimensão da discussão que está sob a égide do direito tributário e reitera o problema da tributação no Brasil. Nas mãos do STF, estão discussões que juntas equivalem ao percentual de 15,8% do Produto Interno Bruto Nacional (PIB) do Brasil<sup>5</sup> de 2021 em termos absolutos. Por outra ótica, a discussão tributária gestada nos tribunais tem poder de influenciar diretamente o funcionamento regular<sup>6</sup> do Estado de Direito. Aqui não se fala tão

---

<sup>2</sup> A questão do desajuste de contas públicas, compreendido popularmente como “pedaladas fiscais”, foi argumento jurídico para abertura do processo de impeachment da Presidente Dilma Rousseff em 2016 pela Câmara dos Deputados, o que demonstra o interesse político – no mínimo, retórico – em relação à questão.

<sup>3</sup> É importante frisar que o Supremo Tribunal Federal, ao deter o monopólio da interpretação constitucional quanto ao conceito de repercussão geral tem em suas mãos o poder para se manifestar ou não a respeito de determinados assuntos. Contudo, neste primeiro momento assumimos que o STF atua diante da inafastabilidade da jurisdição, o que certamente precisaria ser revisto no modelo institucional brasileiro.

<sup>4</sup> Os dados são publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional e fornecidos pela Advocacia Geral da União, carecendo de informações a respeito da metodologia e origem do levantamento. Cfr.: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:44752](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:44752). Acessado em 20-01-2023.

<sup>5</sup> Os dados do Produto Interno Bruto do Brasil estão disponíveis no site do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Até o encerramento do presente trabalho, ainda não se havia divulgado o PIB referente a quarto semestre de 2022, impossibilitando uma análise comparativa tendo o ano de 2022 como perspectiva. Cfr.: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acessado em 20-01-2023.

<sup>6</sup> Para realizar esta afirmação levamos em consideração que o funcionamento do Estado de Direito depende diretamente de seu financiamento mediante pagamento de tributos. Não descartamos outras formas de financiamento do Estado, contudo, é evidente que haveria um efeito cascata na economia brasileira caso o cenário especulado venha a se concretizar, sobretudo na necessidade de maior endividamento do Estado.

somente da manutenção da democracia e das instituições, mas também de elementos macro e microscópicos, como, por exemplo, o funcionamento de hospitais, pagamento de servidores da área de segurança pública, manutenção da dívida pública etc. Este cenário quase apocalíptico já se anunciou em 2020 com a necessidade de um orçamento extraordinário para o enfrentamento da pandemia e suas consequências sobre o endividamento público. Tudo isso pode ser contingenciado pelo arrolamento da dívida pública, o que põe maior pressão no efeito dominó causado pela intervenção da tributação e do direito tributário na vida pública.

Todo esse cenário coloca em perspectiva a questão fiscal do Brasil como sendo um resultado de vários fatores, dentre eles, a própria dinâmica do conhecimento em direito tributário. Em outras palavras, estamos discutindo o instrumento necessário para a resolução dos conflitos que geraram este acervo trilionário que se encontra nos escaninhos do STF. Ocorre que o direito tributário sequer é cogitado como fonte para determinação dos rumos para a construção de um novo paradigma fiscal do Brasil. De forma objetiva, a corrente dominante do direito tributário não é questionada no que diz respeito à sua contribuição para o problema fiscal do Brasil. As raízes do problema atual do contexto brasileiro são mencionadas como “complexas”, apresentando uma saída unânime para um problema que basicamente é desconhecido em sua inteireza, revelando a falta de perspectiva do sistema político. Afirma-se, que a tributação brasileira “é” complexa, mas pouquíssimo se apresenta a respeito do “porquê” seria complexa e qual a contribuição do paradigma dominante do direito tributário para essa realidade. Abrir espaço para essa discussão soa como certa heresia, vez que a doutrina dominante deixa pouco espaço para debate quanto aos postulados de fé na ciência jurídica positivista. Nosso trabalho é justamente trazer esta introspecção ao direito tributário, situando-o como uma disciplina que depende não somente da legislação tributária enquanto texto, mas também do fenômeno tributário em face do paradigma atual da teoria do direito.

Não se está aqui propondo uma implosão completa do positivismo e de sua aplicação no direito. A análise jurídica das leis e de seu teor semântico para a extração de significados é extremamente importante para a evolução do Estado de direito como conhecemos, a ponto de já introduzirmos a aplicação da lei como teor de “positivismo espontâneo” (DIMOULIS, 2011) oriundo da tradição e do ensino jurídico. O distanciamento da discricionariedade do julgador e a correlação entre a lei e a manutenção de expectativas criada pelo positivismo garantiu segurança jurídica para o desenvolvimento da economia de mercado, minimizando riscos e maximizando retornos. Contudo, a manutenção do positivismo enquanto norteador único para a construção do conhecimento, o que entendemos como uma concepção epistemológica do

Direito, confere uma limitação ao estudo jurídico e diminui a relevância do direito a um mero instrumento de poder e controle social. Em outras palavras, a mesma manutenção de expectativas e correlação de poderes garante a manutenção da realidade posta (*status quo*).

Por mais que vários tributaristas sejam consultados para apresentar manifestações a respeito das propostas de alteração da legislação tributária que tramitam no Congresso Nacional, suas contribuições se limitam a explicar os mecanismos legais utilizados nestas novas iniciativas legislativas para construção de instrumentos, pouco acrescentando ao debate a respeito da hecatombe fiscal que assola o país. Por exemplo, é fácil perceber tributaristas se esforçando para explicar o que é um imposto sobre valor agregado (IVA) e se a novas propostas legislativas em trâmite no Congresso Nacional atendem a pressupostos dogmáticos para adequação ao conceito abstrato do IVA. Uma análise de um tributarista formado nas escolas do positivismo tributário brasileiro buscaria a manutenção de um rigor metodológico científico (rigor das formas) em detrimento da construção de um conhecimento aplicável à realidade. Em outras palavras, indagar se este instrumento legal proposto é o mais apropriado diante das pretensões constitucionais, da realidade histórica, das necessidades sociais e de outros tantos fatores que compõem a necessidade brasileira é algo que, na sua percepção, iria além dos contornos de sua competência enquanto jurista em direito tributário. Isso diz muito pouco a respeito do real valor constitucional que uma proposta como essa teria para o país.

Em seu silêncio, o direito tributário se torna uma disciplina jurídica contribuinte da situação fiscal do país por diversos fatores. Ao se omitir do debate público mediante uma linguagem própria e cifrada, que reitera termos técnicos que não são utilizados por outras disciplinas do direito, o direito tributário cria um universo paralelo alheio ao ambiente que se insere e autorreferencia seu sistema de jogos de palavras.

Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR (2020), no seu livro *A superação do direito como norma: uma revisão descolonial da teoria do direito brasileiro*, traz luz crítica à discussão em torno das limitações do positivismo ao estudo jurídico. Ao criticar a colonialidade do pensamento jurídico “oficial”, expondo sua origem eurocêntrica dominadora, estabelece a necessidade de que o positivismo se adapte à realidade que habita. Ou seja, traz uma crítica em favor do avanço do positivismo para considerações de outras perspectivas de conhecimento jurídico, indo além das limitações da lei (FERRAZ JÚNIOR, 2020, pp. 147-148).

A teoria do direito usual, se aceita aqui, mesmo em toda a sua complexidade teórica e seus desenvolvimentos analíticos e argumentativos, confirma, e mais, valida a denunciada *colonialidade do poder* que tanto serviu e ainda serve, na história

indigenista e racalista latino-americana, à *colonialidade do ser*, ratificando a leitura da superioridade da *experiência jurídica estatal* em face das experiências *jurídicas marginais*. Manter-se assim é ignorar o discurso periférico, a *transmodernidade* e o *pensamento crítico fronteiriço* de que há pouco se falou em prol da simples e insustentável planificação e homogeneização do direito *oficial* tradicional

O presente trabalho se propõe a apresentar as bases programáticas da disciplina jurídica tributária no Brasil e como sua construção impõe ao direito tributário um papel de mero espectador da história, pouco contribuindo para um debate transformador da tributação no Brasil e, por conseguinte, do próprio rearranjo do contrato social brasileiro. Como afirmam as bases da sociologia fiscal atual, discutir a tributação é discutir o próprio contrato social (MARTIN et al, 2009). Em nossa perspectiva, é para isso que serve a discussão e estudo do direito tributário.

Na leitura dos livros didáticos de direito tributário é possível identificar uma preocupação que já foi absorvida pela maioria da comunidade acadêmica. Trata-se da discussão jurídica a respeito de qual seria o objeto de estudo do direito tributário.

O que parece óbvio, na verdade, revela-se uma preocupação essencial para estas obras acadêmicas de viés introdutório para a disciplina, bem como para os precursores do estudo em direito tributário no Brasil. O estudo do direito tributário, por sua história, apresenta a necessidade de delimitação do campo de estudo com o intuito de validar a abordagem do próprio trabalho. Nesse contexto, a semântica da lei tributária foi trazida como único objeto de estudo por aquela que entendemos ser a doutrina dominante no Brasil. Essa abordagem exerce função central na construção do conhecimento proveniente do campo do direito tributário. Tal assunção tem várias repercussões notáveis, vez que trata da fundação de qualquer disciplina a tarefa de elencar o seu objeto de estudo. Além de destacar o que “é” o direito tributário, também é necessário determinar o que ele “não é” por consequência lógica, e isso é o mais preocupante diante das alterações de ordem constitucional e das mudanças de paradigma que se desenharam na evolução do pensamento jurídico no Brasil e no mundo.

O estudo meramente semântico do direito tributário a partir da norma é notável e não é obra de mero acaso didático diante das necessidades propedêuticas da disciplina. Como será apresentado com profundidade mais adiante neste estudo, é reflexo de toda uma construção histórica do conhecimento jurídico tributário e de elementos inerentes ao ensino jurídico nacional e suas repercussões sociológicas. Essas mesmas repercussões constroem na concepção de direito tributário que se limita ao campo linguístico, ignorando toda a fenomênica própria da tributação e das interações entre contribuinte e Estado.

O intento de tratar a lei tributária com veemência em seu aspecto semântico é mais evidente na obra de Paulo de Barros CARVALHO (2017; 2018), tendo se notabilizado como um dos principais defensores da dogmática tributária no país. Na obra de CARVALHO, é nítida uma prevalência do pensamento positivista, sobretudo diante dos contornos dados por Hans Kelsen<sup>7</sup> (1998), adornada por teorias filosóficas e jurídicas modernas em torno do fenômeno jurídico em um viés que reconstrói a epistemologia do direito. Contudo, o seu cerne envolve uma interpretação semântica do texto jurídico, baseando-se na premissa de que o estudo do direito posto (Ciência do Direito) é a partir de sua manifestação mediante a linguagem.

É a assertiva de que o estudo do direito é o estudo da sua linguagem, a qual deriva de um pensamento filosófico de repercussões sociológicas, é que CARVALHO centraliza a ideia de que o estudo do direito tributário se concentra no estudo da norma jurídica tributária. Tendo como um de seus pressupostos o giro linguístico<sup>8</sup>, que início do século XX trouxe nova perspectiva à determinação do que é o conhecimento científico, Paulo de Barros CARVALHO concentra sua teoria do direito na busca pelos sentidos da norma tributária como a verdadeira

---

<sup>7</sup> Nesse sentido, segue trecho da obra de CARVALHO (2017, p. 75): “É preciso dizer que na ideia que reduz a ordem jurídica ao complexo das normas existentes, está contida, por certo, uma concepção normativista do direito, que identifica o órgão juridicamente legitimado ou o fato credenciado para a construção das unidades normativas, na medida estrita em que houver regras que incidem nos órgãos, qualificando-os como tais e outorgando-lhes a específica competência, assim como tipificando fatos, aos quais se atribuem a força de produzirem outras normas. Isso nos permite isolar o objeto da Ciência do Direito: o universo das normas jurídicas válidas, num espaço territorial particularmente considerado e num momento histórico certo e determinado. Repetimos aqui, com Kelsen, que o direito não se esgota somente no espaço normativo, sendo, como de fato é, um fenômeno complexo, de várias faces, para configuração do qual muitos fatores concorrem. Mas estaria uma preocupação ontológica sobre o direito, enquanto aqui nosso objetivo é meramente epistemológico, buscando saber como é possível uma ciência que estude o direito, assim como ele se apresenta. E, nesse caminho, temos na construção do mestre de Viena uma elaboração notável, mediante a qual nos é dado conhecer as normas de um sistema de direito positivo historicamente indicado, autorizando-nos assim a reconhecer os fatos jurídicos relevantes e as correspondentes condutas interpessoais que eles desencadeiam. É pela descrição normativa que o jurista entra em contacto com o fato da realidade social e com a conduta regulada, regressando à norma num movimento dialético incessante. Desse modo, um acontecimento da vida real-social será ensejador de eficácia jurídica se, e somente se, estiver previsto em norma válida do sistema ‘S’, que o descreve em sua hipótese (antecedente normativo), disciplinando o comportamento humano dele irradiado no seu conseqüente ou prescritor.

<sup>8</sup> Nesse sentido, veja-se trecho da obra de CARVALHO (2018, p. 4): “A Teoria Geral do Direito tem recebido valiosa contribuição dos estudos empreendidos por especialistas da área tributária. Desde a obra de BECKER e das elaborações de Geraldo ATALIBA e de José Souto Maior Borges, até a decidida inserção do Grupo de Estudos que o IBET [Instituto Brasileiro de Estudos Tributários] promove há vinte e três anos, no movimento do “giro linguístico”, afirmando-se na linha de frente da “Filosofia da Linguagem”. Com efeito, as intensas reflexões sobre o fenômeno do direito vêm acontecendo numa sucessividade digna de nota. Vários estudiosos, de muito elevado nível, num espontâneo e desinteressado esforço de cooperação intelectual, tomando a obra incomum de Lourival Vilanova como paradigma e deixando de lado o fluxo turbulento da vida social e profissional dos nossos dias, plantaram, em terra firme, interessante centro de indagação teórica e prática.”

metodologia (ciência) do direito.

Em que pesem os méritos acadêmicos, em nossa concepção tais premissas impõem a redução do estudo do direito enquanto mera análise do fenômeno linguístico, criando uma dissonância com as proposições<sup>9</sup> do texto constitucional. Ao contrário do que pressupõe o giro-linguístico, que permite uma abertura interpretativa e salva a filosofia moderna da discussão entre sujeito e objeto<sup>10</sup>, CARVALHO se utiliza desse mesmo pressuposto para fechar o direito em seu viés interpretativo semântico<sup>11</sup>.

A restrição imposta aos juristas no que diz respeito à compreensão do que é o fenômeno jurídico tributário influencia diretamente na inação de um debate propositivo e isso tem uma razão bem clara: a doutrina dominante da ciência do direito tributário é instrumental, não promovendo reflexões a respeito de sua relação com o mundo e não incentivando respostas para construção do conhecimento em direito tributário.

Para a teoria dominante na doutrina nacional, a resposta para o problema aqui apresentado seria a afirmação de que ao direito cabe o estudo das leis, em uma clara acepção positivista formalista da relação do direito com o mundo. Sua análise partiria do direito posto pelo poder constituído, o qual se propõe a evocar sua autoridade para apresentar uma regra ou princípio jurídico a ser perseguido pelo destinatário da norma. Tem-se, portanto, a prevalência do positivismo jurídico tributário brasileiro enquanto condutor do direito tributário nacional. Esta afirmação pode ser dramática, mas é evidente. Toda construção dos trabalhos propedêuticos da doutrina tributária dominante, destacando-se Paulo de Barros CARVALHO

---

<sup>9</sup> Aqui usamos o termo “proposições jurídicas no sentido atribuído por Ronald DWORKIN (2014, p. 6), referindo-se a todas as diversas afirmações e alegações que as pessoas fazem sobre aquilo que a lei lhes permite, proíbe ou autoriza.

<sup>10</sup> A discussão entre sujeito-objeto surge a partir das meditações de René Descartes (1586-1650), as quais desafiam a ideia do uso dos sentidos para indagar a existência da realidade que cerca o homem (relação de extensão). O homem, enquanto sujeito ciente, se põe em contato com os objetos que o cercam, porém haverá a limitação inerente dos sentidos, sendo a desconfiança de Descartes com aquilo que percebe a tônica que domina a ciência e a filosofia nos anos subsequentes. Quando se trata de “giro-linguístico”, passamos a uma nova fase da filosofia na qual a linguagem é posta como um dos centros da discussão, partindo da perspectiva de que o homem só adquire sua consciência e conversa com o mundo a partir da relação comunicacional. Como estes postulados de comunicação são expressos, qual a gramática universal dita pelos homens, como representar o mundo são inovações discursivas trazidas pela filosofia da linguagem (AUROUX, 2009) Neste sentido, a filosofia da linguagem inaugura nova perspectiva ao utilizar-se da configuração dos símbolos utilizados pelo homem, seja por meio da linguagem ou até mesmo na possibilidade de reduzir conceitos abstratos a jogos de palavras.

<sup>11</sup> Em certa medida há motivos que assistem CARVALHO na propagação de seu pensamento. Há pouco conteúdo de natureza acadêmica jurídica tributária para afirmar uma visão distinta do direito tributário, havendo que mencionar o conceito de matriz tributária (GASSEN, 2013; BICALHO, 2013; D’ARAÚJO, 2015) e outros estudos esparsos que situam o conteúdo jurídico diante de demandas constitucionais como questões de gênero (ROCHA, 2021), desigualdade (D’ARAÚJO, 2015), racismo (FABRICIO, 2022) e outros temas (MARTIN et. al, 2009).

(2017; 2018), está voltada para realizar esta afirmação e justificar porque a ciência do direito deve-se postar diante da análise da semântica das leis, reduzindo o direito a quase uma realidade técnica gramatical em busca de sentidos.

Para além dos fundamentos que cercam a ideia da prevalência do positivismo jurídico no direito tributário brasileiro, uma verdade oculta se entremeia em seus fundamentos: a prevalência do positivismo enquanto resposta para o conceito de Direito.

O que se afirma neste trabalho de viés crítico e propositivo é que o positivismo jurídico tributário brasileiro logrou êxito em atingir dominância enquanto parte do pensamento jurídico nacional, porém falhou ao trazer a mesma segurança jurídica que propõe afirmar, mesmo tendo passados quase 80 anos desde a sanção do Código Tributário Nacional de 1965. Nesse sentido, cabe uma reflexão profunda sobre o papel do direito tributário, suas influências e seu escopo na construção do Estado brasileiro.

Contudo, a verdade é que a dominação do conceito de direito tributário assentado pela doutrina majoritária do positivismo estrito limita a concepção de estudos que exploram facetas do fenômeno tributário importantes para o avanço do constitucionalismo moderno. Ao delimitar o contorno da ciência do direito tributário à linguagem e, portanto, à sua análise semântica, há uma marginalização do conhecimento produzido a partir de outras concepções de direito tributário. Além disso, dificulta (ou impossibilita) a absorção deste conhecimento pelo Poder Judiciário e pelos cursos de direito como parte da disciplina jurídica tributária. Do outro lado, a “regra matriz de incidência”, enquanto instrumento jurídico, é utilizada por diversas oportunidades para afirmar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma determinada lei, proliferando a reboque a ideia de que ao direito tributário cabe tão somente o estudo do texto legal. Em síntese, a instrumentalidade deste conhecimento doutrinário majoritário é veículo que carrega consigo uma percepção limitada do próprio fenômeno jurídico tributário.

Em seu primeiro capítulo, o presente trabalho se propõe a desvendar o positivismo estrito tributário no Brasil até o assentamento da tradição positivista na construção do Código Tributário Nacional e seus estudos propedêuticos. Nesse capítulo, teceremos uma exposição crítica dos acontecimentos e momentos históricos para a construção da cultura jurídica nacional, avaliando seus aspectos sociológicos, econômicos e filosóficos.

No segundo capítulo deste trabalho, discutiremos a posição factual da realidade da tributação no Brasil, discutindo o conceito de matriz tributária em contraposição à visão sistêmica do direito em sua perspectiva histórica, social e econômica. Neste capítulo será

apresentada a concepção da pós-modernidade no direito, que apresentou as limitações e o fracasso do positivismo jurídico enquanto concepção epistemológica do direito (BICALHO, 2013).

Por fim, no terceiro e último capítulo, será apresentada crítica ao pensamento positivista enquanto corte semântico e limitador ao conceito de direito, tanto em sua perspectiva histórica quanto filosófica, abrindo possibilidade para a discussão jurídica em termos de estudo e posicionando o direito de extrema importância para a construção de uma nova tributação no Brasil.

## **2. O Positivismo Estrito Tributário Brasileiro: das origens históricas à experiência**

Nessa etapa de nosso estudo é de extrema relevância expormos o que exatamente é o positivismo jurídico estrito tributário o qual nos propomos a criticar neste trabalho. Para além da determinação deste objeto conceitual, entendemos que há aí um conceito simplificado, mas que pode gerar indeterminações que, por diversas vezes, dificulta a própria concepção do que é estudado. Atacar o positivismo enquanto visão global do direito é quase uma missão suicida de inevitável derrota, dada a sua vitória enquanto paradigma jurídico. Como afirma BOBBIO, em determinado momento tratar de direito se tornou tratar do próprio positivismo (1995, p. 26). Essa afirmação pode ser sustentada pela sua evidente hegemonia no século XX como corrente jurídica-filosófica, carregando a construção do Estado Democrático de Direito e o desenvolvimento da economia de mercado como a conhecemos. Afirmar qualquer concepção de direito que não envolve a determinação das normas postas mediante um sistema legal, seja pela codificação ou pela construção de costumes estabelecidos, não condiz com a própria realidade prática do direito. Contudo, nossa preocupação diz respeito a questões epistemológicas do positivismo o que, a nosso ver, limitam sobremaneira a concepção do direito enquanto disciplina.

Dessa forma, este capítulo se preocupa em posicionar o positivismo na perspectiva histórica, fazendo-se um paralelo de sua construção enquanto concepção científica e passando pela consolidação da doutrina tributária brasileira que entendemos ser a que conduz a perspectiva que ora é atacada. De início, trabalharemos com a inevitável comparação entre o jusnaturalismo e o juspositivismo. Em seguida, faremos um recorte histórico a respeito da assimilação da teoria do direito de Ronald DWORKIN (2002) e na teoria discursiva de direito em Robert ALEXY (2001; 2014). Por fim, analisaremos o positivismo jurídico absorvido pelo direito tributário brasileiro em seu contexto histórico.

Em nossa pesquisa analisamos o trabalho de Edgar BODENHEIMER (1981), o qual remonta uma tradição histórica da construção do direito a partir dos séculos. Mais especificamente, encontramos em BODENHEIMER a abordagem marcante para entendermos o jusnaturalismo e sua influência na cultura jurídica. Em que pese a contribuição de Norberto BOBBIO (1995) para compreensão do tema, o qual não é desconsiderado, encontramos em BODENHEIMER (1981) talvez a melhor tradução da linearidade dos fatos, buscando remontar esta concepção jusfilosófica. É importante antecipar, desde já, que ambos os autores possuem visões antagônicas a respeito da origem do positivismo.

Se de um lado o trabalho de BODENHEIMER (1981) nos oferece elementos para compreender o direito natural, o trabalho de BOBBIO (1995) é o que melhor compreende a virada social que deu origem ao fenômeno do positivismo, associando-o como resultado da alternância de significado do Estado perante a economia, sobretudo nas revoluções burguesas dos Estados Unidos da América e na França. Enquanto BODENHEIMER (1981, pp. 91-110) sustenta que o positivismo é resultante de mudança na compreensão da ciência, associando-o a Augusto Comte e outros autores responsáveis por alterações significativas na filosofia da ciência e na epistemologia. BOBBIO (1995, pp. 63-89; pp. 119-129), por sua vez, traça uma relação de não-linearidade entre o positivismo jurídico e o positivismo científico, o que nos parece ser mais factível diante da diminuição do peso da moral para determinação dos comandos normativos.

Em seguida, faremos breve apresentação das concepções de direito de Hans KELSEN (1998) e Herbert HART (1994), dois autores compreendidos como sustentáculos das teses positivistas e da sua consolidação para a compreensão do direito. Associaremos suas teorias a um avanço histórico na construção do Estado de Direito e da necessidade de elementos institucionais que garantissem a redução da arbitrariedade do decisor no direito.

Em associação ao positivismo, trataremos também da busca por uma metodologia para a decisão normativa, principal dificuldade encontrada na obra dos positivistas KELSEN (1998) e HART (1994). Nesse contexto, destacam-se os trabalhos de Ronald DWORKIN (2002) e Robert ALEXEY (2001; 2014) na construção de decisões orientadas por argumentos raciocinais, o que no Brasil restou conhecido como pós-positivismo, jusmoralismo ou teoria da argumentação jurídica.

Por fim, neste capítulo, nos dedicaremos a demonstrar como o direito tributário se apropriou das discussões em torno do direito positivo no contexto da criação do Código Tributário Nacional de 1965. Utilizando a conceituação de Positivismo Jurídico *stricto sensu*, o qual chamaremos aqui de “positivismo estrito”, extraído de Dimitri DIMOULIS (2006, p. 130), consolidaremos a percepção do direito tributário nacional.

## **2.1. O jusnaturalismo e suas origens: a diminuição da relevância da moral para o direito.**

Explicar a origem do direito natural enquanto paradigma é, ao mesmo tempo, apontar as origens do fenômeno jurídico. A expressão “natural” do direito pode ser confundida até com a ideia de organicidade que esse mesmo apresenta, tendo em vista o caminho espontâneo da

natureza humano. Isso porque parte da visão de que o direito advém da necessidade de correção social, criando-se a perspectiva de trazer a conduta do homem para o que é correto. Entender que algo está em linha com aquilo que se supõe é partir do pressuposto de que a visão elementar do jurídico se alinha com ideais “naturais” do homem. Portanto, é possível afirmar que o jusnaturalismo não surge de forma orientada, mas tão somente pressuposta, como parte do próprio direito em sua origem. Nesse sentido, em havendo a vontade de correção do trato social em face de conduta que seria expectada pelos demais, criou-se a concepção da aplicação do direito. Paradoxalmente, apesar de ser algo em convívio com o social, a concepção do que “é” direito talvez seja um dos grandes problemas dessa disciplina.

A ideia do jurídico por detrás de nossa tradição ocidental surge na Grécia Antiga, naqueles que são apontados como o berço da civilização europeia<sup>12</sup>. Tanto Aristóteles quanto Platão acreditavam na existência de uma justiça universal, algo que transcende o humano e participa da construção das suas relações de forma espontânea (BODENHEIMER, 1981, pp. 3-12).

A concepção grega de direito é marcada pelo reconhecimento da existência de um direito natural às coisas. Ou seja, inerente à natureza do homem (BODENHEIMER, 1981, pp. 3-12) e, portanto, imutável e universal<sup>13</sup>. Esta naturalidade com a qual se habitua o direito convive em pé de igualdade com a convenção adotada pelos homens, seja mediante texto escrito ou mediante o resultado de processos decisórios de julgamento. Nesse contexto, é marcante a contraposição de Protágoras o qual sustentava que a lei convencionalizada teria caráter obrigatório e válida independentemente da existência de lei moral universal abstrata, havendo que prevalecer sem averiguação de conteúdo moral (BODENHEIMER, 1981, p. 6). Sua marca revela a preocupação amoral de um positivismo precoce ainda não estabelecido.

Em que pese todo o esforço para desdobrar o conceito de “universal” a partir da interpretação do direito nos gregos, como descreve BODENHEIMER, entendemos que aquilo que é afirmado como universal é, na verdade, aquilo o que é comum a um dado segmento social – normalmente uma elite intelectual – e é ampliado aos demais por projeção. Em outras palavras,

---

<sup>12</sup> Cfr BODENHEIMER (1981, p. 3): “If we start our survey of the evolution of legal philosophy with an account of the legal theory of the Greeks rather than that of some other nation, it is because the gift of philosophical penetration of natural and social phenomena was possessed to an unusual degree by the intellectual leaders of ancient Greece. By subjecting nature as well as society and its institutions to a searching, fundamental analysis, the Greeks became the philosophical teachers of the Western world and Greek philosophy a microcosm of world philosophy as a whole.”

<sup>13</sup> Cfr BODENHEIMER (1981, p. 11): “Aristotle, however, was conscious of the fact that in the administration of a system of law situations may arise where the universality and rigidity of legal rules may cause hardship in an individual case”.

a perspectiva de visão da moral e do direito dos filósofos gregos projetava-se para o resto da humanidade a partir de concepção de um mundo natural (de como as coisas “são”<sup>14</sup>). Em nossa concepção, talvez este seja o principal problema do jusnaturalismo que é não compreender a igualdade pela diferença entre os indivíduos que compõem diversas culturas, o que se intensifica com a complexidade da sociedade. Ao contrário do que acreditamos, a ideia do direito natural propunha a extensão de ideais de justiça e moralidade que se estendiam a todos os povos e em qualquer momento histórico.

Avançando na investigação histórica, percebemos que a influência dos romanos no que se entende por direito natural se coloca na construção de um sistema jurídico prático<sup>15</sup>, o que parece inicialmente contrapor a preconcepção que temos do próprio jusnaturalismo enquanto ideia jurídica oposta à determinação objetiva de regras. Em verdade, a lei convencional (legislada) estava em convívio com os ditames naturais universais, porém em pé de igualdade. A virada do positivismo trará contraponto a essa perspectiva ao reger o direito posto, estabelecido e regente, criando perspectiva hierárquica entre a lei e a moralidade, sobretudo na aplicação das regras. Houve pouca contribuição na filosofia do direito no período romano, sendo notoriamente conhecidos pela conceituação de vários institutos civilistas que até hoje utilizamos em nossa tradição de direito civil. Contudo, a influência do estoicismo é evidente, partindo de Cícero, segundo o qual determinada lei somente seria justa quando pautada em postulados morais do direito natural (BODENHEIMER, 1981, p. 14). Segundo seu entendimento, as leis estariam diretamente vinculados à relação entre a racionalidade, a virtude e a convivência do homem em sua natureza<sup>16</sup>. Por sua vez, há que se fazer um parêntese em relação à

---

<sup>14</sup> Utilizar este termo neste momento é, de certo, um pouco perigoso com a possibilidade de confusão com os primórdios da fenomenologia, a qual buscava compreender “o mundo pelas coisas mesmas”, buscando fazer parte da relação entre sujeito e objeto e extraindo dali a essência do que se pretendia analisar. Não é este o caso dos gregos neste momento os quais não estavam em sintonia com a ideia de limitação sensorial do homem para percepção dos objetos que este se proporia a estudar.

<sup>15</sup> Cfr BODENHEIMER (1981, p. 15): “Many of the famous Roman jurists of the classical epoch of Roman law (which lasted from the first century B.C. to the middle of the third century A.D.) were likewise under the influence of the Stoic philosophy. However, the work of these men was largely of a practical nature, and they had little occasion to engage in abstract theoretical discussions about the nature of law and justice. Although the legal texts of the classical epoch abound with references to *jus naturale*, *naturalis ratio*, and *natura rerum*, the ‘natural law’ envisaged in these texts is usually not the universal and supratemporal law discussed by Cicero, but rather represents a proposed solution of a case which is in accord with the expected conduct of men in Roman society or with the inherent justice of a particular factual situation.”

<sup>16</sup> Cfr BODENHEIMER (1981, p. 14): “In ascribing “natural force” to the law, Cicero made it clear that the mind and reason of the intelligent man was the standard by which justice and injustice were to be measured. Characteristic of the reasonable man was the disposition of his mind to give everyone his due, and this attitude was equated with justice by Cicero. Being perhaps first confined to the family, relatives, and friends of a man, he pointed out, this attitude was with the unfolding of civilization bound to spread to fellow citizens, then to political allies, and would

comunidade romana. A qualidade de cidadão romano e a de escravo possuíam regimes jurídicos completamente distintos, havendo clara diferenciação e clivagem social deste direito natural do homem. A própria existência de escravos neste período já nos demonstra a importância de entender o aspecto “natural” do homem, o que se difere sobremaneira da visão humanista evocada a partir do iluminismo.

Transpondo o período romano e chegando à Idade Média, percebe-se clara substituição dos postulados universais das relações humanas para a transcendência em favor do divino. O que era parte da realidade dos homens entre a sua relação (moral ou social), passa a ser parte da absoluta e incontestável autoridade dogmática da relação entre Deus e o homem. Nesse sentido, notabiliza-se São Tomás de Aquino pelo sincretismo aristotélico. Em sua concepção, prevê-se a interação entre o divino e o homem, sendo que ao homem há apenas a possibilidade de abstrair parte do reflexo da concepção divina, havendo incompletude no conhecimento da lei eterna (BODENHEIMER, 1981, p. 24). Deus, nesse caso, seria o conhecimento da totalidade (onisciente), enquanto o homem apenas a expressão imperfeita de seus designios. Logo, ao homem cabe a determinação do bem e do mal, porém sempre havendo a impossibilidade de compreensão total<sup>17</sup>.

A visão absoluta do divino e da sua compreensão total do direito dos homens é confrontada pela visão religiosa que ataca a Igreja Católica: o protestantismo (BODENHEIMER, 1981, pp. 31-35). No século XVI, temos aqui o início da concepção individualista e liberal no espírito dos homens, marcando a história humana pela concepção do indivíduo enquanto entidade e não mais como parte de um plano divino. Ao contrário da visão católica estabelecida por São Tomás Aquino, a partir do marco protestante, é a razão humana a grande dádiva divina,

---

finally embrace the whole of the human race. To Cicero, the sense of justice, though capable of growth and refinement, was a universal possession of all reasonable men. "For since an intelligence common to us all makes things known to us and formulates them in our minds, honourable actions are ascribed by us to virtue and dishonourable actions to vice; and only a madman would conclude that these judgments are matters of opinion, and not fixed by Nature." Justice is therefore inherent in nature (understood as human nature), and as a necessary condition of human collective well-being it can never be separated from utility (as some Sophists had attempted to do)."

<sup>17</sup> Cfr. BODENHEIMER (1981, p. 24): "The eternal law (*lex aeterna*) is the "plan of government in the Chief Governor." It is the divine reason and wisdom directing all movements and actions in the universe. All things subject to divine providence are ruled and measured by the eternal law. In its entirety it is known only to God. No human being is capable of knowing it as it is, except perhaps "the blessed who see God in His essence." But though no ordinary mortal can know the eternal law in its whole truth, he can have a partial notion of it by means of the faculty of reason, with which God has endowed him. This participation of the rational creature in the cosmic law is called natural law (*lex naturalis*) by St. Thomas. The natural law is merely an incomplete and imperfect reflection of the dictates of divine reason, but it enables man to know at least some of the principles of the *lex aeterna*."

conferindo ao homem o poder de acreditar e entender os direitos da vida, liberdade e propriedade, sendo eternos e imutáveis<sup>18</sup> (BODENHEIMER, 1981, pp. 31-32).

Logo, ao homem cabe a compreensão de algo que lhe é universal, natural e imutável, porém centrado no indivíduo enquanto fonte da determinação do que seriam estes ideais racionais. A mudança de eixo quanto à origem da compreensão do direito natural, inicialmente partindo da ideia de universalidade, migrando para o divino e, em seguida, assentando-se no racional humano, contribui para entendermos a emancipação do indivíduo neste processo histórico (BODENHEIMER, 1981, p. 58). Ressalta-se, também, o influxo histórico que contrapõe a razão do homem e a lei de Deus. O retorno do direito ao domínio dos homens nos daria pistas para compreender a ascensão da razão humana<sup>19</sup>, porém ainda fortemente marcada pela tradição cristã e pela abstração da espiritualidade.

Avançando na história do direito, vemos a construção de verdadeira sincronicidade entre a percepção jusfilosófica e a construção do Estado Moderno enquanto inovação social. É possível identificar a clara influência iluminista, culminando nas revoluções burguesas. Temos aqui a influência de obras célebres que até hoje são estudadas nos cursos de direito (mesmo que brevemente citadas). Em síntese, a moral, que até então era compartilhada, passava a ser internalizada como a relação valorativa do indivíduo frente ao fato, dando-se maior relevância ao mandamento legal enquanto ordem direta e objetiva<sup>20</sup> (BODENHEIMER, 1981, p. 58).

---

<sup>18</sup> Cfr. BODENHEIMER (1981, pp. 34-35): “Three periods may be distinguished in the evolution of the classical law-of-nature philosophy. These periods correspond roughly to three successive stages in the social, economic, and intellectual development of this epoch. The first stage in the process of emancipation from medieval theology and feudalism which took place after the Renaissance and Reformation was marked by the rise of Protestantism in religion, of enlightened absolutism in politics, of mercantilism in economics. To this epoch, which lasted longer in Germany than in the western countries of Europe, belong the theories of Grotius, Hobbes, Spinoza, Pufendorf, and Wolff. It is a characteristic feature of the theories of these men that the ultimate guaranty for the enforcement of natural law is to be found largely in the wisdom and self-restraint of the ruler. The second epoch, which started approximately with the English Puritan Revolution of 1649, was marked by a tendency toward free capitalism in economics and liberalism in politics and philosophy. The views of Locke and Montesquieu were characteristic expressions of this epoch, which sought to guarantee by means of a separation of powers the natural rights of individuals against undue encroachments by the government. The third epoch was marked by a strong belief in popular sovereignty and democracy. Natural law was entrusted to the "general will" and the majority decision of the people. The most outstanding representative of this stage was the French political thinker Jean-Jacques Rousseau. The third stage in the development of the law-of-nature school had a profound impact on the political and constitutional development of France, while the second form of the law of-nature school gained the upper hand in the United States of America.”

<sup>19</sup> Cfr. BODENHEIMER (1981, p. 73): “It will easily be seen that the doctrines of the historical jurists stood in sharp contrast to the teachings of the classical natural-law philosophers. The thinkers of the age of enlightenment believed that the legal rules could be discovered and laid down in a code by consulting human reason alone.”

<sup>20</sup> Cfr. BODENHEIMER (1981, p. 58): “Another practical result of the philosophy of natural law was a strong movement for legislation. The advocates of a law of nature believed that by the mere use of their rational powers men would be able to discover an ideal legal system. It was only natural that they should endeavor to work out in

A escola do direito natural, como assim é chamada por BODENHEIMER, pode ser dividida em três fases. Na primeira, a maior contribuição partiu do trabalho de Thomas Hobbes na afirmação da existência da autorregulação do soberano, sendo o Direito Natural uma investidura de seu próprio posto (BODENHEIMER, 1981, pp. 40-43). Nesse sentido, Hobbes confere ao soberano o poder de comandar seus súditos, porém havendo que recorrer ao direito natural para casos em que necessita de guia moral para decidir ou comandar (BODENHEIMER, 1981, pp. 40-43). Há em Hobbes clara relação ainda presente entre jurisdição e governo. Porém, a prevalência da supremacia do soberano mediante ordenamento direto, não havendo consideração a respeito dos valores e direitos naturais em discussão, põe Hobbes na posição de um dos precursores do positivismo (BODENHEIMER, 1981, p. 43).

Na segunda fase da escola do direito natural, percebe-se a separação dos poderes como tônica da nova construção da relação entre direito e estado. A institucionalidade das instâncias de poder garantia a busca de liberdade, enquanto a primeira fase buscava a segurança na possibilidade de regulação do poder do soberano mediante a evocação dos direitos naturais. É bem verdade que a primeira fase, nessa perspectiva, apenas nos parece completa e eficiente quando retirada do soberano a possibilidade de autorregular-se<sup>21</sup>. Nesse contexto, destaca-se a contribuição de John Locke para afirmar a não prevalência de um homem perante o outro – o que se pode considerar uma espécie de igualdade formal -, devendo-se destacar que a norma imutável está baseada na relação pela proteção dos bens da vida, da liberdade e propriedade para qualquer homem, independentemente de sua posição social. O humanismo criado por John Locke neste momento, o qual ainda hoje é muito evocado para a construção de argumentos libertários, encontra incompletude ao não apontar quem seria o guardião desses direitos, encontrando solução em Montesquieu (BODENHEIMER, 1981, p. 45). Em seu livro *Espírito das Leis*, Montesquieu constrói a separação institucional que dá poder à teoria de John Locke, criando-se nos Estados Unidos da América estofo conceitual suficiente para o desenvolvimento

---

a systematic form all the various rules and principles of natural law and to embody them in a code. Accordingly, about the middle of the eighteenth century a movement for legislation set in.”

<sup>21</sup> Cfr. BODENHEIMER (1981, p. 54): “In the political theory of John Locke (1632-1704), this new tendency became very obvious. Locke assumed that the natural state of man was a state of perfect freedom, in which men were in a position to determine their actions and dispose of their persons and possessions as they saw fit, and that it was, furthermore, a state of equality, in the sense that no man in this state was subjected to the will or authority of any other man. This state of nature was governed by a law of nature which, looking toward the peace and preservation of mankind, taught men that, all persons being equal and independent, no one ought to harm another in his life, health, liberty, or possessions. As long as the state of nature existed, everybody had the power to execute the law of nature and punish offenses against it with his own hand”.

da Corte Suprema enquanto guardião do direito natural (BODENHEIMER, 1981, p. 50).

Na terceira fase, na França, Jean-Jacques Rousseau passa a defender a adesão do direito natural à vontade da maioria<sup>22</sup>, o que é de certa forma inusitado frente toda a história de concentração de poder e afirmação de valores universais centrados em uma pequena elite detentora do poder decisório. Em seu entendimento, inexistiria qualquer garantia de normas naturais sem que houvesse adesão da maioria e moderação voluntária para sua existência (BODENHEIMER, 1981, p. 54). Como é notório, Rousseau teve fortíssima influência na construção da doutrina que infla a relevância histórica da Revolução Francesa, sendo este fato um marco no pensamento jurídico, representando a importância e vinculação dos influxos sociais ao direito. De toda forma, é certo que o trabalho de Rousseau teve forte impacto nas ideias de Immanuel Kant no que diz respeito à adesão ao que é correto àquilo que é decidido pela vontade da maioria.

Para Kant a moral era resultante da relação do indivíduo em face do mundo posto. Em síntese, sua percepção partia da relação entre indivíduo e a realidade das convenções do homem em sociedade, havendo em si o dever categórico<sup>23</sup> de buscar a retidão como parte de sua conduta, vez que as leis são resultantes do processo decisório da comunidade em que se vive (BODENHEIMER, 1981, pp. 60-65). Nesse sentido, a evocação de leis naturais imutáveis e eternas compartilhadas pelos demais e comunicadas por intermédio da moral não poderiam ser evocadas para invalidar a norma proveniente da convenção social. Em outras palavras, a evocação de um direito natural não poderia invalidar uma norma objetiva (BODENHEIMER, 1981, p. 63). Dessa forma, o direito natural perde o domínio do resultado normativo, havendo somente a existência da relação metafísica entre o certo e o errado, bem ou mal, moral e imoral.

---

<sup>22</sup> Cfr. BODENHEIMER (1981, p. 54): “Sovereignty, to Rousseau, meant the exercise of the general will. The sovereign, he argued, being formed wholly of the individuals who compose the state, can never have any interests contrary to theirs. The sovereign therefore need not give any guarantees to his subjects. Each individual, in obeying the general will, merely obeys himself; his individual will is merged in the general will. When the state is formed by means of the social contract, the general will is expressed by a unanimous consent of all citizens; all subsequent manifestations of the general will, however, are to take place in the form of majority decisions.”

<sup>23</sup> Cfr. BODENHEIMER (1981, p. 62): “The concept of freedom is central in Kant’s moral and legal philosophy. He makes a distinction, however, between ethical and juridical freedom. Ethical or moral freedom meant to him the autonomy and self-determination of the human will; we are morally free insofar as we are capable of obeying a moral law which is engraved in the hearts of all of us. This moral law, formulated by Kant in the form of the Categorical Imperative, demands that we act according to a maxim which we could wish to become a universal law. Juridical freedom, on the other hand, he defines as independence of an individual from the arbitrary will and control of another. This freedom he considered as the only original and inborn right belonging to man by virtue of his humanness. This basic right, he pointed out, comprises in itself the ideas of a formal equality, because it implies that each man is independent and his own master. Kant had a strong belief in the inherent dignity of the human personality, and he taught that no man had the right to use another person merely as a means to attain his own subjective purposes; each human individual was always to be treated as an end in itself.”

Somente a partir da instrumentalização do direito, aplicável mediante as normas convencionadas, seria possível aplicar um conceito abstrato de justiça ou de moralidade, mesmo que estas fossem entendidas como leis naturais. Nos tempos atuais, podemos traçar um paralelo ligado à diferenciação clássica entre o conceito abstrato de justiça e o poder coercitivo do direito. A justiça enquanto ideal e o direito enquanto prática instrumental convivem com certa aceitação na sociedade contemporânea, sendo incerta a sua diferenciação nos tempos do jusnaturalismo.

Nesse retrospecto, tem-se por certo que o direito natural se moldou a diversas perspectivas históricas sociais, especialmente pela ideia da plenitude de leis universais e imutáveis, mas que alteravam seu referencial de acordo com o contexto do pensar humano. Em que pese a afirmação diversas vezes sobreposta (e etérea) de que as leis da natureza humana teriam caráter comum em todos os povos, em nosso sentir a verdade é que o elemento unificador da igualdade era a grande liga entre os pensadores do direito em sua época. Ou seja, diante da inoperância de pensamentos anti-hegemônicos, era possível estabelecer um plano conceitual e metafísico capaz de estabelecer o compartilhamento de um conceito de direito sem que houvesse muitas rupturas, especialmente pelo fato de que o poder estava concentrado na mão dos soberanos. Dessa forma, diante da ascensão dos influxos democráticos, o direito positivo ganhou maior destaque na consolidação de critérios mais assertivos, estáveis e de equivalência de direitos - em que pese a inequívoca dissonância entre teoria e prática discursiva.

## **2.2. O direito positivo e as necessidades de uma sociedade ordenada a partir do interesse na descentralização do poder do soberano.**

A percepção de Kant em relação à moral e a existência de conjecturas no plano metafísico que não condiziam com uma ideia de direito dão força à normatividade e ao processo de produção legislativa. Como visto anteriormente, a história conduziu a sociedade ocidental para a estatização do direito. O que antes era concebido por ideais supra-humanos, assim entendidos com leis naturais inerentes à existência do homem, agora fazem parte de sua razão e interação a nível de conduta individual e coletiva.

É indiscutível a relevância do trabalho de Norberto BOBBIO (1995) para a compreensão do fenômeno que entendemos por direito positivo. Contudo, a sua teoria quanto ao surgimento do positivismo jurídico destoa da teoria de BODENHEIMER (1981). Em sua concepção, BODENHEIMER (1981, pp. 91-95) sustenta a evolução do positivismo jurídico enquanto

consequência do pensamento científico positivo na construção de uma metodologia própria para o direito<sup>24</sup>. Do outro lado, BOBBIO entende que o direito positivo difere substancialmente do positivismo científico, na medida em que somente é possível sua existência diante da estruturação das normas jurídicas em torno de códigos (BOBBIO, 1995, pp. 119-121).

Em síntese, o impulso para a legislação nasce da dupla exigência de pôr ordem no caos do direito primitivo e de fornecer ao Estado um instrumento eficaz para intervenção na vida social. O impulso para a legislação não é um fato limitado e contingente, mas um movimento histórico universal e irreversível, indissolúvelmente ligado à formação do Estado moderno. Nem todos os países formularam a codificação (resultado último e conclusivo da legislação), mas em todos os países ocorreu a supremacia da lei sobre as demais fontes de direito. Isto aconteceu também na Inglaterra. Se neste país não foi executado o projeto de codificação de Bentham, o pensamento deste, todavia, exerceu uma grande influência nas reformas legislativas e no desenvolvimento do sistema das fontes de direito. Não é por acaso que o século XIX foi chamado de o século benthamiano, já que viu afirmar-se na Inglaterra a prevalência do direito legislativo sobre a *common law* paralelamente à consolidação do Estado parlamentar.

Para BOBBIO, tratar de direito positivo é uma espécie de pleonasma (1995, p. 26), isso porque em dado momento da história do conhecimento humano o estudo do direito pressupõe necessariamente o estudo da sua relação normativa objetiva, especialmente quando o Estado adquire o monopólio da produção das normas. Do outro lado, o pensar de BODENHEIMER (1981, p. 95) se associa à ideia de que a estruturação do conhecimento no direito estabelece modo de se alinhar aos paradigmas da relação científica empírica. Em síntese, buscaria-se a construção de método suficiente para que o direito se equivalha a uma ciência.

Assim como Leonardo ALVIM (2016, p. 43), discordamos do posicionamento de BODENHEIMER (1981, p. 95) neste ponto específico para justificar a origem do positivismo jurídico. A explicação de BODENHEIMER (1981) parte do pressuposto de que o direito se volta exclusivamente para a dimensão metodológica como parte de sua concepção. A construção histórica do avanço do positivismo elaborada por BODENHEIMER em seu trabalho (1981, pp. 3-89) nos dá elementos suficientes para entender que o positivismo não é resultante da mudança de concepção na filosofia da ciência. Na verdade, é possível extrair que a construção do Estado e a estatização do processo de reconhecimento do direito, bem como a legitimação social,

---

<sup>24</sup> Cfr. BODENHEIMER (1981, p. 94): “Beginning with the second half of the nineteenth century, positivism invaded all branches of the social sciences, including legal science. Legal positivism shared with positivistic theory in general the aversion to metaphysical speculation and to the search for ultimate principles. It rejected any attempt by jurisprudential scholars to discern and articulate an idea of law transcending the empirical realities of existing legal systems. It sought to exclude value considerations from the science of jurisprudence and to confine the task of this science to an analysis and dissection of positive legal orders. The legal positivist holds that only positive law is law; and by positive law he means those juridical norms which have been established by the authority of the state.”

encaminharam a alteração do paradigma jurídico e prevalência da lei convencionada como uma necessidade. Aqui chamamos esses acontecimentos de influxos sociais, os quais não necessariamente se associam com a ideia de movimento social ordenado, mas sim resultante de variantes históricas, culturais, filosóficas, econômicas, políticas e sociais. Desde as revoluções burguesas, até o convívio com ideais liberais que emancipam o indivíduo de sua relação com o divino, a relação entre o direito e a sociedade tem sido moldada por questões que não envolvem um decidir do que é o direito, mas sim uma experiência enquanto fenômeno de autorregulação da sociedade. Em outras palavras, em nossa compreensão, o positivismo jurídico não surge de uma imanência, mas sim de uma experiência do indivíduo em face da sociedade. De outra forma, BODENHEIMER (1981) enxerga certa linearidade entre os acontecimentos como se conduzissem uma sincronidade entre a relação da filosofia da ciência e a adesão das leis convencionadas (positivas) como centro norteador do direito. Essa visão acabar por limitar o direito à teoria da decisão ou teoria da norma, o que não explicaria, por completo, a compreensão e adoção do direito positivo.

BOBBIO (1995), por sua vez, trata a produção normativa mediante codificações, sobretudo no século XVIII e XIX, como principal ponto de importância para a consolidação do positivismo. Eis que, segundo seu entendimento, sequer haveria a percepção de diferenciação entre direito positivo e natural. Deixara de ser espontânea, segundo explica, a perspectiva de que haveria normas imutáveis e universais, passando-se a chamar de direito somente aquilo que estava posto (BOBBIO, 1995, p. 26).

Ao que nos parece, a origem do direito positivo se dá essencialmente na alteração da dinâmica social, o que se pode analisar pela perspectiva histórica já apontada no jusnaturalismo, dos gregos até as revoluções burguesas e o Código Napoleônico. A teoria de BOBBIO (1995) quanto à origem do positivismo jurídico revela viés mais pragmático. Em nosso entendimento, a visão de BODENHEIMER (1981) não pode ser descartada para fins de estudo. Isso porque revela uma tendência dos estudiosos do direito a analisar a história de forma a confirmar o momento em que vivem, como se tudo fizesse parte de um todo sistêmico em busca de ordem. A confirmação das opções teóricas no direito muitas vezes parte da confirmação *post factum* diante da necessidade de preencher lacunas de significado para fins de legitimação de determinada teoria.

Para BOBBIO (1995, p. 54), a partir da codificação napoleônica, do fim do século XVIII e no início do século XIX, celebrou-se onipotência do legislador na construção do direito,

diminuindo-se a relevância do juiz em sua construção<sup>25</sup>. Em síntese, o soberano deixa de ser o regente da norma e passa a ser o seu poder antecedente e criador, passando a sua aplicação à inafastabilidade da jurisdição pelo magistrado. Este juiz, em seu dever, deveria buscar a compreensão normativa a partir da completude do código em análise (BOBBIO, 1995, p. 77). Logo, a criação da Escola da Exegese parte da percepção da separação entre os poderes e da certeza e completude do direito. O “fetichismo da lei”, como dito por BOBBIO (1995, p. 77), não é exclusividade dos exegetas<sup>26</sup>, porém há vanguarda na posição de tratar a codificação e a lei posta com pretensa supremacia.

Para além da origem exata e determinada do positivismo jurídico, fato é que a questão da moralidade e da existência de horizontalidade entre a norma convencionada e os costumes mediante a abstração do convívio social, seja por intermédio da intervenção divina, da razão ou da existência de leis naturais, passa por mudança em sua diagramação. A norma passa a exercer papel central no estudo jurídico, associando-se à busca de critérios decisórios de modo a rechaçar a discricionariedade do magistrado em sua aplicação, como se verá mais adiante.

Dentro da perspectiva positivista, destacam-se em sua conceituação o trabalho de Herbert HART, em *O conceito de direito* (1994), e o trabalho de Hans Kelsen, em *Teoria pura do direito* (1998). Além disso, mais tarde, parte da doutrina alemã também é incorporada pelos

---

<sup>25</sup> Cfr. BOBBIO (1995, p. 54): “fato histórico que constitui a causa imediata do positivismo jurídico deve, ao contrário, ser investigado nas grandes codificações ocorridas entre o fim do século XVIII e o início do século XIX, que representaram a realização política do princípio da onipotência do legislador. Frente a este movimento, a escola histórica assume uma posição de clara hostilidade, como veremos no próximo parágrafo. As codificações representam o resultado de uma longa batalha conduzida, na segunda metade do século XVIII, por um movimento político-cultural francamente iluminista, que realizou aquilo que podemos chamar de a “positivação do direito natural”. Segundo este movimento, o direito é expressão ao mesmo tempo da autoridade e da razão. E expressão da autoridade visto que não é eficaz, não vale se não for posto e feito valer pelo Estado (e precisamente nisto pode-se identificar no movimento pela codificação uma raiz do positivismo jurídico); mas o direito posto pelo Estado não é fruto de mera arbitrariedade, ao contrário é a expressão da própria razão (da razão do príncipe e da razão dos “filósofos”, isto é, dos doutos que o legislador deve consultar).”

<sup>26</sup> Cfr. BOBBIO (1995, pp. 77-78): “Os redatores do Código de Napoleão quiseram eliminar este inconveniente, ditando o art. 4º, que impunha ao juiz decidir em cada caso, e o art. 9º, que indicava os critérios com base nos quais decidir no silêncio ou, de qualquer maneira, na incerteza da lei. Eliminado o segundo artigo, o primeiro — considerado isoladamente e prescindindo dos motivos históricos que o haviam sugerido — é compreendido pelos primeiros intérpretes do Código de modo completamente diverso; isto é, é interpretado, assim, no sentido de que se deveria sempre deduzir da própria lei a norma para resolver quaisquer controvérsias. Tal artigo, de fato, tem sido um dos argumentos mais frequentemente citados pelos juspositivistas, para demonstrar que, do ponto de vista do legislador, a lei compreende a disciplina de todos os casos (isto é, para demonstrar a assim chamada completude da lei). É neste modo de entender o art. 4º que se fundou a escola dos intérpretes do Código Civil, conhecida como “escola da exegese” (*école de l'exégèse*) -, esta foi acusada de fetichismo da lei, porque considerava o Código de Napoleão como se tivesse sepultado todo o direito precedente e contivesse em si as normas para todos os possíveis casos futuros, e pretendia fundar a resolução de quaisquer questões na intenção do legislador. A esta escola se contrapôs, perto do fim do século passado, uma nova corrente, a chamada escola científica do direito, que criticou a fundo a escola anterior e, com ela, as concepções do positivismo jurídico.”

tributaristas brasileiros (ALVIM, 2016, p. 44), o que será analisado em momento posterior.

Em Hans KELSEN (1998) observamos clara distinção entre a sua teoria do direito e a sua teoria da norma. Em *Teoria Pura do Direito* fica claro que sua intenção primeira era de garantir compreensão do fenômeno jurídico enquanto manifestação da sua prática e do que se propõe a ser, impulsionando, assim, a consolidação da doutrina positivista. Sua principal construção argumentativa parte da ideia de “pureza” (KELSEN, 1998, pp. 1-2), a qual desvincula o direito de análises de natureza psicológica, social, ética e política para cuidar especificamente da aplicação da lei enquanto fonte de conhecimento em formato de ordem<sup>27</sup>. Tal comando, assim entendido, se descumprido, retornaria ao infrator na forma de sanção (KELSEN, 1998, p. 12). Sua compreensão do fenômeno jurídico desassocia o direito de qualquer intervenção externa ao direito posto, especialmente da moral, o que causa determinada controvérsia. Para KELSEN (1998, pp. 67-78), determinada ordem jurídica pode ser válida e contrariar a ordem moral, não havendo que se realizar juízo quanto a tal contradição<sup>28</sup>. Isso porque, para KELSEN (1998, p. 76), a fluidez do aspecto moral em face do direito dava-lhe a ausência de um referente

---

<sup>27</sup> Cfr. KELSEN (1998, pp. 1-2): “Quando a si própria se designa como “pura” teoria do Di-reito, isto significa que ela se propõe garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental. Isto parece-nos algo de per si evidente. Porém, um relance de olhos sobre a ciência jurídica tradicional, tal como se desenvolveu no decurso dos sécs. XIX e XX, mostra claramente quão longe ela está de satisfazer à exigência da pureza. De um modo inteiramente acrítico, a jurisprudência tem-se confundido com a psicologia e a sociologia, com a ética e a teoria política. Esta confusão pode porventura explicar-se pelo fato de estas ciências se referirem a objetos que indubitavelmente têm uma estreita conexão com o Direito. Quando a Teoria Pura empreende delimitar o conhecimento do Direito em face destas disciplinas, fá-lo não por ignorar ou, muito menos, por negar essa conexão, mas porque intenta evitar um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui os limites que lhe são impostos pela natureza do seu objeto.”

<sup>28</sup> Cfr. KELSEN (1998, p. 69): “Não pode evitar-se que a ordem social prescreva uma conduta que possivelmente vá dirigida contra qualquer inclinação ou interesse egoístico dos indivíduos cujas condutas o ordenamento regula. Prescrever apenas uma conduta que corresponda a todas as inclinações ou interesses egoísticos dos destinatários das normas seria supérfluo, pois que os homens seguem as suas inclinações ou procuram realizar os seus interesses egoísticos mesmo sem a tal serem obrigados. Uma ordem social, ou seja, uma norma que prescreve uma determinada conduta humana, apenas tem sentido se a situação deve ser diferente daquela que resultaria do fato de cada qual seguir as suas próprias inclinações ou procurar realizar os interesses egoístas que atuariam na ausência da validade e eficácia de uma ordem social. Por outras palavras: aquela ordem só tem sentido se os indivíduos se devem conduzir mesmo contra estas inclinações ou interesses egoísticos. Neste ponto importa notar que, quando os indivíduos submetidos à ordem social se comportam de fato em conformidade com as normas desta ordem, isso também sucede apenas porque tal conduta corresponde à sua inclinação ou interesse egoístico, uma inclinação e um interesse egoístico que são provocados pela ordem social e que possivelmente — mas não necessariamente — são contrários à inclinação ou ao interesse egoístico que existiria se não fora a intervenção da ordem social. O homem pode ter inclinações ou interesses que mutuamente se contradizem. A sua conduta efetiva depende de qual seja a inclinação mais intensa, de qual seja o interesse mais forte. Nenhuma ordem social pode precludir as inclinações dos homens, os seus interesses egoísticos, como motivos das suas ações e omissões. Ela apenas pode, se quer ser eficaz, criar para o indivíduo a inclinação ou interesse de se conduzir em harmonia com a ordem social e se opor às inclinações ou interesses egoísticos que, na ausência daquela, atuariam.

a ser preenchido pelo ordenamento de condutas. Dessa forma, a relatividade da moral seria fator impeditivo até mesmo para se entender uma ideia absoluta de justiça. Aqui tem-se contraponto à noção jusnaturalista, a que tanto afirma a existência de leis naturais absolutas e imutáveis pautadas em uma racionalidade ou até mesmo no divino. Ao fim, o que KELSEN se propõe a afirmar diz respeito à uma proximidade do juízo moral kantiano, na medida em que afirma que a conduta do indivíduo diz respeito aos seus interesses e à sua valoração, estando as condutas externas e sociais valoradas pela relação de ordenamento de condutas mediante regras (KELSEN, 1998, p. 69)

Hans KELSEN (1998, p. 77) expõe sua ideia de modo a afastar o jurista de qualquer valoração em relação à norma, eis que a ele caberia o papel de cumprir o ditame normativo e desconsiderar qualquer expectativa valorativa a seu respeito. A partir de então, constrói sua ideia de ciência jurídica, construindo o estudo da norma enquanto objeto último do direito (KELSEN, 1998, p. 79), uma vez que questões alheias ao universo jurídico ficcional não seriam tratadas como parte do direito<sup>29</sup>.

Um dos pontos centrais da teoria de direito de KELSEN é a existência de uma norma fundamental (*Grundnorm*) anterior ao próprio direito que validaria todo o sistema normativo (KELSEN, 1998, pp. 224-228). A norma fundamental de KELSEN é comumente evocada como parte de seu pensamento, na medida em que visualiza a estrutura normativa como sistema de validações, a qual é recorrentemente abordada em salas de aula de graduação como a “pirâmide de KELSEN” – embora KELSEN nunca tenha utilizado o termo “pirâmide” em seu livro. Suas vinculações normativas em forma hierárquica criam sistema de validação a qual escalona a ordem jurídica a ser confirmada por normas imediatamente anteriores, trazendo pensamento regressivo até o fechamento transcendental pela norma fundamental (KELSEN, 1998, pp. 217-218). Utiliza-se o termo transcendental porque a relação entre a norma fundamental e seu ordenamento posterior é, ao mesmo tempo, parte do todo sistêmico, fechando-se como fundamento de si mesma<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> Cfr. KELSEN (1998, p. 79): “Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o Direito, está contida a afirmação — menos evidente — de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou — por outras palavras — na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas. Pelo que respeita à questão de saber se as relações interhumanas são objeto da ciência jurídica, importa dizer que elas também só são objeto de um conhecimento jurídico enquanto relações jurídicas, isto é, como relações que são constituídas através de normas jurídicas. A ciência jurídica procura apreender o seu objeto “juridicamente”, isto é, do ponto de vista do Direito. Apreender algo juridicamente não pode, porém, significar se- não apreender algo como Direito, o que quer dizer: como norma jurídica ou conteúdo de uma norma jurídica, como determinado através de uma norma jurídica.”

<sup>30</sup> Cfr. KELSEN (1998, p. 217): “Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma

Contudo, a sua pressuposição quanto à existência de uma norma que fundamenta a criação do sistema jurídico, a qual não deveria ser questionada, porém pressuposta<sup>31</sup>, cria argumento ficcional para encerramento da discussão sobre a origem do poder que constitui o próprio ordenamento. Aqui vemos o encerramento e fechamento do seu pensamento positivista na construção de uma lei universal e não posta, porém pressuposta, conferindo certa contradição ao seu pensamento.

Herbert HART, em *O Conceito de Direito* (1994), representa outro marco na construção do pensamento positivista, especialmente pela sua teorização da regra de reconhecimento e de regras primárias e secundárias. Em HART (1994) percebemos que sua percepção do direito advém da ideia de uma estrutura não-hierarquizada que atende a determinados objetivos. Normas primárias seriam aquelas que imporiam objetivamente relações de dever, permitindo ou proibindo condutas no contexto social (HART, 1994, pp. 101-104). Em síntese, seriam aquelas normas presentes em relações mais primitivas, nas quais a conduta dos indivíduos precisaria ser regulada a ponto de permitir a relação social<sup>32</sup>. Do outro lado, as normas secundárias seriam aquelas que trariam a relação contextual na construção de novas normas ou até mesmo na regulação da estrutura necessária para o exercício regular das normas primárias, seja em seu aspecto institucional ou até mesmo regulatório<sup>33</sup> (HART, 1994, p. 104),

---

fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. O fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que o seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem. É a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa”.

<sup>31</sup> Cfr. KELSEN (1998, p. 218): “Esta norma, pressuposta como norma fundamental, fornece não só o fundamento de validade como o conteúdo de validade das normas dela deduzidas através de uma operação lógica. Um sistema de normas cujo fundamento de validade e conteúdo de validade são deduzidos de uma norma pressuposta como norma fundamental é um sistema estático de normas. O princípio segundo o qual se opera a fundamentação da validade das normas deste sistema é um princípio estático”.

<sup>32</sup> Cfr. HART (1994, p.101): “Para evitar estas implicações, referir-nos-emos a tal estrutura social como uma estrutura integrada por regras primárias de obrigação. Se uma sociedade tiver de viver apenas com base em tais regras primárias, há certas condições que devem claramente estar satisfeitas, uma vez admitidas algumas das mais óbvias verdades acerca da natureza humana e do mundo em que vivemos. A primeira destas condições e a de as regras deverem conter, de alguma forma, restrições ao livre uso da violência, ao furto e à fraude a que os seres humanos estão tentados, mas que devem em geral reprimir, se pretendem coexistir em estreita proximidade uns com os outros. Tais regras encontram-se sempre de facto nas sociedades primitivas de que temos conhecimento, juntamente com uma variedade de outras regras que impõem vários deveres positivos aos indivíduos, de execução de serviços ou de prática de contribuições para a vida comum.”

<sup>33</sup> Cfr. HART (1994, p.104): “Por isso, pode dizer-se de todas elas que estão num plano diferente das regras primárias, porque são todas relativas a tais regras; isto no sentido de que, enquanto as regras primárias dizem respeito às acções que os indivíduos devem ou não fazer, essas regras secundárias respeitam todas às próprias regras primárias. Especificam os modos pelos quais as regras primárias podem ser determinadas de forma concludente, ou ser criadas, eliminadas e alteradas, bem como o facto de que a respectiva violação seja determinada de forma indubitável.”

representando avanço na complexidade social.

A regra de reconhecimento para HART (1994, pp. 104-129) diz respeito à aceitação das regras pelo direito, seja pela comunidade jurídica ou até mesmo pela sociedade governada<sup>34</sup>. Ao contrário de KELSEN (1998) que pressupõe a existência de norma anterior inquestionável e que fundamenta todo o sistema (norma fundamental), a regra de reconhecimento de HART tem caráter tanto jurídico quanto fático, fazendo parte do ambiente e em convívio com o sistema jurídico. Ou seja, para HART (1994, p. 144), o reconhecimento do sistema jurídico depende de aspecto metajurídico, seja a nível de obediência ao sistema, seja na própria existência do sistema no seu aspecto de validade<sup>35</sup> (HART, 1994, p. 105). Em contraposição, enquanto KELSEN pressupõe a existência de norma fundamental, soberana e inquestionável pautada em uma ficção, HART reconhece a existência de norma que independe da norma convencional do direito para ter validade, mas que garante sua existência por aspecto factual subjacente.

É importante destacar que HART faz distinção extremamente importante a respeito da moral, tema de elevada importância para o pensamento jusnaturalista diante da existência das normas naturais, incluindo em sua obra trecho dedicado a diferenciar o direito natural do juspositivismo (1994, pp. 201 e ss). HART demonstra, com elevada percepção, que as normas morais detêm resistência significativa à modificação deliberada. Ou seja, ao contrário de determinada que lei que pode ser alterada de acordo com a convenção dos homens, a norma moral não depende da decisão tomada para sua alteração, enfrentando resistência. Dessa forma, HART estabelece diferenciação entre direito e moral, partindo de análise da relação social que

---

<sup>34</sup> Cfr. HART (1994, p. 104): “A forma mais simples de remédio para a incerteza do regime das regras primárias é a introdução daquilo a que chamaremos uma «regra de reconhecimento». Esta especificará algum aspecto ou aspectos cuja existência uma dada regra é tomada como uma indicação afirmativa e concludente de que é uma regra do grupo que deve ser apoiada pela pressão social que ele exerce. A existência de tal regra de reconhecimento pode tomar uma qualquer de entre uma vasta variedade de formas, simples ou complexas. Pode, como no direito primitivo de muitas sociedades, não ser mais do que o facto de se encontrar numa lista ou texto das regras, dotados de autoridade, num documento escrito, ou gravados em qualquer monumento público. Sem dúvida e enquanto questão de natureza histórica, esta passagem do pré-jurídico para o jurídico pode ser executada por estádios distintos, dos quais o primeiro é a pura e simples redução a escrito das regras até então não escritas. Este não é em si o passo crucial, embora seja muito importante: o que é crucial é o reconhecimento da referência ao escrito ou à inscrição enquanto dotados de autoridade, isto é, como o modo adequado à eliminação das dúvidas acerca da existência da regra. Onde exista tal reconhecimento, existe uma forma muito simples de regra secundária: uma regra para a identificação concludente das regras primárias de obrigação.”

<sup>35</sup> Cfr. HART (1995, p. 105): “Tal complexidade pode fazer que as regras de reconhecimento num moderno sistema jurídico pareçam muito diferentes da aceitação simples de um texto dotado de autoridade: contudo, mesmo nesta forma mais simples, tal regra traz consigo muitos elementos distintivos do direito. Ao conferir uma marca dotada de autoridade, introduz, embora numa forma embrionária, a ideia de sistema jurídico: porque as regras não são agora apenas um conjunto discreto e desconexo, mas estão, de um modo simples, unificadas. Acresce que, na simples operação da identificação de uma dada regra como possuindo o aspecto exigido de se tratar de um elemento da lista de regras dotada de autoridade, temos o germe da ideia de validade jurídica.”

precede o próprio direito. Em que pese HART estabelecer relação entre o direito e a moral na construção de sentido para o mundo jurídico, a verdade é que HART entende que a moral é elemento estabilizador do sistema, na medida em que faz parte na construção da mesma regra de reconhecimento (1994, p. 264).

Da construção das bases do direito positivo, percebemos que a sua principal consideração diz respeito à alteração hierárquica entre as normas convencionadas e as normas naturais. Contudo, o pensamento jurídico passa a calcar sua legitimidade na construção do método, para distanciar-se de arbitrariedades e para trazer razão e afastamento entre o jurista e o legislador. Este isolamento do objeto de estudo jurídico passa a entender o direito como representado a partir da norma. Dessa forma, a construção das teorias normativas e modos interpretativos tornam-se o principal tema de produção jurídica após a consolidação do pensamento positivista (ALVIM, 2016, p. 43). A racionalidade instrumental se guiou pela construção de métodos que permitissem a análise da construção normativa em busca de respostas que assegurassem a aplicação correta do direito. Nesse sentido, Hans KELSEN (1998, pp. 387-398) dedicou passagem breve de sua obra, conceituando a ideia de moldura. Segundo sua concepção, o jurista se adequaria para encontrar o significado na norma. Por outro lado, HART (1994, pp. 139-149) traz o conceito de “textura aberta” do texto, associando-se à possibilidade de interpretações distintas e consolidando a ideia da importância da linguagem na construção do direito.

Em se tratando de considerações a respeito da teoria da norma, entendemos que o trabalho de KELSEN (1998, pp. 139-149), nesse contexto, não apresentou grande aprofundamento. O conceito de moldura normativa nos entrega poucos elementos para a construção de uma teoria estruturada da norma jurídica, não havendo elementos para a construção de metodologia interpretativa<sup>36</sup>. Do outro lado, a ideia de textura aberta é resultante da consequente relação entre a linguagem e o homem, a qual inevitavelmente resulta em lacunas na definição de termos<sup>37</sup>, impossibilitando a aplicação definitiva da interpretação de

---

<sup>36</sup> Em nossa perspectiva, o que pode vir a ser discutido posteriormente, não acreditamos na possibilidade da existência de um método interpretativo que associe a fluidez e organicidade da linguagem à aplicação da norma, tanto pela variabilidade de sentidos que a norma pode assumir, quanto pela quantidade de proposições que elas possam ter. Havendo, nesse sentido, sempre a disposição de relações metajurídicas envolvidas na aplicação da norma jurídica.

<sup>37</sup> Cfr. HART (1994, p. 141): “Até aqui, apresentámos tal, no caso da legislação, como um aspecto geral da linguagem humana; a incerteza na linha de fronteira é o preço que deve ser pago pelo uso de termos classificatórios gerais em qualquer forma de comunicação que respeite a questões de facto. As línguas naturais como o inglês têm irredutivelmente uma textura aberta, quando usadas desse modo. É, contudo, importante apreciar por que razão, posta de parte esta dependência da linguagem tal como efectivamente ocorre, com as suas características de textura

determinada norma jurídica. Mesmo em se tratando de norma de fácil compreensão e aplicação, a linguagem sempre terá papel crucial na compreensão entre o fato e a norma, havendo sempre um exemplo dotado de autoridade que permitiria a compreensão da regra como um todo, não se relacionando diretamente com todas as possibilidades normativas que emanam do texto (HART, 1994, p. 140).

Os cânones de «interpretação» não podem eliminar estas incertezas, embora possam diminuí-las; porque estes cânones são eles próprios regras gerais sobre o uso da linguagem e utilizam termos gerais que, eles próprios, exigem interpretação. Eles, tal como outras regras, não podem fornecer a sua própria interpretação. Os casos simples, em que os termos gerais parecem não necessitar de interpretação e em que o reconhecimento dos casos de aplicação parece não ser problemático ou ser «automático» são apenas os casos familiares que estão constantemente a surgir em contextos similares, em que há acordo geral nas decisões quanto à aplicabilidade dos termos classificatórios. (HART, 1994, p. 139)

Do outro lado, HART (1994) tem problema semelhante na construção e explanação de método para resolver o dilema dos *hard cases* (casos complexos). Isso porque, aquilo que entende por textura aberta, como apontado acima, confere ao legislador possibilidade de atribuir determinado significado dentre a infinidade de opções às situações legislativas. Contudo, inexistente em sua teoria forma ou construção guiada para tal, assumindo a incerteza como aspecto relevante para a discussão do direito nos tribunais<sup>38</sup>, o que afirma haver certo ceticismo em relação à aplicação das regras (HART, 1994, pp. 155-159).

Contudo, a aplicação de uma perspectiva que expande o texto legislativo e passa para o viés argumentativo do decisor nos remete, necessariamente, pela concepção de abertura e expansão do texto normativo, havendo a construção de significado a partir da interpretação do próprio aplicador.

Dessa forma, a discussão jurídica passa a ser travada no campo da filosofia da linguagem e é a inserção do pensamento de HART (1994), sobretudo ao trazer em consideração sua ideia de “textura aberta”, que incentiva a discussão jurídica pautada em significados. A teoria do

---

aberta, não devemos acarinhar, mesmo como um ideal, a concepção de uma regra tão detalhada, que a questão sobre se se aplicaria ou não a um caso particular estivesse sempre resolvida antecipadamente e nunca envolvesse, no ponto de aplicação efectiva, uma escolha nova entre alternativas abertas.”

<sup>38</sup> Cfr. HART (1994, pp. 158-159): “A textura aberta do direito deixa aos tribunais um poder de criação de direito muito mais amplo e importante do que o deixado aos marcadores, cujas decisões não são usadas como precedentes criadores de direito. Seja o que for que os tribunais decidam, quer sobre questões que caem dentro daquela parte da regra que parece simples a todos, quer sobre as questões que ficam na sua fronteira sujeita a discussão, mantém-se, até que seja alterado por legislação; e sobre a interpretação de tal, os tribunais terão de novo a mesma última palavra dotada de autoridade.”

direito e a teoria normativa passam a levar em consideração os postulados recém evocados pelo giro-linguístico, o qual será tratado mais adiante.

A ausência de elementos caracterizadores e justificadores do discurso jurídico, especialmente no que diz respeito a essa incompletude do sistema positivado, motivou os pensadores do direito a elaborar melhor a construção teórica a respeito da teoria da aplicação da norma, complementando o trabalho de Kelsen (1998) e Hart (1994) nesse aspecto. Estes novos pensadores, dos quais destacamos Ronald Dworkin (2002) e Robert Alexy (2001), alteraram sobremaneira a percepção do direito, sobretudo a partir da construção de uma teoria da argumentação jurídica, o que também foi compreendido no Brasil como pós-positivismo.

### **2.3. O pós-positivismo e o papel da moral no direito.**

Uma das maiores discussões a respeito da teoria do direito se deu a partir das confrontações de Herbert Hart (1994) e Ronald Dworkin (2002), sobretudo no que diz respeito à moral. Em *Levando Direitos a Sério*, Dworkin (2002, p. 12) inicia sua obra confrontando diretamente a percepção de Hart, o qual cita diretamente como sendo um “filósofo da moral”. A interação entre a moral e o direito passa a ser extremamente importante por uma evidência significativa da existência de aspecto “não-normativo” em face da lei convencional. Ou seja, da existência de fatores externos à positividade jurídica que interferem diretamente na percepção do direito e na própria interpretação.

Dworkin estabelece a convivência entre regras e princípios<sup>39</sup> como elemento fundante de sua ideia de direito (2002, pp. 23-125). Em sua perspectiva, quando determinada regra não pode ser aplicada de forma objetiva e clara enquanto norma, os juristas comumente recorrem a princípios condizentes com o sistema jurídico para satisfazer as lacunas deixadas pelas regras. Nesse sentido, regras e princípios se diferem pelo seu contexto de aplicação. Enquanto as regras possuem a relação de aplicação objetiva e direta pela relação ao caso, os princípios são evocados em forma de juízo ponderativo para construir significados em consonância com o sistema

---

<sup>39</sup> Cfr. Dworkin (2002, p. 73): “Eu poderia resumir minha argumentação da seguinte maneira. Afirmar que é plausível a tese de que existe algum teste para o direito, comumente aceito, se considerarmos apenas as regras jurídicas simples, do tipo das que aparecem nas leis ou são apresentadas em negrito nos manuais de direito. Mas os juristas e os juízes, ao debaterem e decidirem ações judiciais, invocam não somente essas regras em negrito, como também outros tipos de padrões que denominei de princípios jurídicos, como, por exemplo, o princípio de que nenhum homem pode beneficiar-se de seus próprios delitos. Esse fato coloca o positivista diante da seguinte difícil escolha.”

jurídico<sup>40</sup>.

A crítica de DWORKIN se direciona diretamente ao positivismo por intermédio de HART, o qual menciona como a autor da “teoria mais elegante”. O seu modelo de regras e princípios segue uma perspectiva que altera o horizonte de possibilidades jurídicas na resolução de casos complexos (*hards cases*). Na medida em que DWORKIN enxerga proposições para além das regras convencionadas, ou seja, quando estabelece a existência de princípios em direito, que fazem parte da dinâmica jurídica como um todo, DWORKIN também critica a posição dos positivistas que afirmam que o juiz não tem determinado poder discricionário para atuar quando inexistente regra a ser aplicada (DWORKIN, 2002, pp. 50-63). É bem verdade que DWORKIN faz essa afirmação analisando precedentes do direito americano muito anteriores à época em que escreve seu livro, mas seu conceito de direito foi absorvido por boa parte da doutrina brasileira e explica bem o contexto americano, assumindo grande relevância para a compreensão da comunidade de princípios que nos cerca hoje.

A discussão em torno da existência dos princípios apresentados por DWORKIN passa a tratar da aplicação normativa e ao reconhecimento da discricionariedade do jurista ao aplicar a norma. Em sua concepção, o juiz não poderia utilizar princípios da forma como bem entende, havendo que se considerar as situações concretas. A luta teórica dos positivistas contra o poder discricionário do aplicador da lei e a ideia de DWORKIN ao conferir racionalidade à aplicação dos princípios mediante ponderações racionais (2002, pp. 50-63) começa por desenvolver discussões rumando pela construção de uma teoria argumentativa que visava estabelecer parâmetros para a limitação e aplicação do direito. Trata-se de verdadeiro movimento pendular,

---

<sup>40</sup> Cfr. DWORKIN (2002, pp. 42-43): “Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm - a dimensão do peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (por exemplo, a política de proteção aos compradores de automóveis se opõe aos princípios de liberdade de contrato), aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata e o julgamento que determina que um princípio ou uma política particular é mais importante que outra freqüentemente será objeto de controvérsia. Não obstante, essa dimensão é uma parte integrante do conceito de um princípio, de modo que faz sentido perguntar que peso ele tem ou quão importante ele é. As regras não têm essa dimensão. Podemos dizer que as regras são funcionalmente importantes ou desimportantes (a regra de beisebol segundo a qual o batedor que não conseguir rebater a bola três vezes é eliminado é mais importante do que a regra segundo a qual os corredores podem avançar uma base quando o arremessador comete uma falta, pois a modificação da primeira regra alteraria mais o jogo do que a modificação da segunda). Nesse sentido, uma regra jurídica pode ser mais importante do que outra porque desempenha um papel maior ou mais importante na regulação do comportamento. Mas não podemos dizer que uma regra é mais importante que outra enquanto parte do mesmo sistema de regras, de tal modo que se duas regras estão em conflito, uma suplanta a outra em virtude de sua importância maior. Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras. Um sistema jurídico pode regular esses conflitos através de outras regras, que dão precedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regra promulgada mais recentemente, à regra mais específica ou outra coisa desse gênero. Um sistema jurídico também pode preferir a regra que é sustentada pelos princípios mais importantes. (Nosso sistema jurídico [norteamericano] utiliza essas duas técnicas.)”

no qual o fechamento pela aplicação da norma a partir do texto objetivo e relativamente concreto (regras) exerce força contrária à flexibilização mediante conceitos mais gerais e abstratos (princípios).

Para além de DWORKIN, a teoria da argumentação encontra em Robert ALEXY (2001) novo enriquecimento ao introduzir a ideia de “argumentação racional” como construção de metodologia jurídica para fins de aplicação da norma (ALEXY, 2001, pp. 33-36). Em seu trabalho, Robert ALEXY estabelece a necessidade de construção de elementos de justificação da aplicação da norma como parte de um discurso prático (ALEXY, 2014, p. 30). Ao contrário de DWORKIN, que parece ter viés mais pragmático ao buscar entender o próprio direito enquanto fenômeno jurídico, ALEXY se preocupa em compreender a metodologia de como aplicar esse mesmo direito<sup>41</sup>. Em nosso entendimento, apesar de existirem divergências significativas nos pensamentos dos dois (sobretudo no que diz respeito à necessidade de argumentação), subjaz uma complementariedade que hoje é absorvida pela aplicação jurídica no contexto brasileiro.

Nosso objetivo neste capítulo não é evidenciar diretamente a discussão da aplicação normativa ou destrinchar toda a teoria argumentativa de ALEXY, até porque esta mesma tem complexidade que beira à impossibilidade de aplicação prática diante de suas fórmulas. Contudo, a construção da ideia da busca por argumentação racional associada à ideia de princípios constituiu avanço na doutrina positivista em busca da construção de aplicação do direito. Tal inovação discursiva é paradigmática na medida em que supera a busca exclusiva de significado a partir da regra posta ou da visão interpretativa do viés cognitivo-semântico. Este é o grande passo na teoria do direito que deve ser observado aqui.

A decadência do direito natural pela aplicação de normas convencionadas (positivismo jurídico) e a sua relação com a moralidade constituem temas caros à justificação da teoria do direito, pois representam o todo da compreensão institucional do sistema jurídico, associando-se ao que os juízes podem ou não fazer. Como vimos anteriormente, sobretudo na transição do direito natural para doutrina com enfoque mais positivista, a estatização do direito teve papel

---

<sup>41</sup> Esta nossa percepção é compartilhada por Alexandre TRAVESSONI (2013, p. 209): “O que falta nas teorias de Hart e Hans Kelsen é uma teoria da aplicação do direito que possa resolver ou pelo menos minimizar o problema do poder discricionário, que eles corretamente perceberam decorrer da generalidade da linguagem jurídica. Nessa teoria princípios morais exercem um papel importante, mas não suficiente. A meu ver, o fato de Dworkin ter mudado o rumo de sua crítica ao positivismo jurídico é uma prova disso. Em 1979 Alexy já notava que a teoria dos princípios de Dworkin precisava do complemento de uma teoria da interpretação (ou argumentação). Após isso houve uma virada na teoria de Dworkin, virada essa que podemos denominar virada interpretativa. Ela começou com alguns artigos que Dworkin publicou originalmente em *Levando Direitos a Sério*, mas se intensificou com *O Império do Direito* (1986), obra que Dworkin apresentou seu empreendimento interpretativo: o direito como integridade.”

fundamental nesta compreensão jurídica em torno da aplicação normativa, limitando-se a discricionariedade daquele que detém o poder de aplicar a norma. Esta é exatamente a discussão sobre a “pureza” a qual KELSEN tanto se preocupa no trecho inicial de sua obra (1998, p. 1).

A ideia de discricionariedade do poder do magistrado na aplicação da legislação é discutida até DWORKIN (2002), porém em ALEXY (2001; 2014) percebemos que esta questão é superada. O que até então se discute como um verdadeiro poder do magistrado, faz parte do convívio das normas e sua aplicação a nível discursivo. A teoria da argumentação de ALEXY parte da ideia de que é possível a justificação da aplicação da teoria da norma jurídica mediante a argumentação bem orientada. ALEXY (2014, pp. 83-84) entende que as convicções normativas se adequam à elaboração racional a partir do seu enfrentamento fático, as quais, estas convicções, podem ser alteradas pela estruturação do processo de argumentação jurídica, definindo elementos em uma espécie de jogo de regras para estruturação do próprio relacionamento discursivo (ALEXY, 2014, p. 80). Por óbvio, ALEXY também estabelece determinada objetividade na aplicação do direito quando se depara com situações que condizem com regras bem determinadas, não rechaçando a segurança que o positivismo jurídico criou pela determinação e aplicação de regras convencionadas. A preocupação de ALEXY se volta diretamente para casos complexos em que é necessária adequação da norma positivada aos fatos mediante a argumentação. Contudo, de forma inequívoca, a teoria discursiva de ALEXY traz novos elementos para uma melhor relação entre a norma e o suporte fático que a invoca.

A apresentação da racionalidade argumentativa no discurso de ALEXY (2001; 2014) agora pode ser confrontada e criticada no campo da justificativa discursiva. O que antes era objeto do bem-comum de uma realidade imutável e acessível pelos juristas de acordo com as exigências do contexto fático a partir da ideia metafísica da moral (jusnaturalismo), volta-se agora para a construção da metodologia com o intuito de chegar até uma argumentação racional para a construção de sentido a partir da confrontação de ideias (ALEXY, 2014, pp. 68-90).

As regras do discurso racional se referem não só, como as regras da lógica, a enunciados, mas também, além disso, ao comportamento do falante. Nessa medida, elas podem ser denominadas “regras pragmáticas”. Constitui uma tarefa de uma teoria do discurso prático racional estabelecer um tal sistema de regras e formas, fundamentá-lo e verificar sua consistência e eficiência. (ALEXY, 2014, p. 68)

Como mencionado pelo próprio ALEXY, a sua teoria do discurso não se dirige ao encontro da última resposta possível ou mais correta. Sua visão a respeito do direito é pragmática, buscando a solução possível diante dos incontáveis fatores que são inerentes à relação argumentativa de palavras (ALEXY, 2014, pp. 68-90). Sua perspectiva não é a de que o

discurso seja instrumento de inevitável questionamento, mas sim um caminho para que a construção de sentido, de fato, faça sentido e possa ser criticável. Não se trata, portanto, da mera construção de autoridade pelo discurso jurídico, mas também pela relação racional da construção argumentativa<sup>42</sup>.

Ao construir sua teoria discursiva do direito, ALEXY se depara com a confrontação da falta de segurança por não apresentar a resposta “mais correta”. Ao atuar neste nível pragmático, não haveria garantias para a construção da resposta definitiva sobre a aplicação e solução de determinado caso jurídico. Sua resposta detém audácia que parece inovadora para a época, mas que nos parece muito ajustada à mesma ideia de pragmatismo que sustenta. ALEXY afirma que para apresentar garantias de segurança seria necessário verdadeira codificação da moral<sup>43</sup>, reduzindo este conceito abstrato a algo que possa ser mensurado e definido objetivamente (ALEXY, 2014, p. 93 e ss). Diante da realidade da interação linguística e a trajetória necessária para que isso ocorresse, a verdade é que, para ALEXY, essa concepção positivada de moral representaria indesejada insegurança, tendo em vista a necessidade de generalização de conceito tão amplo.

Em nossa investigação entendemos que a moral passou de protagonista a coadjuvante na aplicação do direito, passando por um momento de puro abandono como algo a ser evitado e parte da diminuição da discricionariedade do aplicador. Contudo, também nos é evidente que a teoria do direito e a aplicação do direito, por vezes, se confundem na medida em que são parte de elementos estruturantes da noção necessária ao mundo jurídico. Nesse contexto, a moral sempre atuou como espécie de elemento surpresa e questionador diante do fenômeno jurídico.

---

<sup>42</sup> Cfr. Robert ALEXY (2014, p. 93): “As regras e formas introduzidas não oferecem garantia de que se obtenha acordo em toda questão prática e nem que um acordo alcançado seja definitivo e irrefutável. Isso ocorre especialmente porque as regras da razão (2.1) - (2.3) podem ser cumpridas apenas parcialmente, porque nem todos os passos da argumentação são estipulados, bem como porque todo discurso está ligado a representações normativas historicamente fixadas e mutáveis. Com isso coloca-se a questão sobre a utilidade do sistema de regras obtido.”

<sup>43</sup> Cfr. Robert ALEXY (2014, p. 93): “Além disso coloca-se a questão sobre a utilidade do sistema de regras obtido. Essa questão tem diversos significados e pode ser estabelecida a partir de diferentes pressupostos. O pressuposto mais forte seria considerar uma teoria do discurso útil apenas se ela levasse, em todos os casos, a um resultado seguro. Isso seria possível se as regras do discurso fossem formuladas de uma forma tão forte a ponto de poderem conter, em um sentido que não será especificado mais de perto aqui, a solução de todo caso individual. Isso só poderia ser alcançável se as regras processuais fossem completadas com regras materiais, o que acabaria sendo uma codificação de uma moral. As desvantagens são óbvias. Uma tal codificação de uma moral dificilmente poderia aspirar um consentimento geral. A maior segurança dos resultados deveria ser paga com uma maior insegurança dos pressupostos. Além disso, uma tal codificação, como ensina a experiência das codificações jurídicas, de modo algum levaria sempre a um resultado seguro. A insegurança seria apenas reduzida, mas não eliminada.”

Determinar os limites da aplicação da norma e o papel do jurista nesse contexto enquanto ente que detém valores e é humano (moral), faz parte da compreensão do próprio direito. Nesse sentido, chegamos a uma conclusão muito evidente e que será confrontada: discutir a aplicação da norma jurídica é também discutir os limites do que é o conhecimento jurídico ou parte deste.

O que buscamos apresentar com esta breve exposição das teorias de ALEXY, sobre a teoria discursiva do direito, e DWORKIN, no que diz respeito ao próprio conceito de direito, é a evidente mudança de paradigma que a teoria do direito sofreu na década de 1970. Nesta época também devemos recorrer ao conceito de justiça de John RAWLS, em *Uma Teoria da Justiça* (2016), apenas para evidenciar a relevância desse período para a construção do pensamento jurídico.

É mais que evidente que a experiência da atrocidade nazista<sup>44</sup> teve influência em toda a ideia do que o direito deveria evitar e como deveria se comportar a moral, mesmo que inexistassem regras positivadas para determinar com precisão o que, de fato, seria moral. Diante do pós-guerra na Europa, essa é parte das motivações que justificam a teorização do direito em torno da busca por uma segurança tácita em desfavor de regimes autoritários. Estabelecer isso na teoria do direito é forma de compreender a possibilidade de se distanciar de discursos jurídicos que encontram respaldo na frieza e brutalidade de uma legislação que careceria de respeito humanístico pela alteridade<sup>45</sup>.

Determinar aspectos da moral em compreensão racional do direito a partir do campo da argumentação jurídica é algo que não faz mais sentido para a teoria do direito a partir de Robert ALEXY, o que nos parece ser o paradigma que convivemos atualmente ao nos contentarmos com a argumentação racional das proposições jurídicas. Já nesse paradigma, há vinculação do direito e da moral, porém em coexistência para determinar a sua relação em nível pragmático, inexistindo a crença de que haveria a concepção de um direito imutável, soberano, superior e distinto do direito positivo (DIMOULIS, 2006, p. 86). A esse movimento a academia brasileira tem denominado de pós-positivismo, termo este que não é encontrado no exterior com a

---

<sup>44</sup> Robert ALEXY (2014, p. 339) chega a citar a questão do nazismo como uma das preocupações da teoria do direito, sobretudo no que diz respeito à relativização da moral como problema para eficácia de um método. Além disso, Ronald DWORKIN (2002, p. 383) também discute a moral ao posicionar-se quanto à possibilidade de evocação de uma moral baseada em valores nazistas, o que revela também sua preocupação com a relatividade do conceito do que é a moral.

<sup>45</sup> Nesse sentido, citamos a contribuição do Professor Miroslav MILOVIC, do qual fui aluno. Em *Comunidade da diferença* (2004), descreve muito bem o valor da alteridade na construção do pensamento ocidental sobre igualdade e no respeito à convivência pacífica na sociedade.

frequência que a comunidade constitucional brasileira tem utilizado (DIMOULIS, 2006, p. 47-48), sendo normalmente utilizado o termo jusmoralismo em âmbito global.

Contudo, como veremos adiante, a contribuição de ALEXY para enriquecimento da disciplina jurídica não é bem absorvida pela academia tributária brasileira, a qual se vê aprisionada pela ausência de liberdade discursiva (ALVIM, 2016). Do outro lado, pós-Constituição de 1988, temos uma crescente exploração do direito constitucional em estudos voltados para compreender melhor a visão de Robert ALEXY. Nos anos 2000 e 2010 há significativa relação entre a construção jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e a aplicação da teoria discursiva diante da liberdade argumentativa que este paradigma trouxe. Porém, o mesmo não pode ser visto na doutrina do direito tributário e é este ponto que nos causa maior estranheza e que representa verdadeiro atraso, em nossa concepção, a respeito da concepção de direito que o estudo dos tributos ostenta no Brasil.

#### **2.4. O positivismo estrito tributário no Brasil e o conceito do direito**

Como vimos nas passagens anteriores deste estudo, o positivismo jurídico se consolida no direito mundial a partir do fenômeno da estatização do processo de decisão mediante a codificação (BOBBIO, 1995). Dito isso, a moral – assim entendida como parte integrante dos direitos naturais – tem relação pendular, no que diz respeito à sua relevância, com a elaboração das regras convencionadas, sobretudo na interpretação do que é direito e de como este é aplicado.

Conceituação e aplicação do direito são questões que muitas vezes se confundem. Realizar um corte teórico sobre o que é o direito, como já afirmamos, é instituir ao jurista a possibilidade de delimitar os caminhos de onde extrair significados normativos. O que há muito os positivistas chamaram de discricionariedade<sup>46</sup>, Robert ALEXY (2001; 2014) estabelece como prática de sua teoria discursiva, partindo da reflexividade imposta pela capacidade argumentativa daqueles envolvidos na determinação de respostas ao caso concreto. Este ponto é central para a nossa discussão, uma vez que nos propomos criticar o positivismo jurídico estrito tributário.

Dimitri DIMOULIS (2006) conceitua o que chama de Positivismo Jurídico *stricto sensu* pela negação ao pós-positivismo (jusmoralismo), reconhecendo o caráter exclusivo de normas

---

<sup>46</sup> Nesse sentido, já destacamos HART (1994) e KELSEN (1998).

postas pelo legislador, em determinado lugar e momento histórico, excluindo-se interferências da moral, da política, dos costumes sociais, das regras de cortesia, religião ou de qualquer outro sistema normativo (DIMOULIS, 2006, p. 130). Nesse contexto, o positivismo jurídico *stricto sensu* se constrói a partir da validade das normas jurídicas e sua interpretação independe de mandamentos e valores de origem moral ou política. Admite, portanto, a tese da necessária separação entre direito e moral, assim como entre direito e política. Neste estudo, trabalharemos com a ideia de positivismo estrito tributário, vez que a utilização semântica do termo “estrito” associado à delimitação enquanto aplicável exclusivamente no campo tributário nos direciona para afirmação de que se trata de fenômeno focalizado no âmbito do direito tributário, não havendo correspondente em outras áreas.

Em nossas investigações percebemos que a doutrina tributária brasileira, sobretudo em Paulo de Barros CARVALHO (2017; 2018) adensa a discussão jurídica ao buscar interpretação própria do direito, desassociando-se da teoria discursiva e do pós-positivismo<sup>47</sup>. As várias percepções do direito constantes na doutrina tributária coloca uma celeuma de teorias do direito em concorrência, sendo recorrente a necessidade de justificar a metodologia interpretativa e a coesão em termos filosóficos pela construção de significados. Vários juristas apresentam suas teorias desde a década de 1970 até os dias atuais na construção da doutrina tributária e que se diferencia em pontos específicos, mas que ainda seguem eixo norteador de cunho positivista.

A teoria jurídica ao tempo da criação do CTN admitia que a interpretação implicava um ato decisório, de escolha do significado normativo mediante elementos para além do texto. Embora alguns desses autores não tenham entrado para o direito brasileiro naquele período, a influência dos escritos de Hans Kelsen (1998) foi suficiente para ser reconhecida pelos profissionais da área tributária como sendo relevante para a construção da ideia aplicável de direito.

Aqui precisamos elaborar um corte histórico muito relevante para a construção do Código Tributário Nacional. O regime militar, instaurado após o golpe de 1964, exerceu uma influência considerável para aplicação e construção de uma teoria do direito para o direito tributário com apego decisivo aos pressupostos de Kelsen com leitura jurídica a partir do normativismo. Os tributaristas da geração criadora do CTN se preocuparam em desvendar os

---

<sup>47</sup> É importante notar que o trabalho monográfico mais aprofundado de CARVALHO (2018) sequer se dispõe a citar Robert ALEXIS e faz brevíssima consideração a respeito do modelo de regras de Ronald DWORKIN (CARVALHO, 2018, p. 312). Neste trabalho fazemos crítica ao colonialismo e à importação de conceitos, contudo, estes mesmos autores são a base para a compreensão jurídica a nível mundial, assim como o próprio Hans Kelsen.

benefícios ocultos das interpretações normativas e essa era uma característica completamente indesejada em um período ditatorial, estando o contribuinte sujeito à arbitrariedade fiscal do Estado. Formou-se, portanto, uma cultura jurídica capaz de resistir às arbitrariedades políticas do Estado autoritário e a preocupação com o avanço da interpretação normativa, preocupando-se em simplesmente enfatizar a inconstitucionalidade das leis (ALVIM, 2016, p. 83 e ss).

Segundo Leonardo de Andrade Rezende ALVIM (2016, pp. 82-88) os doutrinadores brasileiros tinham conhecimento acerca das interpretações que faziam e do uso necessário do normativismo e do positivismo jurídico, mas enfatizavam um discurso argumentativo que evocava que qualquer interpretação política não seria produtiva ou segura diante do regime militar. Além disso, não havia espaço político para o desenvolvimento de argumentos para além do texto legal. Fazendo uma comparação necessária, enquanto Robert ALEXY (2014, p. 339) e Ronald DWORKIN (2002, p. 383) tinham a possibilidade de discutir a relativização da moral pela percepção de existência de valores associados ao autoritarismo na Europa já envergonhada pela experiência do nazismo e do fascismo. Enquanto isso, na época da construção do Código Tributário Nacional e na criação de sua doutrina, era o autoritarismo que vigia no Brasil. Logo, qualquer moral que partisse dali coadunaria de forma extremamente perigosa com o regime vigente ou imporiam sentença valorativa contra o próprio propagador destas ideias. Com isso, emudeceu-se o debate, porém manteve-se viva a tensão entre o judiciário e o legislativo encoberto pelos métodos racionais difundidos de revelação do direito pelos jurisconsultos.

Porém, à época das discussões doutrinárias sobre a construção do Código Tributário Nacional, afirmava-se de forma categórica que nunca seria o intérprete da lei a fonte criadora da norma jurídica. Essa afirmação foi muito bem absorvida pela doutrina tributária daquela geração, de tal forma que os tempos se alteraram e a situação contextual mudou dramaticamente, porém a ideia manteve-se quase intacta. Em tempos de ditadura militar, nos parece perigoso para a comunidade jurídica conferir ao juiz a possibilidade de interpretações que vão além de afirmações textuais. É marca histórica do período a frase de Geraldo ATALIBA, feita em um congresso internacional de direito tributário realizado Punta Del Este, no Uruguai, em 1972, afirmando que o formalismo jurídico no Brasil era o “modelo mais viável no contexto político então vigente” (ALVIM, 2016, p. 93).

Dessa forma, a doutrina conseguiu implementar um modelo de direito tributário que parecia ser o melhor possível para esse contexto. No entanto, um exame mais atento dos enunciados interpretativos e dos princípios criados pela doutrina tributária brasileira demonstra que, sob o rótulo de cientificidade, implementou-se uma cultura jurídico-tributária de sistema

rígido, baseado em terminologias legais de pouca flexibilização e adequação à realidade fática. Naquela época, José Souto Maior Borges, em 1969, compreendia, como outros tributaristas, que a função da interpretação era revelar o sentido da lei. Geraldo ATALIBA acreditava em uma interpretação absolutamente impessoal, usando "esquemas mentais" para chegar ao resultado correto (MORAES et al, 1975, p. 16). A razão pela qual a norma jurídica deveria passar por uma análise de seu conteúdo no curso de sua aplicação não detém importância para o direito. (MORAES et al, 1975, p. 14). ATALIBA cita o exemplo dos contribuintes que consideram injusto o pagamento do imposto de renda pessoal para mostrar que a injustiça não invalida as normas legais (MORAES et al, 1975, p. 66), aproximando-se do conceito de moral kantiana utilizada também por Kelsen (1998).

Nesse sentido, Geraldo ATALIBA (1998, p. 113) sustenta que a função judicial é aplicar a lei por meio de uma interpretação "técnica". Além disso, define "justiça" como uma interpretação precisa, objetiva e imparcial do texto normativo, o qual deve ser certificada pelo aplicador da norma conforme a sua aplicação<sup>48</sup>. Em fragmento onde tentou justificar as razões pelas quais os juízes não devem ser eleitos pelo povo, Geraldo ATALIBA disse que caberia ao judiciário a aplicação da lei sem a possibilidade de agregar, nesse processo, a vontade pessoal do judiciário que, dessa forma, consistiria sempre na "tradução" da vontade da lei (ATALIBA, 1998, p. 113). Esta sua concepção parte de pressuposto de alinhamento sistêmico entre a lei e a realidade jurídica na qual está envolvida, alinhando-se à ideia de princípios a serem invocados mediante construção metodológica (ATALIBA, 1998, p. 179). É bem verdade que em nenhum momento ATALIBA constrói a ideia de metodologia para aplicação de decisões, mas se impõe na busca pela determinação de segurança a partir da aplicação do direito.

Qualquer proposta exegética objetiva e imparcial, como convém a um trabalho científico, deve considerar as normas a serem estudadas em harmonia com o contexto geral do sistema jurídico. Os preceitos normativos não podem ser corretamente entendidos isoladamente, mas, pelo contrário, haverão de ser considerados à luz das exigências globais do sistema, conspicuamente fixadas em seus princípios. Em suma, somente a compreensão sistemática poderá conduzir a resultados seguros. É principalmente a circunstância de muitos intérpretes desprezarem tais postulados metodológicos que gera as disparidades constantemente registradas em matéria de

---

<sup>48</sup> Cfr. Geraldo ATALIBA (1998, p. 113): "Se, nesse contexto, a função judicial consiste em dar aplicação à lei nos casos contenciosos, mediante a interpretação técnica e aplicação imparcial; sendo a lei a primeira e precípua fonte do Direito – guardada, evidentemente, a hierarquia constitucional – e sendo este, na república representativa, expressão do órgão da representação popular, por excelência, os seus integrantes (do Poder Judiciário) precisam ser bons técnicos, destros na função hermenêutica e não representativos. Juiz faz justiça. E, no nosso sistema, fazer justiça é aplicar correta, objetiva e imparcialmente a lei, como bem o sublinhou Baleeiro, em notáveis lições que ditou de sua cátedra na nossa Suprema Corte (RTJ 44/54 e ss)."

proposta de interpretação. Por último, é de se sublinhar, enfaticamente, que – antes de qualquer esforço de análise dirigido ao nível legislativo – impõe-se a consideração do quadro de exigências constitucionais que informa o regime jurídico global das relações Estado/cidadão. (ATALIBA, 1998, p. 179)

Em Alfredo Augusto BECKER (2007, pp. 41-44), como com a maioria dos autores de sua geração, o direito deve ser interpretado com base em conceitos jurídicos, descontextualizados de situações fáticas<sup>49</sup>. Na concepção de BECKER (2007, p. 20), fazer a lei é uma arte e a aplicação da lei é uma ciência. A consciência do jurista não poderia ser adaptada ao caso concreto, sob pena de arbitrariedade e insegurança (BECKER, 2007, p. 42) Seu ensino era caracterizado pela ciência exata para encontrar a resposta certa. Em BECKER, a lei tem sua própria linguagem científica.

É contextualizando o direito positivo tributário brasileiro em seu tempo que se chega a uma resposta bem clara: a iniciativa dos doutrinadores de sua época, sobretudo na criação do Código Tributário Nacional, era isolar o direito de quaisquer interpretações a partir do mundo externo, fora do ambiente normativo das regras. A sua opção pela solenidade normativa é concepção que assegura o contribuinte diante de arbitrariedades de um Estado de sujeição fiscal, contudo reafirmam a construção histórica de um Brasil marcado pelo bacharelismo jurídico e pela construção científicista do direito. Tal formalismo, em que pese momentaneamente necessário diante dos arbítrios militares, acaba por coloca a doutrina do positivista estrito tributário como uma solução necessária para seu tempo, o que confronta com a visão do paradigma atual do direito.

Com efeito, ainda mencionamos aqui a relevância de Paulo de Barros CARVALHO (2017; 2018) para os estudos posteriores à implementação do Código Tributário Nacional tem relevância acadêmica proeminente, dada a sua enorme reprodução na produção de monografias, dissertações e teses de doutorado a respeito da regra matriz de incidência tributária<sup>50</sup>, sua

---

<sup>49</sup> Cfr. Alfredo Augusto BECKER (2007, pp. 42-43): “Construir uma Ciência – demonstra Norberto Bobbio significa construir uma linguagem rigorosa, de tal modo que será “cientificamente” verdadeira não já qualquer proposição adequada a uma verdade objetiva, mas, antes de tudo, a proposição que estiver expressa com uma terminologia que respeite as regras válidas no âmbito do sistema dentro do qual e emitida aquela proposição. Não se trata de reduzir a Ciência a um puro e simples fato linguístico- adverte Norberto Bobbio – porém trata-se de reconhecer que aquela mais alta forma de conhecimento objetivo na qual consiste a Ciência, somente se realiza quando a minha observação (que e um fato perceptivo) for expressa com sinais (convencionais) que possam comunicar a minha observação a outros sujeitos, com o menor número possível, de desentendimentos. Toda e qualquer Ciência inicia-se com a formação de sua própria linguagem científica, isto é, com aquela linguagem que faz de um conhecimento puramente subjetivo (a minha percepção) um conhecimento de máximo grau inter-subjetivo (a percepção pelos outros).”

<sup>50</sup> Cfr. Paulo de Barros CARVALHO (2018, p. 153): “A construção da regra-matriz de incidência, como instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num

principal conceituação a nível metodológico. Aqui não trabalharemos o referido conceito da regra matriz, mas estudaremos diretamente o conceito de direito trazido por CARVALHO em suas obras, sobretudo nos seus livros monográficos *Curso de Direito Tributário* (2017) e *Direito Tributário: Linguagem e Método* (2018).

No trabalho de Leandro ALVIM (2016) identificamos um profícuo apanhado das principais teorias dos autores tributaristas vigentes durante e após a consolidação do Código Tributário Nacional. Segundo sua visão, CARVALHO apresentava forte teor formalista, com bastante limitação da liberdade do legislador e do aplicador do direito. Para CARVALHO, segundo ALVIM, o interesse do autor seria afastar discussões de mérito em torno do direito tributário, havendo que se direcionar a discussão para a construção sentido que trouxesse segurança e previsibilidade em torno da aplicação da norma (ALVIM, 2016, p. 148). Ainda segundo Leandro ALVIM (2016, p. 149), Paulo de Barros CARVALHO posiciona a segurança jurídica como elemento superior no direito tributário a partir da disciplina de comportamentos e do princípio da certeza. Segundo seu entendimento, a segurança jurídica parte do pressuposto da manutenção de expectativas em torno da norma geral e abstrata<sup>51</sup>.

A doutrina de CARVALHO (2017; 2018) passa por elementos na construção do direito que, de tão diversos, formulam uma compreensão difícil de se assimilar pela criação de termos técnicos próprios. A reflexividade em relação ao direito no campo semântico, buscando extrair do texto normativo o que o próprio texto se dispõe a dizer traz algo parecido com o que os exegetas se dispunham a fazer, porém em forma de metodologia própria.

A discussão em torno desta metodologia cria em Paulo de Barros CARVALHO uma teoria fechada a partir de seus pressupostos, o que é justificado pela construção de um sistema dotado de sentido de forma a se autodescrever (CARVALHO, 2018, p. 223-224). Um ponto interessante

---

contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, é um subproduto da teoria da norma jurídica, o que significa reconhecer tratar-se de contribuição efetiva da Teoria Geral e da Filosofia do Direito, expandindo as fronteiras do território científico. É claro que nesse percurso vai um reposicionamento do agente do saber jurídico que assume uma cosmovisão situada, declaradamente, no âmbito do chamado “giro-linguístico”. De qualquer modo, o esquema da regramatriz é um desdobramento aplicativo do “constructivismo lógico-semântico” sugerido com tanta precisão na obra e no pensamento de Lourival Vilanova. E sua repercussão no direito tributário vem acontecendo com surpreendente intensidade. Somam-se, hoje, centenas de textos que empregam essa orientação epistemológica para aprofundar a investigação em matéria de tributos, certamente pelo seu vigor analítico e pela fecundidade das notações semânticas e pragmáticas que suscita, valendo ressaltar que têm sido auspiciosos os resultados práticos dessa proposição elaborada, originariamente, no plano teórico. Sua utilização nos conduz àquele momento decisivo em que a teoria e a prática se encontram para propiciar o domínio da mente humana sobre o mundo circundante, particularmente, no nosso caso, a propósito das complexidades do fenômeno jurídico da incidência tributária.”

<sup>51</sup> Claramente a conceituação de norma geral abstrata e concreta advém da influência de Hans KELSEN (1998) ao tratar da incidência normativa e da fase de individuação da norma.

é a citação do autorreferenciamento normativo a partir da teoria dos sistemas de Niklas LUHMANN. A validação do direito enquanto um sistema autopoiético, ou seja, que constrói suas próprias fontes de referência a partir de sua posição enquanto sistema social, cria um circuito de autorreferenciamento no qual o direito não precisaria se utilizar de outros sistemas sociais (política, economia, biologia, etc) para extrair significado de suas programações<sup>52</sup> (CARVALHO, 2018, pp. 228-229).

A concepção que CARVALHO traz de forma mais proeminente e que circunda toda a sua teoria do direito se baseia na ideia de que o “giro-linguístico” teria alterado a forma com a qual a ciência é compreendida pelo homem (2018, pp. 162-180). Em seu entendimento, a alteração no plano cognitivo no qual a linguagem assume papel central na discussão entre sujeito-objeto, abandonando a discussão iniciada pelo plano sensorial de Descartes para passar à relação linguísticas dos enunciados que o homem enfrenta para compreender o mundo, partem do pressuposto de que o direito é quase que exclusivamente objeto dessa interação linguística. Para tanto, afirma que o direito é um sistema comunicacional.

Neste contexto, penso que nos dias atuais seja temerário tratar do jurídico sem atinar a seu meio exclusivo de manifestação: a linguagem. Não toda e qualquer linguagem, mas a verbal-escrita, em que se estabilizam as condutas intersubjetivas, ganhando objetividade no universo do discurso. E o pressuposto do “cerco inapelável da linguagem” nos conduzirá, certamente, a uma concepção semiótica dos textos jurídicos, em que as dimensões sintáticas ou lógicas, semânticas e pragmáticas, funcionam como instrumentos preciosos do aprofundamento cognoscitivo. Além disso, a presença de uma eficaz teoria das normas abre as portas ao cientista para uma série de evoluções que o pensamento pode organizar, na construção de sentidos adequados para compreender o sistema do direito posto. Orientar as condutas inter-humanas, no sentido de propiciar a realização de valores caros aos sentimentos sociais, num determinado setor do tempo histórico, tem sido o primordial objetivo do direito. Essa pré-ordenação de comportamentos possíveis, no âmbito do relacionamento intersubjetivo, porém, é apenas estimulada, instigada, provocada pelos mecanismos linguísticos de que se pode servir o instrumento jurídico, porquanto sabemos que a linguagem, ainda que proferida com a autoridade coativa dos órgãos do Poder Público, não chega a tocar materialmente os eventos e as condutas por ela regulados. O legislador, tomado aqui em seu sentido amplo, tem de mexer com crenças, hábitos sociais, sentimentos e estimativas; tem de apreender, historicamente, a marcha do social, para que lhe seja possível motivar os destinatários da regra jurídica, induzindo-os no sentido de realizar as expectativas normativas. (CARVALHO, 2018, p. 168-169)

---

<sup>52</sup> É bem verdade que CARVALHO cita Gunther TEUBNER (1993) para tratar do sistema autopoiético do direito, porém esta análise advém da teoria dos sistemas de LUHMANN, tendo TEUBNER contribuído para a compreensão da interação entre os sistemas do direito e da política no que este chama de acoplamento estrutural entre sistemas (TEUBNER, 1993).

Dessa forma, o conceito de direito para CARVALHO se posiciona a partir da sua manifestação objetiva no mundo, apresentando-se mediante enunciados que devem ser analisados em seu caráter semântico e diretivo. Daí se extrai a ideia de que CARVALHO seria um dos precursores do positivismo semântico. Contudo, compreendemos a questão do positivismo semântico, na verdade, como a busca pela centralidade normativa e a segurança a partir da redução do conceito de direito ao texto.

Seria equivocado admitir que Paulo de Barros CARVALHO corresponde a uma voz uníssona no direito tributário brasileiro. Vários autores como Misabel Derzi, Heleno Taveira TORRES, Luís Eduardo SCHOUERI e outros tantos que são posteriores ao CTN têm elevada relevância na teorização do direito (ALVIM, 2016; MORAES et al, 1975). Ciente dessa realidade, o presente estudo passará à construção de capítulo dedicado a compreender a realidade da tributação no Brasil e do próprio direito tributário na adoção da teoria da matriz tributária brasileira.

### 3. A matriz tributária brasileira e sua interação com o positivismo estrito.

Um dos pontos centrais a serem abordados no presente trabalho diz respeito ao contexto único da matriz tributária brasileira. Contexto esse no qual está inserido o direito tributário e toda a sua formatação metodológica enquanto disciplina jurídica. Apesar de o ponto central do presente estudo ser a crítica ao viés lógico positivista e seu apego semântico (estrito), entendemos que é de extrema relevância apresentar o mundo no qual este objeto está inserido. Para além das discussões a respeito do que é o direito tributário, quais são suas fontes e o que ele deve situar e se preocupar, outra preocupação torna-se fundamental e, até mesmo, sintomática: a manutenção do cientificismo positivista significa a manutenção de vieses ideológicos de manutenção do *status quo*<sup>53</sup>. Em síntese, o viés do positivismo lógico contribui diretamente para a manutenção e propagação dos “donos do poder”<sup>54</sup> em diversos sentidos (NEVES, 2011. p. 138), não havendo uma suposta blindagem jurídica em face das influências do mundo externo. Essa afirmação confronta diretamente a ideia de redução das discricionariedades apresentadas pelos positivistas. Pelo contrário, o direito torna-se instrumento, especialmente quando a sua racionalidade parte do não questionamento a nível sistêmico interno a respeito de indagações trazidas pelo ambiente ou demais sistemas externos.

Ao contrário da perspectiva formalista na qual situa o direito como manifestação de regras jurídicas, este estudo parte da premissa de que o direito também deve tratar do estudo de sua própria efetivação a nível factual e filosófico. Encontramos na conjugação dos conceitos de autoipoiese e aloipoiese do direito (NEVES, 2011, pp. 135-147), que o sistema jurídico é normativamente fechado, mas cognitivamente aberto (autoipoiese), comportando exceções (alopoiese). Ou seja, o direito enquanto sistema social tem sua autonomia e possui codificação própria (lícito/ilícito) que permite o autorreferenciamento a partir de seus conceitos, diferenciando-se do ambiente externo ao qual pretende regular condutas. Contudo, do outro lado, também se alimenta do ambiente externo em constante processo de reciclagem e

---

<sup>53</sup> Nesse sentido, Marcelo NEVES (2011, p. 138) apresenta que a positividade enquanto paradigma do pensamento trabalha em favor da manutenção do poder daqueles que detém a vontade e o interesse político de agir, marcadamente sendo constituído pelos “donos do poder”. Veja-se a seguinte citação: “Especialmente neste ponto, emergem as divergências entre a teoria luhmanniana da positividade e as novas concepções axiológicas ou morais do direito. Pressupostos que à positividade do direito é inerente não apenas a supressão da determinação imediata do direito pelos interesses, vontades e critérios políticos dos “donos do poder”, mas também à neutralização moral do sistema jurídica, torna-se irrelevante para Luhmann uma teoria da justiça como critério exterior ou superior ao direito positivo”.

<sup>54</sup> NEVES (2011, p. 181) não cita diretamente, mas a sua menção ao termo “donos do poder” faz clara alusão à obra do sociólogo Raymundo FAORO (2012), o qual é citado em sua bibliografia.

aprendizado em face da velocidade do mundo que regula de modo a estabelecer novas perspectivas, introjetando linguagens e signos que fazem com que mantenha seu sentido. Contudo, a afirmação hermética do autorreferenciamento induz a um paradoxo, o qual diz respeito à impossibilidade de isolamento do direito em face do ambiente externo, quer seja pelas funções da linguagem ou pela necessidade intercâmbio com outros sistemas sociais. Nesse momento, toma forma a alopoiese do direito, a qual surge quando o direito é absorvido pela linguagem própria do ambiente externo, sendo já impossível determinar qual o conteúdo de cada sistema social nessa introjeção recíproca. Nesse sentido, veja-se a trecho do livro de Marcelo NEVES (2011, p. 142):

No sistema jurídico, isso significa, como observamos no item anterior, a conexão entre fechamento normativo e abertura cognitiva. O direito enquanto sistema autopiético é, ao mesmo tempo, normativamente simétrico e cognitivamente assimétrico. Só quando há uma assimetria externa no plano da orientação normativa é que surge o problema da alopoiese como negação da auto-referência operacional do direito. Derivada etimologicamente do grego *állos* (“um outro”, “diferente”) + *poísis* (“produção”, “criação”), a palavra designa a (re)produção do sistema por critérios, programas e códigos do seu ambiente. O respectivo sistema é determinado, então, por injunções diretas do mundo exterior, perdendo em significado a própria diferença entre sistema e ambiente. Por outro lado, bloqueios alopoiéticos do sistema são incompatíveis com a capacidade de reciclagem (abertura cognitiva) e, por conseguinte, com a própria noção de referência ao ambiente como interrupção da interdependência dos componentes sistêmicos.

O conceito da alopoiese no direito demonstra a ausência de sua “pureza”, como um dia propôs Hans KELSEN (2003, p. 1). Em outras palavras, o autorreferenciamento do direito na perpetuação de um sistema hermético (autopoiese), o qual basearia uma ideia perfeita de positivismo lógico, não encontra respaldo no mundo fenomênico ao qual está inserido. Muito pelo contrário, são vários os casos em que o ambiente externo interfere diretamente no direito como em discussões de defesa da concorrência, a qual absorve diretamente conceitos da economia, ou até mesmo em questões atinentes a impactos ambientais.

Seria impossível tratar o direito tributário como um fenômeno a parte da teoria do direito, ou como se suas prerrogativas únicas o fizessem ter que apresentar soluções fora do paradigma atual. Aqui não se quer dizer que a teoria dos sistemas de NEVES e LUHMANN seja o paradigma definitivo, mas é difícil encontrar uma teoria do direito para além do positivismo que afirme o que é necessário para manutenção do pensamento exposto pela escola tributária brasileira do positivismo estrito<sup>55</sup>. A teoria do direito é aplicada ao direito constitucional assim

---

<sup>55</sup> É interessante apontar a teoria dos sistemas, também, porque CARVALHO a usa de forma a validar a ideia de

como é aplicável ao direito tributário, por mais anacrônicas que as leituras da escola tributária do positivismo estrito possam ser. É inconcebível pensar o direito fora de sua unicidade, caso contrário, deveria chamar-se de outra coisa, com novas bases fundantes e novos instrumentos. A verdade é que o direito não existe sem a sociedade a qual se propõe a regular e é em função do bom convívio desta que se tem uma realidade para além da norma jurídica. É de se pensar que seria impossível analisar qualquer pensamento da teoria do direito que não esbarre em discussões sobre a justiça ou moralidade, por exemplo. Nesse sentido, John RAWLS (2016) percebe a necessidade de conceber uma sociedade bem-ordenada como uma das bases fundantes para seu parâmetro de justiça<sup>56</sup>. A título de exemplo, qualquer tipo de interpretação de caráter finalística (teleológica) estaria fadada a não entender sua própria finalidade na medida em que não haveria como compreender a sua razão de ser, na medida em que o ambiente externo não seria fonte do direito<sup>57</sup> para a teoria semântica de CARVALHO (2017; 2018).

Por essas razões, é importante compreender e estudar o ambiente ao qual está inserido o direito, motivo pelo qual se adota o conceito de matriz tributária para contextualização do fenômeno jurídico tributário em face da realidade social com a qual interage (ambiente). Sem tal pressuposto é impossível compreender, por exemplo, as interações da Constituição Federal de 1988 com os fatos e circunstâncias aos quais dão razão para sua existência.

Ainda em se tratando deste ambiente jurídico, neste primeiro capítulo conceitual introduzimos outras duas questões relevantes que são: formação do pensamento jurídico tributário brasileiro; e a pós-modernidade e a sua influência no direito.

Além de conceituar a matriz tributária em seu tempo e enquanto necessidade de estudo, percebemos durante nossas investigações a importação na formação do pensamento jurídico tributário brasileiro e o seu anacronismo diante das exigências e funções do direito na pós-

---

sistema tributário como um circuito fechado autopoietico que cria construções próprias a serem estudadas, centrando a ideia de que a ciência do direito se concentra na relação do mundo jurídico convencionado pelo homem (CARVALHO, 2018, p. 232).

<sup>56</sup> Nesse sentido, destaca-se o seguinte trecho de RAWLS (2016, p.5): “Digamos agora que a sociedade é bem-ordenada não somente quando foi planejada para promover o bem de seus membros, mas também quando é realmente regulada por uma concepção pública da justiça. Ou seja, é uma sociedade na qual (1) todos aceitam e sabem que os outros aceitam os mesmos princípios de justiça; e (2) as instituições sociais fundamentais geralmente atendem, e em geral se sabe que atendem, a esses princípios”.

<sup>57</sup> Conforme a obra de CARVALHO (2017, pp. 73-79), as fontes do direito possuem origem formal. Ou seja, advém do texto positivado. A sua obra faz referências a muitas afirmações de MOUSSALLEM (2006), reiterando o seu viés positivista.

modernidade. São questões centrais e extremamente importantes, pois conceituam de forma clara que o pensamento jurídico adotado pela dogmática brasileira destoa da realidade ao negar-se a compreendê-la. Veja-se que a palavra “negar-se” diz respeito a uma opção do feita pelo pensamento positivista de negar qualquer reflexão metafísica<sup>58</sup>, vez que um breve recorte nos estudos jurídicos é capaz de afirmar, de forma clara, a decadência desse viés no positivismo jurídico (Cfr. GRECO, 2009; FERRAZ JÚNIOR, 2020). Contudo, este positivismo estrito tributário ainda sobrevive de forma autorreferenciada, construindo linguagem própria e conceitos internos para a construção da disciplina jurídica tributária.

### **3.1. A matriz tributária brasileira e suas origens históricas.**

A tributação no Brasil convive com diversas “crenças” que se referenciam a qualidades econômicas, morais, políticas e históricas e que somente podem ser tratadas mediante a menção de um sujeito indeterminado que caracteriza o senso comum. O que se quer dizer é que se está diante de uma discussão conceitual (teorética) em face de argumentos que se moldam de acordo com a ocasião e que são fundados em aspectos morais do pensamento político brasileiro e da cultura jurídica nacional. Nesse sentido, podemos citar várias afirmações, como por exemplo: (1) que a tributação no Brasil é muito complexa; (2) que existe insegurança tributária no Brasil; (3) que interpretação estrita da lei tributária é o que traz segurança jurídica; (4) que não se vê o retorno dos tributos no Brasil; etc.

Essas afirmações são reproduzidas de forma reiterada sem qualquer vinculação a autor, sendo base para a construção de uma verdade compartilhada pelo pensamento do senso-comum, mas que possuem viés de conhecimento científico pelo seu uso reiterado e ausência de espaço para refutação. Para além disso, podemos dizer que fazem parte de um *ethos* do pensamento tributário nacional, associando-se a um conseqüente extrajurídico de caráter valorativo que guia uma visão direta do sistema tributário. Daí, podemos extrair afirmações reiteradas que indicam que o sistema tributário é perfeito, o que o contaminaria seria sua prática nos tribunais, a hipertrofia legislativa, as opções do legislador e a realidade que o cerca. Não é bem isso o que acreditamos.

Não se quer aqui elencar todos as afirmações possíveis e que dizem respeito à tributação

---

<sup>58</sup> A questão da negação da metafísica e o positivismo será tratada com maior profundidade no item 3.2 desta dissertação.

nacional. O objetivo deste item capitular é trazer a realidade da tributação no Brasil conhecendo-a a partir de sua efetivação histórica. Para tanto, busca-se uma matriz tributária brasileira. Em outros termos, busca-se a origem do fenômeno tributário no Brasil, de onde se irradiam as normas para sua efetivação, de modo a estabelecer fundamento sólido sobre a realidade da tributação no Brasil e, assim, desvencilhar-se de afirmações de senso-comum.

### **3.1.1. O conceito de matriz tributária.**

A tributação é tema que há muito tempo intriga estudiosos de diversas áreas do conhecimento. Em especial na economia, busca-se sempre entender quais são os pontos ótimos de tributação para maximizar os ganhos do Estado, bem como os gatilhos que apresentariam menor interferência no fenômeno econômico, diminuindo custos de transação. De todas as hipóteses e estudos, o fato é que a tributação moderna surge a partir de uma norma jurídica emanada por um corpo político, visão que alimenta a obra de CARVALHO<sup>59</sup> (2017, pp. 81-102). Marcadamente, a política é tema central em todas as discussões, haja vista o tributo ser a manifestação do âmago do contrato social enquanto manifestação democrática deste<sup>60</sup>. É o que a todo momento lembra o administrado do seu dever de solidariedade e contribuição para a coletividade e, por consequência, é a relação umbilical entre os interesses privados e públicos (TIPKE, YAMASHITA, 2002, p. 15).

O caminhar histórico dos últimos séculos nos levou ao desenvolvimento do conceito que

---

<sup>59</sup> Em seu trabalho, CARVALHO (2018) ressalta a importância de que a norma é exarada por um órgão politicamente competente para tal. Cfr. CARVALHO (2018, p. 474): “O conceito “fonte” beira os limites do sistema jurídico, destacando o processo enunciativo do direito. Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas. O significado da expressão fontes do direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de “veículo introdutor de normas”. Isso já nos autoriza a falar em “normas introduzidas” e “normas introdutoras” ou, em outras palavras, afirmar que “as normas vêm sempre aos pares”. Em todos esses casos, há um procedimento a ser seguido, previsto nas normas de competência. Quando se diz que norma válida é aquela produzida por órgão competente, perante o sistema, e consoante o procedimento nele, sistema, estabelecido, não nos detemos na reflexão mediante a qual todo procedimento de elaboração normativa se manifesta como forma de realizar o próprio direito. Não é difícil perceber que o sistema de normas, introdutoras e introduzidas, integra o que conhecemos por “direito positivo”, ao passo que o conjunto de eventos aos quais a ordem jurídica atribui teor de juridicidade, se tomados na qualidade de enunciação e não de enunciados, estarão formando o território das fontes do direito posto.”

<sup>60</sup> Ao menos, é a expectativa formal da lei tributária enquanto produto do Poder Legislativo e, portanto, dotada de legitimidade para tal.

entendemos por Estado. Das Revoluções Burguesas (Francesa e Americana) e das Revoluções Industriais surgiu a força motriz para a consolidação do capitalismo enquanto sistema econômico vigente. A propriedade, que antes era monopólio do soberano, na era moderna é direito do próprio homem. Essa cisão entre Estado e propriedade pôs o homem no centro da discussão jurídica como sujeito de direitos a ele desvinculáveis. Não obstante estes direitos eram conferidos a uma minoria detentora de poder econômico, fato é que no século XVIII estava o embrião do que podemos chamar de Estado Moderno (GASSEN, 2013). Este novo paradigma impulsionou as relações de comércio e a geração de riqueza que não estavam mais concentradas nas posses estatais. Frente a esta difusão no poder econômico, precisou-se criar outras premissas para o financiamento estatal (SCHOUERI, 2019, pp. 17-32). O tributo, que antes era cobrado especialmente dos derrotados em guerras e em outras causas extraordinárias<sup>61</sup>, agora é o que confere ao Estado os meios e recursos necessários para atingir os objetivos que pretende enquanto coletividade (interesse público). Sendo, portanto, parte da relação entre este novo Estado e o administrado, anterior súdito e agora contribuinte, o ato de pagar tributos se tornou uma expressão democrática de participação na esfera pública. O que antes poderia ser retratado com um estado de sujeição fiscal, em que o imposto era um ato compulsório sem representação social, agora temos que o homem é sujeito de direito com um ordenamento jurídico que o garante um mínimo de proteção em face das pretensões do estado (CHANEL, 2009, pp. 33-112). Noutro giro, o que antes era entendido como poder fiscal enquanto expressão de autoridade, agora deve ser compreendido como função fiscal aqui reconhecida como eficiência (desempenho) do Estado.

---

<sup>61</sup> Cfr. SCHOUERI (2019, pp. 17-18): “Na antiguidade, os tributos não eram cobrados de toda a sociedade. Ao contrário, os cidadãos, livres, não se sujeitavam ao pagamento de tributos. Os homens livres tinham, por certo, deveres para com a coletividade, mas estes não tinham a natureza de sujeição. Na verdade, não havia distinção entre o cidadão e a coletividade; melhor dizendo: a cidadania se exercia coletivamente. Livre somente era o que se inseria em sua *polis*. A tal liberdade opunha-se a situação dos povos vencidos. Afinal, era bastante difundido, na antiguidade, o direito de tornar escravos os prisioneiros de guerra. Era a consequência do direito de pilhagem, que assegurava ao vencedor o direito de se apossar de todos os bens do vencido. Como não se conhecia a separação entre a pessoa e seu patrimônio, o direito de pilhagem se estendia à própria pessoa do vencido, que se tornava, como reparação pela guerra, escravo do vencedor. O vencedor da guerra, segundo o direito internacional da antiguidade, adquiria poder de vida e morte sobre o vencido, tornando-se sua propriedade as terras e as riquezas daquele; o vencedor, não se podendo apossar materialmente dos bens, consentia abandonar seu uso ao vencido, o qual, por ter salva a vida ou para obter o uso das terras que não mais eram suas, obrigava-se a suportar uma prestação periódica recorrente em favor do Estado, mais forte. Ou seja, se o vencido “pertencia” ao vencedor, nada mais natural que este pudesse dispor dos bens do primeiro. Neste sentido, o tributo surgia com o estigma da servidão: sujeitavam-se a tributo os povos vizinhos dominados na guerra; impunha-se a capitação (tributo cobrado *per capita*, típico de sistemas tributários primitivos) aos estrangeiros, aos imigrantes, aos forasteiros. Os cidadãos, de outra parte, eram livres de qualquer tributo ordinário, conquanto tivessem eles seus deveres cívicos, sinais, aliás, de sua liberdade.”

Nessa trilha do homem moderno, criaram-se novos conceitos e ideias que marcaram em definitivo as convenções sociais e, como consequência, alteraram substancialmente o direito tal como posto. O direito de propriedade é o maior exemplo dessa reconstrução. O que antes era vinculado ao poder soberano do Estado (então compreendido na figura do príncipe-soberano), agora passa a ser tratado como direito individual inerente à liberdade e à vontade dos homens, representando feixe de direitos que se desdobrou em várias novas concepções de propriedade, liberdade e participação social. Para além de ter algo a chamar de seu, ou de sua terra, agora o homem é dono de si e de seu próprio patrimônio. Entretanto, a propriedade não pode ser entendida como um direito de existência autônoma. É, isto sim, um direito pós-tributação (MURPHY, NAGEL, 2005, p.13) que depende, sobretudo, da tutela estatal para sua existência. Aí podemos definir a necessidade de tributar: garantir os meios e recursos necessários a fim de tutelar os direitos do homem (HOLMES, SUNSTEIN, 2019).

Ante o apresentado, não há como discordar do conceito de matriz tributária assim entendida como “o resultado das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário” (GASSEN, 2013, pp. 247-258). É importante notar questões centrais do conceito de matriz tributária. O conceito propõe um novo acordo semântico para afastar a noção estrita trazida pelo termo “sistema tributário”, o que limita semanticamente a compreensão da tributação reduzindo seu conteúdo lógico-formalista que decorrer de sistema jurídico fechado e ordenado. Desse conceito, e de sua atribuição semântica, depreende-se que o tributo é uma expressão fenomênica muito maior do que a mera relação jurídico-tributária, ou do que a expressão econômica arrecadatória, ou do que as iniciativas extrafiscais destinadas a incentivar ou desincentivar determinada conduta. Na verdade, invade-se o campo da eficácia normativa para entender o próprio conceito da norma, retroalimento que conduz a relação entre o ambiente e o sistema social para o qual se propõe a regular<sup>62</sup>.

O conceito trazido por GASSEN é, sobretudo, uma interpretação a partir do resultado do agir político no campo social, partindo da perspectiva de ação social de Max Weber<sup>63</sup>, na medida

---

<sup>62</sup> O que coincide com o conceito de alopoiese anteriormente mencionado e trabalhado por Marcelo NEVES (2011). Em que pese GASSEN (2013) não elaborar o seu trabalho a partir do conceito de sistemas sociais, entendemos que esta é a melhor forma de explicar esta relação do agir político de uma sociedade por intermédio das escolhas tributárias feitas por seus legisladores.

<sup>63</sup> Conforme GASSEN (2013, p. 248) “Entende-se ação social no sentido Weberiano de um tipo ideal, construído com a intenção de contribuir em uma determinada análise. Assim, “Por “ação” entender-se-á um comportamento humano (consista ele num fazer externo ou interno, num omitir ou permitir), sempre que o agente ou os agentes lhe associem um sentido subjectivo. Mas designar-se-á como acção “social” aquela em que o sentido intentado

em que é este, o campo social, que cria a norma tributária e a sua incidência legitimada pelo Poder Estatal. Trata-se, em verdade, de uma relação simbiótica entre a garantia de direitos e o próprio Estado, na medida em que a existência deste é viabilizada pela arrecadação de tributos. Não por outro motivo Michel BOUVIER (2009, pp. 179-191) afirma que o imposto ideal é aquele em que presente a legitimidade no qual devemos entender as condicionantes políticas e sociológicas que fundamentam o agir fiscal, conceito que pode ser verificado até na dogmática brasileira. Veja-se (MACHADO, 2002, p. 37):

Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritárias. A ideia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.

Não é demais afirmar que a tributação é o próprio contrato social (MARTIN, et al, 2009) já que inerente à existência do Estado e à relação deste para com o seu contribuinte. Como consequência, a própria Constituição Federal cuidou de estabelecer as balizas necessárias dessa relação. Isso porque nos primórdios do Estado brasileiro foram absorvidas concepções contraditórias pelo nosso ordenamento, resultando em impasses e conflitos (GRECO, 2009, pp. 167-168). Enquanto afirma-se, sem restrições, a supremacia do interesse público, do outro lado, pela absorção do constitucionalismo americano, exalta-se o indivíduo como base da disciplina estatal (GRECO, 2009, pp. 168-170). Como consequência, tem-se uma “dupla personalidade” do Direito Público brasileiro que prestigia o plano individual de liberdades e fortalece a autoridade administrativa (GRECO, 2009, p. 170). Veja-se a seguinte passagem da obra de Marco Aurélio GRECO (2009, p 171):

Desta reunião de concepções e vivências do fenômeno tributário resultou o Direito Tributário brasileiro impregnado dessa tensão imanente entre autoridade e liberdade; tensão que é própria do perfil do denominado Estado de Direito que, em última análise, prestigia a autoridade que, por sua vez, encontra limites apenas nas garantias deferidas à liberdade individual. Por isso, o elemento chave da disciplina positiva corresponde ao “poder de tributar”, por sua vez submetido a “limitações”.

Daí a necessidade de um garantismo tributário solidificado no próprio texto constitucional a fim de dirimir os inevitáveis conflitos entre o Fisco e o contribuinte. Não se poderia, pois, exigir outra forma de pactuação desta relação senão insculpindo normas diretivas de valor

---

pelo agente ou pelos agentes está referido ao comportamento de outros e por ele se orienta no seu curso”. WEBER, Max. Conceitos Sociológicos Fundamentais. Tradução de Artur Morão. Covilhã: Universidade da Beira Interior, 2010, p. 7.

soberano no texto maior de uma democracia<sup>64</sup>. Ao direito tributário restou uma espécie de dicotomia: de um lado, confere-se mais poderes ao Poder Público na medida em que criadas novas opções legislativas de tributação<sup>65</sup>; do outro, o contribuinte postula pela afirmação reiterada de seus direitos individuais (GRECO, 2009, p. 171). Dada esta relação belicosa entre o indivíduo e o Estado, cumpre interpretar e utilizar-se do texto constitucional da melhor forma com a finalidade de atingir uma certa harmonização entre os interesses estatais e os direitos do contribuinte perseguindo, pois, uma certa segurança jurídica. Nesse sentido, Heleno Taveira TORRES (2011, p. 19) contribui para a compreensão do conceito de segurança jurídica no constitucionalismo moderno. Veja-se:

Neste propósito, o Sistema Constitucional Tributário equivale a uma escolha da Constituição por fins, meios e valores que devem servir à criação e aplicação dos regimes jurídicos de todos os tributos, com a concretização de seus princípios e competências, o que é o mesmo que o prover de segurança jurídica permanentemente. Para tanto, a Constituição consagra o direito de um verdadeiro “princípio do sistema tributário” ao usar a expressão “Sistema Tributário Nacional” no Capítulo I do Título VI, para positivar o seu integral conteúdo, ao tempo que distribui competências, identifica e separa as espécies de tributos, reconhece direitos fundamentais e imunidades tributárias e regula a criação e a modificação da legislação tributária. Nesse contexto, positivou o seu sentido e conteúdo mediante a coordenação funcional de direitos fundamentais e competências impositivas. A referência ao *sistema tributário*, pois, já é expressão de segurança jurídica, como *norma de proibição* que veda comportamentos normativos ou hermenêuticos contrários ao modelo sistêmico exigido ou dirigidos a comprometer sua efetividade (*função de bloqueio*); e como *norma de garantia*, que permite a concretização dos princípios do sistema tributário, e da segurança jurídica, em particular, nas suas máximas possibilidades.

Nesse sentido, diante das considerações acima expostas, utilizamos neste trabalho a concepção de que as normas do direito tributário não estão inseridas em um sistema, mas sim é uma matriz própria (GASSEN, 2013), a qual impõe a compreensão do plexo de normas tributárias a partir do ambiente em que estão inseridas, percebendo-se o todo no qual interage e seu âmbito

---

<sup>64</sup> Cfr. ANDRADE FILHO (2014, p. 1): “O poder de tributar tem origem no pacto constitucional e sua legitimidade provém da vontade do povo. É um poder autônomo e não soberano: tem limites imanentes que são ditados pelas normas constitucionais expressas (regras e princípios) e implícitas. Essa divisão do poder jurídico, debaixo de tais princípios, tem a finalidade de fornecer as coordenadas semânticas e sintáticas de observância obrigatória quando da produção das leis tributárias. Sob o ângulo pragmática, essa divisão do poder jurídico, feita de forma minuciosa, tem o objetivo de reafirmar uma característica essencial das normas de competência, que é a determinação de incompetência para tratar de qualquer outra matéria que não a referida na regra atributiva de competência”.

<sup>65</sup> Nesse contexto pode-se apontar o art. 110 do CTN como norma de freio às produções legislativas do Estado. Ao mesmo tempo, a norma anti-elisiva constante no parágrafo único do art. 116 do CTN trabalha em favor da fiscalização pública.

de eficácia.

### **3.1.2. A matriz tributária brasileira: suas influências e estruturação.**

As garantias estatais do contribuinte e suas interações com o Estado são consequência da própria relação tributária. Porém, o tributo é mais do que um instituto jurídico normativamente definido no art. 3º do Código Tributário Nacional. Essa é uma afirmação que advém da concepção de matriz tributária, vez que sua interação com o ambiente externo é o que molda a sua própria percepção. Entender como funciona a tributação é um passo a ser dado para entender suas implicações sociológicas, políticas e históricas em sua matriz tributária. Para compreensão da matriz tributária brasileira, primeiramente é importante compreender as funções da própria tributação.

O economista Richard MUSGRAVE (1989, pp. 3-14) aponta três principais funções da tributação: alocação, distribuição e estabilização. A função alocativa diz respeito à obtenção de recursos pelo poder público a fim de viabilizar o fornecimento de bens e serviços públicos para toda a população, uma vez que esses bens não estariam acessíveis sem a atuação do Estado. Quer dizer: as transações entre os entes privados não ofereciam tais serviços ou bens indispensáveis, necessitando a alocação de recursos para suprir essa falha de mercado (MUSGRAVE, 1989, p. 7). Nessa função da tributação, temos a mais proeminente expressão da tributação, a qual se notabiliza pela necessidade arrecadatória. De certo, é a função primordial da tributação e a primeira que se vem a mente quando pensada a função de tributar.

Nesse aspecto, a alocação de recursos da tributação tem relação direta com o seu gasto na medida em que a tributação só há de ser quando determinada a uma finalidade. Em outros termos, é até moralmente inaceitável que o Estado tribute para enriquecer e, assim, interferir na riqueza de sua população. É de se pensar que a tributação, enquanto função, venha a contribuir para os seus objetivos, para a consecução de políticas públicas e para a realização de direitos<sup>66</sup>. Em verdade, a questão alocativa sequer é trabalhada em direito tributário, isso porque a obrigação tributária prevê tacitamente que a incidência tributária é legítima por si em seu viés objetivo, sem qualquer questionamento de sua finalidade<sup>67</sup>.

---

<sup>66</sup> No momento da redação desta dissertação, em dezembro de 2022, o Congresso Nacional trava enfadonha discussão orçamentária para o cumprimento de metas de responsabilidade em confronto ao pagamento de benefícios sociais, o qual faz parte da função distributiva.

<sup>67</sup> Necessário frisar que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 878.313, julgado pelo Supremo Tribunal

A função distributiva da tributação está associada aos ideais de igualdade e justiça – que nem sempre são compartilhados pela própria sociedade – com o intuito de superar as desigualdades inerentes ao sistema econômico (MUSGRAVE, 1989, p. 10). Nesse sentido, por mais divergentes que sejam as percepções do contexto econômico, a verdade é que a função distributiva é a que causa maior convulsão social de repulsa, especialmente pela contextualização equivocada de meritocracia em uma sociedade capitalista. Com efeito, o senso-comum, por diversas vezes, parte da perspectiva de que o Estado não poderia alocar recursos para distribuí-los entre os demais, criando-se uma percepção ideológica de que o capitalismo gera oportunidades iguais para todos e, assim, não se deveria desincentivar a produtividade de cada indivíduo pela distribuição de riquezas. Essa concepção moral enfrenta várias críticas da filosofia. Aqui destacamos a teoria da justiça de John RAWLS (2016), a qual ressalta a necessidade de que a estrutura básica da sociedade apresente condições semelhantes para que pessoas nascidas em contextos diferentes (desigualdade social) estejam aptas a exercer seus direitos e almejar seus interesses, devendo a justiça social atuar para tanto. Na economia, destacamos a obra de Thomás PIKETTY (2014), o qual demonstra que a história do capitalismo no século XXI perpetua a desigualdade<sup>68</sup>.

Por fim, a função estabilizadora utiliza-se da tributação para criar incentivos ou desincentivos à atividade econômica, guiando-a segundo o caminho desejado como, por exemplo, a manutenção do emprego, controle da inflação ou fluxo de capitais (MUSGRAVE, 1989, pp. 11-12).

Infelizmente no Brasil temos uma sobrecarga na função alocativa, sem que haja uma contrapartida suficiente nas demais funções da tributação. Nesse sentido, são várias os estudos que afirmam a regressividade econômica da tributação no Brasil, em especial destacamos a constatação do BANCO MUNDIAL (2015), que afirma que os ganhos sociais das décadas anteriores foram em grande parte neutralizados pela regressividade decorrente de uma

---

Federal em tema de repercussão geral, discutiu-se se quando alcançada a finalidade de uma contribuição social de caráter temporário, a qual cumpriria totalmente seu viés alocativo, se esta manteria a sua razão de ser e a perpetuidade de sua cobrança. Nesse julgamento, a Corte Suprema entendeu que a finalidade extraordinária da cobrança poderia ser mantida, mesmo que indiretamente.

<sup>68</sup> A obra de Thomás PIKETTY (2014) trouxe profunda discussão a respeito de uma possível comprovação histórica baseada em dados extraídos da administração fiscal de diversos países para afirmar que o capitalismo tem ampliado a desigualdade global, o que negaria vários argumentos de ordem retórica e moral a respeito de meritocracia e produtividade. Não somente, como a forma de resolver o problema que expõe, PIKETTY chega a propor a criação de um imposto global sobre a renda para enfrentar a concentração global de riqueza (2014, pp. 501-554).

tributação baseada no consumo<sup>69</sup>.

É preciso destacar que a regressividade tem papel nefasto na concentração de renda. Para tanto, basta perceber que sua definição determina que a tributação será maior de acordo com o aumento da base de cálculo. Em síntese, a população mais vulnerável está sujeita a uma tributação proporcionalmente maior. Há muitas ponderações de ordem moral a respeito da progressividade, mas é difícil encontrar pensadores que defendam que “os mais pobres devem pagar mais tributos”. É comum a existência de discussões a respeito do imposto único, por exemplo. Porém, o mesmo não ocorre com a questão da regressividade.

Em total contrassenso com as funções da tributação, a realidade é que no Brasil utilizamos tributos que seriam de função estabilizadora (extrafiscal) de forma explícita, como o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)<sup>70</sup>, para compor a arrecadação em momentos de crise fiscal<sup>71</sup>. Percebe-se um cenário mais devastador em relação à função distributiva. Disso concluímos que a utilização da tributação em nosso contrato social é um algo incompleto ou até mesmo sem sentido que visa exclusivamente a arrecadação. De uma perspectiva otimista, pode-se afirmar que estamos em um processo de construção da legitimação da nossa matriz por conta da recente democracia brasileira. Mas, diante do vazio político e jurídico dos debates em torno da tributação, os quais se propõem a criticar exclusivamente a extensão da carga tributária, muitos esforços ainda precisam ser empregados para chegarmos a tal ponto.

Contudo, destaca-se o trabalho de Pedro Júlio Sales D'ARAÚJO (2015), o qual traz uma análise profícua da matriz tributária brasileira em seus aspectos históricos e de formação econômica na construção das regras tributárias hoje vigentes no contexto brasileiro<sup>72</sup>. Ao

---

<sup>69</sup> Segundo o referido estudo do BANCO MUNDIAL (2015), esta afirmação é válida para diversos países do Caribe e da América Latina, o que apresenta um certo padrão na tributação sobre o consumo em países de baixa renda.

<sup>70</sup> Cfr. VELEDA, Raphael. Bolsonaro aumenta IOF para arrecadar R\$ 2 bi e bancar Auxílio Brasil. *In* Metrôpoles. 2021. Disponível em: <https://www.metropoles.com/brasil/bolsonaro-aumenta-iof-para-arrecadar-r-2-bi-e-bancar-auxilio-brasil>.

<sup>71</sup> Há algumas ponderações a serem feitas nessa afirmação. A primeira delas é de que a Constituição Federal de 1988 não determina a vinculação dos tributos à determinada função da tributação. Contudo, a Carta Magna é explícita ao afirmar que o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), citado no exemplo, em virtude da flexibilidade de suas alíquotas mediante ato do Poder Público, tem o caráter extrafiscal (artigos 150, §1º, e 153, da Constituição Federal de 1988). Nesse sentido, não se pode dizer que é inviável ou até mesmo inconstitucional a utilização deste tributo de forma arrecadatória, embora apresente verdadeira utilização criativa de instrumento tributário criado com outra finalidade.

<sup>72</sup> Inclusive, D'ARAÚJO (2015) afirma algumas das críticas realizadas neste trabalho em desfavor do positivismo semântico vigente no direito tributário brasileiro (2015, pp. 14-19).

trabalhar seu estudo a partir da obra de Fabrício Augusto de OLIVEIRA<sup>73</sup>, recolhemos que a regressividade foi uma opção do consciente da tributação no Brasil em um momento histórico conhecido como o “milagre econômico”. Veja-se o seguinte trecho (D’ARAÚJO, 2015, p. 90):

Conforme deixamos antever no tópico anterior, a construção da estrutura tributária de nosso país, promovida com a EC nº 18/65 e consolidada com a promulgação do Código Tributário Nacional, fazia parte de uma reforma mais ampla empreendida pelos militares como forma de reorganizar os fatores de produção e atender às expectativas de certos grupos de interesses que apoiaram o Golpe em 64 e conferiam sustentação política a esse pacto que surgia. Nesse contexto, a reforma tributária se mostrou um eficiente instrumento de acúmulo de capitais, proporcionando condições econômicas para o desenvolvimento do país nos anos que seguiram. Nesse momento o Estado utilizou a estrutura tributária como importante ferramenta política de acúmulo de recursos e fomento da econômica, moldando a matriz para que ela pudesse drenar recursos de toda a sociedade e direcioná-los para certos centros de interesses bem definidos, contribuindo, assim, para a construção de um modelo econômico que culminou em resultados típicos de um milagre.

Conforme aponta D’ARAÚJO (2015, pp. 90 e ss), o modelo de tributação apresentado pelo Estado brasileiro desde o Golpe de 1964 privilegiou uma percepção equivocada e perversa da tributação. Na mesma medida em que ampliava a tributação sobre a renda, a qual estimula a equidade, sabidamente aumentou a tributação sobre o consumo com a instituição de tributos como o IPI e o ICM, tendo efeito altamente regressivo que se propaga até os dias atuais.

Para além do que foi exposto, as receitas auferidas eram direcionadas a investimentos de infraestrutura e não correspondiam aos necessários investimentos sociais para reverter a nocividade promovida por um sistema tributário regressivo. Trata-se do exato erro apontado pelo BANCO MUNDIAL (2015), porém ocorrido no Brasil desde a década de 1960 até os dias atuais.

Além disso, a opção pela tributação indireta também tem viés de manutenção de capital político da ditadura militar, em um pacto social que privilegiava a desoneração empresarial em face da oneração “escondida” pela tributação sobre o consumo. Essa conclusão é evidente no trabalho de D’ARAÚJO (2015, pp. 95-96).

As escolhas empreendidas, portanto, seja na definição dos objetivos a serem empreendidos (com a realocação e redistribuição de recursos e como com a estabilização de resultados macroeconômico), seja na definição do papel de cada base econômica (com a consequente definição de quem será chamado para contribuir), foram realizadas para atender o pacto político que então sustentava o regime militar, passando

---

<sup>73</sup> Cfr. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil(a). São Paulo: Oficina de livros, 1991

ao largo de qualquer predisposição para a equidade.

Como supramencionado, tal matriz tributária atendia a interesses específicos dentro de nossa sociedade, revelando-se uma importante ferramenta de acúmulo de capital e dominação social, dentro de um contexto político repressor característico do regime. A construção de resultados econômicos a partir do sacrifício de toda a sociedade não foi acompanhada da distribuição de tais resultados, cujos frutos foram colhidos por um grupo seleto de pessoas, muito embora o suposto milagre econômico tenha sido vendido à época (e de certa forma ainda é vendido em nossos dias) como fruto da força de nosso país durante aquele período. Todavia, tal modelo econômico se esgotou rapidamente, deixando uma crise que expôs a fragilidade dos resultados obtidos até então.

A apresentação e a constituição da matriz tributária brasileira são aspectos que envolvem a história política do Brasil em consonância com os interesses do poder econômico (“donos do poder”). Enquanto se desonera parcela significativa do empresariado com modelos de incentivo, a arrecadação, por sua vez era incrementada pelo esforço financeiro de uma parcela da população menos favorecida. Ao contrário do que se prevê na aplicação da função redistributiva da tributação, tem-se realidade inversa na qual há claro prejuízo em desfavor da população mais vulnerável em troca da manutenção de poder político e econômico.

Conforme dados recentes do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), a realidade no Brasil é que a incidência tributária nas famílias que compõem a fração de 10% mais rica é de 19,2% da renda, enquanto nas famílias que figuram na faixa social de 10% mais pobre alcança 26,4% (IPEA, 2022, p. 5). Para além disso, o mesmo estudo aponta que ainda as recentes propostas de reforma tributária ineficazes ou tem baixo efeito para reversão deste cenário <sup>74</sup> (IPEA, 2022, p. 8).

A partir do trabalho de D'ARAÚJO (2015), é possível constatar que a tributação no Brasil é estruturada de modo a criar um problema que a acompanha até os dias atuais, provocado pela sua regressividade programada, o que será tratado no próximo tópico.

---

<sup>74</sup> Cfr. IPEA (2022, p. 8): “Nesse sentido, vale resgatar os principais achados desta Nota: i) a desoneração ou isenção de determinados bens e serviços, ainda que atenuem a regressividade em algumas rubricas de despesa, não implica em redução da regressividade da tributação indireta; logo, o emprego do instrumento tributário com o objetivo de melhorar a distribuição da renda pós-tributação por meio de desonerações e isenções dos tributos indiretos se mostra pouco eficaz; ii) a regressividade da tributação indireta apresenta um efeito redistributivo concentrador, ampliado pelo grande peso que tais tributos têm sobre a renda das famílias; e iii) a maior presença dos tributos indiretos que os diretos na renda e a baixa progressividade dos últimos torna o sistema tributário nacional regressivo”

### 3.1.3. Desafios da matriz tributária brasileira

Ao realizar uma regressão histórica a respeito da tributação no Brasil, D'ARAÚJO (2015) chega a duas conclusões que são extremamente importantes para este trabalho: (1) a realidade da matriz tributária brasileira perpetua uma desigualdade econômica estabelecida desde as opções políticas e econômicas no campo da tributação realizadas na década de 1960; e (2) a existência de uma regressividade cognitiva na compreensão da matriz tributária brasileira cria a falsa percepção de que a progressividade do Imposto de Renda Pessoa Física conduziria o maior peso tributário à parcela da população economicamente mais favorecida (2015, pp. 126-154).

O primeiro desafio já foi tratado neste trabalho e é resultante do modelo econômico de tributação imposto na década de 1960 e que permanece vigente até os dias atuais, vide constatações do IPEA (2022). A questão do caráter nocivo da regressividade é tratada de forma aberta no Brasil e é de conhecimento do Poder Público. Diversas entrevistas<sup>75</sup> já foram concedidas por Ministros da Fazenda e várias reportagens e trabalhos acadêmicos nas ciências sociais foram publicados a esse respeito. Porém, em que pese o conhecimento notório do problema, poucas medidas avançaram para, de fato, trazer reviravolta para a questão, o que é sintomático para ressaltar a existência de forças de resistência política em desfavor dessa compreensão ou até mesmo o desinteresse fático na reconstrução dessa matriz tributária. Veja-se, por exemplo, que desde a mudança do eixo político no governo federal após o *impeachment* presidencial de 2016, momento no qual se instaurou uma crise política, econômica e fiscal a qual culminou com a aprovação da polêmica Emenda Constitucional nº 95 de 2016, que instituiu o teto de gastos, várias propostas legislativas de reformas tributárias foram apresentadas, mas pouco se avançou nesse sentido.

Do outro lado, o segundo desafio apontado por D'ARAÚJO (2015) tem uma feição até mais perversa e que retroalimenta a manutenção do primeiro problema. Na medida em que se cria a percepção de que a progressividade do Imposto de Renda Pessoa Física amplia o ônus tributário

---

<sup>75</sup> Nesse sentido Paulo Guedes, Ministro da Economia (Fazenda) de 2019 a 2022 afirmou, que “impostos indiretos são regressivos e ‘incidem injustamente de forma mais perversa sob os mais frágeis” Cfr. <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2022/04/27/guedes-reitera-que-governo-pretende-reduzir-ipi-em-mais-uma-rodada.ghtml>. Além disso, Henrique Meirelles, Presidente do Banco Central entre 2003 e 2011 e Ministro da Fazenda entre 2016 e 2018, afirmou, ao tratar da possível retomada da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) que “[é] mais fácil argumentar sobre uma medida que vai afetar o topo da cadeia de um país tão desigual que falar na CPMF, que é um imposto regressivo” Cfr. e <https://www.ihu.unisinos.br/categorias/555518-e-se-os-mais-ricos-ajudassem-a-pagar-o-rombo-nas-contas-publicas>

para a parcela mais rica da população, cria-se e mantém-se, ao mesmo tempo, o capital político necessário para a manutenção e perpetuidade do desafio anterior que seria reverter a nocividade econômica da regressividade da matriz tributária (D'ARAÚJO, 2015, 143 e ss). Isso porque é esta parcela mais abastada da população e, sobretudo, detentores dos interesses dos já mencionados “donos do poder”, que mantêm o sistema de desonerações e estabilidade da tributação baseada no consumo. Ou seja, ambos os problemas estão em simbiose, de modo que um reitera o outro na construção de caminho sem saída para o debate a ser promovido sobre a tributação no Brasil.

A esse segundo desafio D'ARAÚJO nomeou como “regressividade cognitiva da tributação” (2015, p. 151), pois defende que a regressividade econômica na tributação, a qual recai mais sobre a folha de pagamento e sobre os tributos indiretos, esconde da parcela menos favorecida o seu papel enquanto real pagador de tributos. A esse mecanismo D'ARAÚJO categoriza como uma “ilusão fiscal” (2015, p. 146), a qual é reiterada de forma velada pelo desvio do objeto de estudo do direito provocado pelo positivismo estrito (semântico). Em outras palavras, ao direito tributário não caberia o estudo da realidade a qual se impõe a tributação, mas tão somente seu viés interpretativo, negando-se a analisar o contexto apresentado pela matriz tributária e invocando tão somente o seu sistema como ponto de partida para realização de seus estudos.

A compreensão desses desafios é essencial para a condução do presente trabalho, na medida em que participam diretamente na construção do mundo fenomênico (ambiente) que interage com a norma tributária (sistema jurídico). Isso porque tais questões impõem uma contradição entre a realidade fática e os ditames constitucionais vigentes. Em contraponto, as duas conclusões de D'ARAÚJO demonstram a existência de um conflito direto entre a realidade da matriz tributária e um valor fundamental do direito que é a busca da justiça. Dizer o contrário (ou negar-se a essa discussão) seria realizar a imoral alegação de que ao Estado não compete estimular o desenvolvimento humano, o bem-estar do seu povo ou até mesmo garantir qualquer direito social. Veja-se que o art. 3º da Constituição Federal positiva justamente o oposto. Este dispositivo, que muitas vezes é lido com caráter preambular, determina que são objetivos da república a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I), a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II), a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III) e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, IV). Portanto, qualquer concepção jurídica que ignora tais objetivos é frontalmente contrária

ao que propõe a Constituição de 1988<sup>76</sup>.

É bem certo que, apesar da demonstração explícita dos objetivos constitucionais, percebe-se a partir da história da formação econômica do Brasil que o intuito implícito desse texto não se revela no campo fático da tributação. Apesar de que nos últimos trinta anos de vigência constitucional vivenciamos inegáveis avanços sociais, sobretudo na década de 2000. Porém, o estudo da matriz tributária a partir de D'ARAÚJO (2015) demonstra a inegável realidade da tributação enquanto mantenedora de uma estrutura social estratificada em camadas sociais. A manutenção de forças políticas e econômicas que sustentavam o próprio regime militar autoritário de 1964 também se manteve presente na transição democrática consolidada a partir da promulgação da Constituição de 1988. Dessa forma, em que pese a expressão textual de um interesse que atenda a valores morais e de justiça social, inclusive o de solidariedade, a verdade é que tal questão permanece adormecida no leito constitucional, carecendo de atitudes mais enérgicas para sua alteração. Como assevera D'ARAÚJO (2015, pp. 99-100):

Contudo, essa mesma Constituição, acabou, de certa forma, por representar uma solução de compromisso observada entre os grupos que até então davam sustentação ao pacto de poder em que se embasava o regime militar e os diversos seguimentos da sociedade brasileira que ansiavam por um caminho democrático a ser perseguido (BICALHO, GASSEN, 2012; OLIVEIRA, 1992). Em razão desta constatação é possível observar algumas contradições existentes entre o texto constitucional promulgado, fruto desta transição pactuada, e a regulamentação prática dos preceitos lá previstos e que consubstanciam a matriz tributária existente.

[...] É neste contexto que observaremos boa parte das escolhas já realizadas pelas reformas da década de 1960 na estrutura idealizada pelo novo texto constitucional. E, muito embora tenha ocorrido, sim, alguma reorganização na distribuição de competências e até mesmo a criação de novas figuras tributárias, será possível observar por meio das escolhas e soluções propostas, a manutenção de um compromisso da estrutura recém-criada com a regressividade dos anos anteriores.

A questão dos desafios da matriz tributária trazidas nesse trabalho não se volta somente em face de suas conclusões e efeitos, mas também na sua causa de perpetuação. Na medida em que estes desafios têm berço em um contexto autoritário (Golpe de 1964) e se mantêm na reforma

---

<sup>76</sup> Essa afirmação poderia esbarrar em questões teóricas que desafiarão a relação entre a Constituição e o próprio direito. Diante do paradigma atual de constitucionalismo moderno, para nossa concepção, a Constituição e o direito são indissociáveis. Contudo, existem temas de direito alheios ao conteúdo constitucional, como a existência de regras sociais, debates sobre moralidade e direito e outros temas metafísicos. Quando se menciona neste trabalho o fato de estarem “alheios”, não se quer dizer que estes não têm relação entre si, mas tão somente que a construção do direito independe diretamente da Constituição, a qual, por sua vez, pode influenciar diretamente na concepção desses mesmos assim na medida em que proposição de uma norma constitucional advém de uma opção política positivada.

democrática-constitucional de 1988, a verdade é que as causas dessa perpetuação da matriz tributária ainda fazem parte do convívio político e jurídico nacional. Revela-se, portanto, a manifestação velada de uma opção política e econômica anteriormente explícita, mas que hoje se mascara mediante sob o argumento da incompreensível complexidade do “Sistema Tributário Nacional”<sup>77</sup> .

### **3.2. A formação do pensamento jurídico tributário brasileiro**

Como vimos no tópico anterior, o conceito de matriz tributária brasileira pressupõe a compreensão das opções de cunho político e construção histórica dos interesses manejados nas decisões tomadas pelo poder público em torno da tributação (GASSEN, 2013). Esta concepção permite, também, uma análise mais profunda que não se esgota no aspecto econômico e recai, também, sobre o próprio ideal jurídico. Por onde caminhava o direito enquanto disciplina na construção destas opções políticas? Não realizar esta indagação seria pressupor que o direito tributário surge após a afirmação positiva da norma, o que sabemos não ser verdade. A disciplina dos tributos é muito anterior, bem como o próprio direito que pressupõe a norma.

O objetivo deste tópico é identificar elementos ensejadores do pensamento jurídico nacional até a construção do Código Tributário Nacional, os quais contribuíram sobremaneira para a pacificação do positivismo estrito no campo tributário e a sua evidente confrontação neste trabalho.

#### **3.2.1. A formação jurídica e a perpetuação da tradição.**

O estudo da história do direito no Brasil nos traz a imediata compreensão da existência de um perfil ideológico dos atores jurídicos nacionais desde a sua gênese. É inescapável, no contexto brasileiro, buscar a sua origem colonial e a sua interação com a metrópole dominadora. Resulta deste fato a transposição jurídica de conceitos portugueses que conviveram e se

---

<sup>77</sup> Aqui se utiliza o termo “Sistema” propositadamente. Conforme GASSEN (2013), este termo é utilizado para que se atribua um fechamento semântico à interpretação da tributação enquanto manifestação normativa, limitando-se a compreensão da tributação. Conforme Mario LOSANO (2008, p. XIX): “sistema jurídico é sinônimo de “ordenamento jurídico”, ou seja, indica um conjunto de normas de reunidas por um elemento unificador, graças ao qual elas não apenas estão umas ao lado das outras, mas se organizam num ordenamento jurídico. É nesse sentido que se fala, por exemplo, do *sistema* jurídico brasileiro ou italiano, do *sistema* jurídico de *civil law* e de *common law*; porém, seria igualmente apropriado.”

amealharam com a realidade nacional marcada pelo patrimonialismo<sup>78</sup>, pela burocracia, pela tradição conservadora<sup>79</sup> e pela herança liberal (WOLKMER, 2002, p. 35-36). A relação entre Brasil e metrópole portuguesa se dava pela perspectiva mercantilista de exploração, sendo a sua formação social a representação disso: de um lado existia uma elite de grandes latifundiários e do outro uma massa representativa da mão de obra escrava (WOLKMER, 2002, p. 39). Construiu-se uma elite política e econômica que não tinha interesse direto na construção de uma sociedade brasileira<sup>80</sup>.

Neste momento a sociedade colonial era pautada pela mentalidade racional escolástica-tomista e no absolutismo português (WOLKMER, 2002, p. 42), o que não poderia ser diferente levando em consideração o interesse português na exploração de sua colônia sob argumentos de origens feudais para espantar qualquer possível burguesia que daria motor para uma reforma de natureza capitalista e, assim, alterar a forma de exploração da riqueza no Brasil<sup>81</sup>. Dessa

---

<sup>78</sup> Cfr. WOLKMER (2002, p. 35): “A categoria "patrimonialismo" deve ser interpretada sob a óptica do referencial weberiano, ou seja, como um tipo de dominação tradicional em que não se diferenciam nitidamente as esferas do público e do privado. Sua prática, no Brasil, ocorre quando o poder público é utilizado em favor e como se fosse exclusividade de um estrato social constituído por oligarquias agrárias e por grandes proprietários de terras. Nessa contextualização, escreve Raymundo FAORO, "não é a sociedade civil a baseada sociedade, mas uma ordem política em que os indivíduos ou são basicamente governantes ou são governados. O soberano e seu quadro administrativo controlam diretamente os recursos econômicos e militares do seu domínio -que é também seu patrimônio. (...) A sociedade, em tal situação, pode chegar a ser (...) um pouco autônoma, mas nunca independente: não será ela que ditará ao poder público a política, mas será a política que lhe ditará a conduta. (...) Herdeiro do patrimonialismo português, (o Brasil) recebeu, com a independência, o impacto do mundo inglês, já moderno, adotando a máscara capitalista e liberal, sem negar, ou (...) sem superar o patrimonialismo". In: "A Aventura Liberal numa Ordem Patrimonialista". Revista da USP. Dossiê Liberalismo/Neoliberalismo. São Paulo: n. 17, mar./abr./maio 1993, p. 16-17.”

<sup>79</sup> Cfr. WOLKMER (2002, p.36): “O "conservadorismo" compreende, aqui, atitude, condição ou forma de ser, consciente ou não, envolvendo procedimentos, estratégias e práticas que compartilham uma visão do mundo, cuja dinâmica se processa por evolução natural da ordem social, engendrada no contexto de uma historicidade assentada na tradição, experiência, hierarquia, centralização, formalidade legal, propriedade patrimonial e diferenciação social. Para aprofundar-se no "conservadorismo", ver: NISBET, Robert. O Conservadorismo. Lisboa: Estampa, 1987; MANNHEIM, Karl. "O pensamento conservador". In: MARTINS, José de Souza (org.). Introdução Crítica à Sociologia Rural. São Paulo: Hucitec, 1986, p. 77-131; TRINDADE, Liana S. As Raízes Ideológicas das Teorias Sociais. São Paulo: Ática, 1978.”

<sup>80</sup> Neste segmento do trabalho, pretende-se apresentar a formação do pensamento jurídico nacional. Mais adiante será tratado da formação e perpetuação do poder no Brasil por intermédio dessa elite, ao que já foi denominado como “donos do poder” por Raymundo FAORO (2012).

<sup>81</sup> Cfr. WOLKMER (2002, p.42): No plano das idéias, dos valores e das formas de pensamento do colonizador, que eram condicionados pelo mercantilismo econômico e pela administração centralizadora burocrática, emergiu uma mentalidade calcada na racionalidade escolástico-tomista e nas teses do absolutismo elitista português. Herda-se, dessa feita, uma estrutura feudal-mercantil embasada em raízes senhoriais que reproduziam toda uma ideologia da Contra-Reforma. Esse carácter romântico-senhorial da cultura portuguesa que predominou no período da expansão

forma, todo o ideário renascentista e todas as transformações de ordem científica e filosófica que afloravam na Europa passavam distantes do pensamento eclesiástico-feudal português. Por consequência, não encontravam ressonância na construção de uma sociedade brasileira, que sequer existia como nação ou país (WOLKMER, 2002, pp. 44-45). Contudo, somente a partir da virada do iluminismo, por intermédio de reformas pombalinas<sup>82</sup>, que houve abertura para um pensamento voltado ao evolucionismo científico e ao incremento econômico da burguesia.

O iluminismo, enquanto marco histórico na propagação de ideais liberais, ecoava na metrópole portuguesa e ressoava no Brasil. É nesse momento e contexto que podemos falar da criação de um pensamento jurídico nacional. Até então, prevalecia um modelo jurídico hegemônico de origem completamente alienígena (WOLKMER, 2002, p. 49), o qual segregava a população nativa e cuja intenção era primordialmente manter a estruturação elitista de poder. A formalização da estrutura jurídica a partir dessa perspectiva escravocrata e colonial privilegiava o formalismo e o dogmatismo, primeiramente fundamentados no idealismo jusnaturalista e, posteriormente, nas escolas positivas (WOLKMER, 2002, p. 50).

Dessa realidade, percebe-se a construção do que chamaremos de colonialismo jurídico. Em concordância com o que afirma WOLKMER (2002), Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR (2020, pp. 52 e ss) afirma que o desenvolvimento do imaginário jurídico e de toda a teoria do direito no Brasil é resultado da conjunção entre o pensamento de europeus e brasileiros que entendiam recorrer às mais sofisticadas construções teóricas de sua época. Tais construções teóricas, obviamente, tinham matriz europeia e pouco se adaptavam à realidade nacional em um esquema de transposição conceitual<sup>83</sup>. No contexto histórico da formação do pensamento jurídico

---

ultramarina estava associado a uma ética inspirada nas cruzadas, na honra cavaleiresca dos antepassados, na subserviência espiritual aos ditames da Igreja e no desprezo pelas práticas mercantis lucrativas. Toda essa mentalidade senhorial orientada para servir a Deus e ao Rei não iria favorecer o surgimento de uma classe burguesa enriquecida, capaz de projetar-se e impulsionar uma "forma capitalista à exploração da riqueza."

<sup>82</sup> As "reformas pombalinas", promovidas em grande medida pelo Marquês de Pombal, foram realizadas no plano educacional jesuítico e visavam a promoção da criação de um homem formado para orientar os aspectos físicos, financeiros e humanos em direção à qualidade do processo de aprendizagem, deixando de lado o ideal puramente eclesiástico na construção do pensamento e na negação da ciência. Essa nova concepção tem forte influência na construção de uma geração baseada em valores burgueses que negavam a uniformidade intelectual. (Cfr. CASASSUS, 1993).

<sup>83</sup> Cfr. FERRAZ JÚNIOR (2020, p. 64): "Se em termos abstratos, as instituições, e, sobretudo o direito, experimentam nítida incapacidade de superação das incertezas e conseqüente contribuição na estabilização de sentidos, no Brasil, há de se agregar um fato de singular relevância, que pode ser sintetizado em seu descompasso entre arcabouço teórico e realidade pátria: a colonialidade do saber jurídico. Não se trata, certamente, de um olhar de "idéias fora do lugar" (expressão que ficou complexa na crítica feita por Maria Sylvia de Carvalho Franco à clássica obra de

brasileiro, desde a sua inauguração no Brasil colônia até a modernidade, a economia e a política estão em consonância com a presença do modelo europeu de ciência e vida no país (FERRAZ JÚNIOR, 2020, p. 54). Essa constatação reflete a propagação de um pensamento colonizado no qual a visão europeia e os institutos jurídicos de lá trazidos refletiriam um caminho necessário para a construção de uma concepção jurídica nacional que guiasse o país rumo à modernização civilizatória. Há de se perceber que esta é realidade perceptível em vários contextos coloniais, seja por vínculos formais com a metrópole seja por vínculos culturais, autoritários ou até mesmo de determinismo central.

A conjectura jurídica brasileira passou por um intenso processo de transferência e assimilação até se constituir formalmente e caminhar por trabalhos acadêmicos e jurisprudências próprias que já tinham absorvido as ideias conjunturais do eurocentrismo (FERRAZ JÚNIOR, 2020, p. 53). Em que pese esse colonialismo não ser mais a expressão de uma expansão territorial e política europeia, de forma sutil, mascarada pelas entrelinhas das doutrinas, dos termos estrangeiros e das construções jurisprudências, forjava-se uma teoria que permanecia a serviço do pensamento capitalista europeu e, conseqüentemente, do direito europeu da modernidade (FERRAZ JÚNIOR, 2020, p. 54). Em outros termos, marca a construção da ideia velada e silenciosa da existência de um direito não escrito, parte formadora do pensamento e constituinte de uma moralidade impossível de ser dita expressamente, mas que estava presente no convívio e na construção do mundo jurídico.

A construção desta tradição seria inevitável e natural. É resultante da conformação de fatores e institutos da sistemática greco-romana dirigidos à centralidade do direito brasileiro, criando uma espécie de simbolismo que estabelece a legitimidade da imposição do modelo eurocêntrico aos povos selvagens e subjugados da América Latina (FERRAZ JÚNIOR, 2020, pp. 54-55). A discussão acadêmica e as práticas das instituições que formaram as estruturas fundantes do país criaram um léxico jurídico que absorveu o direito europeu como a fonte primária de conhecimento jurídico no Brasil, ao que FERRAZ JÚNIOR se refere como “*direito oficial*” (2020, pp. 55). Tem-se, então, que fatalmente a transferência do conhecimento jurídico

---

Roberto Schwarz sobre o escravismo no liberalismo brasileiro oitocentista e a ignorância da teoria da dependência), já que a formação de um imaginário jurídico e de toda uma teoria do direito no país foi, de fato, feita por europeus, por brasileiros que recorreram às construções mais bem elaboradas da época – de matriz européia –, e feita a serviço histórico, econômico e político condizente com a presença incomensurável do modelo de ciência e de vida europeu no país naquele momento. Erigiu-se, assim, uma conformação jurídico estatal, seja legal, doutrinária ou jurisprudencial que passou a representar uma espécie de “*direito oficial*”, como ocorre em qualquer país colonial, seja ainda por laços formais com a metrópole, seja por laços culturais do autoritarismo e do determinismo central.”

por esse pensamento colonizado, na medida em que submisso aos interesses da metrópole, impede a crítica ao pensamento e às suas construções, sempre com a justificação utópica de que os povos em desenvolvimento estariam à margem da discussão central em países ditos mais civilizados. Trata-se de uma prática que historicamente tirou a autonomia nacional e criou uma sociedade heterônoma no Brasil no nível do direito oficial e da teoria jurídica, caracterizada pela divisão entre a sociedade estabelecida e a sociedade fundadora.

Com isto, oculta-se o autoritarismo da sociedade europeia institucionalizada. Recorre-se, portanto, a um poder sempre (re)legitimado pelo recurso retórico de evocar a descendência europeia (FERRAZ JÚNIOR, 2020, pp. 55). Em outras palavras, se o sistema jurídico apresentado evoca as razões e valores de uma sociedade civilizada - a europeia, nesse caso –, tais concepções deveriam funcionar no contexto nacional (pelo menos, em tese).

Com a introdução do iluminismo e com a propagação do liberalismo no Europa, formou-se um pensamento que permitia a superação do colonialismo no final do século XIX. Contudo, esse liberalismo restaria intocado pela transposição de ideias aos mesmos moldes colonizatórios. Sua versão “à brasileira” admitiu a estruturação patrimonialista do poder mediante a exploração de uma sociedade escravocrata (WOLKMER, 2002, p. 79), sendo uma estratégia liberal-conservadora que permitia o clientelismo e a cooptação de uma sociedade de “favores” e introduziu uma cultura jurídica-institucional marcadamente formalista, retórica e ornamental.

É no final do século XIX que surgem as faculdades de direito no Brasil em Recife e São Paulo. Marcadas por profundas diferenças ideológicas e de contextos nas cidades em que estavam inseridas (WOLKMER, 2002, pp. 80-90), ambas contribuíram para a formação de um perfil ideológico dos atores jurídicos, o que ficou conhecido como o bacharelismo liberal (WOLKMER, 2002, p. 98). Os bacharéis eram compreendidos como homens notórios, letrados e iniciados nas ciências jurídicas dotados de um status social elevado e que ocupavam cargos em múltiplas atividades públicas (WOLKMER, 2002, pp. 98-99). Em termos de sofisticação no imaginário legal, não havia muitas diferenças entre o português ocupante de cargos público em período colonial desse novo bacharel-jurista pós-iluminista dos séculos XIX e XX (WOLKMER, 2002, pp. 99). Em síntese, mantinha-se a visão liberal-conservadora, em que pese a heterogenia de seus interesses. De toda forma, era essa a estrutura de corpo jurídico possível à construção de uma magistratura e uma advocacia factíveis no Brasil daquele momento, mas que ainda carregam consigo vícios da construção do seu modo de pensamento e da sua percepção sobre a sociedade e a ciência. De toda forma, a verdade é que esses profissionais e sua formação

ideológica e jurídica influenciaram diretamente na construção do pensamento jurídico, cabendo-lhes função importante no processo de ideologização do saber hegemônico constituído sobre as premissas da liberdade, da segurança e da propriedade (WOLKMER, 2002, pp. 100-101).

As premissas acima se consagraram pela construção de expectativas bem delimitadas de comportamentos, posturas e interesses econômicos, marcados pela construção da lei e manutenção do seu teor legal-formalista contemplado pela formalização técnica na aplicação de textos normativos e na atividade judicial (WOLKMER, 2002, p. 102).

É essa transferência da racionalidade jurídica europeia e formação do campo do pensamento jurídico, nos campos teóricos e práticos, propagador do colonialismo europeu, que se forma o pensamento jurídico no final do século XIX e início do Século XX que recepcionou o positivismo jurídico no Brasil.

### **3.2.2. A consolidação do pensamento positivista no Brasil.**

Diante do que já colocamos a respeito do colonialismo inerente ao pensamento jurídico nacional, temos uma percepção de que há um vazio entre o surgimento dos bacharéis entre os séculos XVIII e XIX e a construção da modernidade jurídica logo no início do século XX. Em nossa percepção, nos parece que haveria verdadeiro vácuo a ser preenchido, colaborando para um lapso temporal de esquecimento e apaziguamento das tradições. A se entender: como se o direito tivesse apagado sua história colonial e dado novo passo em rumo ao positivismo. Temos essa impressão pela raridade de se observar qualquer pensamento teórico do direito que leve em consideração nosso passado colonial e como esse fato está presente em nossa cultura jurídica. Nesse sentido, formação e cultura jurídica se confundem. Isso porque a cultura é aquilo que é *cultivado*, sendo que o mesmo pode ser dito de qualquer instrução pedagógica sobre o que é direito e sobre a construção histórica do passado, fazendo parte da nossa identidade (EAGLETON, 2011, pp. 9-17).

Buscamos uma ideia que levasse a continuidade histórica do pensamento a outro caminho, que explicasse a permanência da relação jurídica centralizada em um pensamento unificado. Várias teorias do direito podem ser confrontadas durante os séculos, apresentando características marcantes em suas fundações metodológicas, porém, em nosso sentir, há uma linha que une a história e o germe de toda uma estruturação de dominação patrimonialismo centrada no poder político econômico. Percebemos, ao longo de estudos, que o poder se camufla nas relações jurídicas da forma que pode, seja por conveniência, seja por necessidade. É

marcante, como já citado anteriormente, a ideia de Geraldo ATALIBA de que o formalismo jurídico positivista era a única doutrina possível e viável no Brasil nos tempos de ditadura (ALVIM, 2016, p. 93).

De toda forma, ao invés de remontar fatores históricos, nos debruçamos sobre o conceito de cultura por um motivo simples: a história explicada até os dias de hoje, no futuro, remontaria a necessidade de uma regressividade *ad eternum* para justificar cada passo dado pelo positivismo jurídico (estrito) no Brasil, levando a verdadeiro trabalho e retrabalho de ter que levar em consideração cada um dos passos, dos atores e das visões em conflito para determinar que o pensamento colonial ainda é vigente. Temos a sorte de contar com o trabalho de FERRÁZ JÚNIOR (2020) para confirmar parte significativa de nossa ideia a respeito da perpetuação da tradição jurídica ao longo do tempo. Em *A superação do direito como norma: uma revisão descolonial da teoria do direito brasileiro* (2020), o autor nos explica de forma muito objetiva e franca a respeito de como a cultura jurídica do direito no Brasil se propagou, mesmo com a adoção do positivismo em contraposição ao jusnaturalismo. O que FERRAZ JÚNIOR expõe são características da dogmática brasileira que se perpetuam independentemente da teoria jurídica em vigor, seja nos momentos atuais ou em contraposição histórica, revelando a existência de uma cultura jurídica de padronização das formas, das tradições e da conservação de sentidos.

Modernidade, secularização, pluralismo e virtualidade marcam essa crise de sentidos no mundo contemporâneo, naturalmente, não haveria de ser diverso o lugar crítico em que o direito, visto em termos gerais, e o direito formal brasileiro, especificamente, encontram-se. Além do mais, aquele descompasso entre a realidade brasileira e suas subjetividades subalternas, experiências jurídicas marginais, e teoria e o direito oficial aqui existente naturalmente grava e exponencia a crise institucional do direito no país. Tanto a teoria crítica do direito, como visto, quanto o próprio direito oficial não conseguem, se não apenas driblarem, exercer um lugar estabilizador de sentidos na comunidade de vida, logo, não conseguem superar essa crise de sentidos de que tanto se falou acima, gerando não apenas mais crise quanto cada vez mais desautorização e insatisfação normativas. Respostas individualizadas, casuísticas com o fim apenas de por fim ao debate e não propriamente dar uma solução e arquivar sentidos capazes de criar programas de ação, esquemas de pensamento, padrões de escolhas e fórmulas de decisão se tornaram a regra. Naturalmente, o direito enquanto instituição deixa de ter um lugar privilegiado para trabalhar com sentidos, e, também, de os criar e os guardar em níveis epistêmicos. O direito, ao não dar respostas satisfatórias, não contribui mais, ainda que não de modo autoevidente, para a construção cognitiva do pensamento, para a interiorização de idéias e argumentos sobre a realidade e a cultura atual (e não naturalmente hegemônica), para a possibilidade de julgamento entre sentidos desejáveis e indesejáveis, úteis e inúteis, eficientes e ineficientes, morais e imorais etc., bem como escolhas possíveis entre opções julgadas, passadas em exame e refletidas, e, por fim, orientar ações, condutas e comportamentos a serem empreendidos pelos cidadãos.

Enfim, uma incapacidade teórico-dogmática de superação da crise de sentidos no direito, levando a uma repetição exaustiva e padronizada na formação de prejuízos, de tradições e conservações de sentidos absolutamente desconexos com a realidade pluriétnica, plurinacional e pluricultural como a brasileira. (FÉRRAZ JÚNIOR, 2020, p. 125)

Dessa forma, notamos inevitável indiferença científica em estabelecer um traço histórico que vinculasse a propagação do positivismo jurídico no mundo e a cultura jurídica brasileira. Isso porque nota-se que o positivismo detém apenas em favorecer a elegância da sobreposição moderna diante de estruturas centradas na manutenção da sua tradição. Essa análise nos coloca em contato com o passado colonial e a manifestação do direito no presente, o qual justifica o presente trabalho pela nossa discordância com o positivismo estrito tributário brasileiro.

De toda sorte, é importante afirmar o positivismo jurídico nacional como parte da construção do contexto de ideologização que se afirma conceitualmente com as escolas jurídicas de Recife e de São Paulo a partir, de fato, da conceituação do positivismo enquanto construção científica do pensamento hegemônico<sup>84</sup>. Tal virada moderna se conceitua a partir da relação evolucionista de rompimento com a lógica metafísica da existência de preceitos naturais anteriores à regra convencionada (WOLKMER, 2002, p. 130). Criou-se, portanto, postulados teóricos para a análise do direito a partir de elementos doutrinários em conveniência ao que era posto na Europa como de mais moderno no ramo científico, o que se propaga até hoje com a perspectiva trazida pelo positivismo estrito tributário. Como dito anteriormente, esta “afirmação” do positivismo ocorre somente no campo da justificação filosófica, eis que BOBBIO (1995) nos demonstra que a adoção do positivismo e a codificação são frutos do monopólio na produção de leis convencionadas pelo Estado.

---

<sup>84</sup> Cfr. WOLKMER (2002, p. 130): “A supremacia do positivismo jurídico nacional constrói-se no contexto progressivo de uma ideologização representada e promovida pelos dois maiores polos de ensino do saber jurídico: a Escola do Recife e a Faculdade de Direito do Largo de São Francisco (São Paulo). Produto de concepções consideradas avançadas na Europa, o apelo cientificista do positivismo surgia como discurso hegemônico e uniforme, identificado com os interesses emergentes da burguesia urbana liberal e com as novas aspirações normativas da formação sócio-econômica brasileira daquele momento específico. Neste sentido, é razoável aludir que, diante do conservadorismo projetado pelo jusnaturalismo tomista-escolástico, a nova proposição jurídica delineada pelo positivismo (tanto em sua vertente do monismo evolucionista, quanto na do sociologismo naturalista) representava uma forma de pensamento mais adequada às novas condições econômicas advindas das transformações trazidas pela República. Múltiplas implicações para a cultura jurídica brasileira advêm da irradiação positiva e negativa da Escola do Recife. À parte seus frutos incontestes, de romper com a metafísica e com a lógica imperantes do período colonial, bem como de estimular a modernização das instituições político-legais (Código Civil) e de propiciar uma ordenação histórico-sociológica da cultura nacional, impõe-se assinalar sua função ideológica na produção de nova consciência jurídica burguesa laicizada, mas não menos presa, como no paradigma anterior, à mentalidade legal dogmática e à manutenção da ordem vigente em face das transformações por que passava a sociedade, com a derrocada do Império e o aparecimento da República.”

### **3.3. A pós-modernidade e a questão da função do direito**

Até aqui a construção deste estudo tem analisado o direito tributário em sua perspectiva histórica e filosófica, sobretudo na construção de suas influências e da tributação a qual é seu objeto regulado. Em que pese o seu caminho, que o fez optar pelo positivismo jurídico enquanto compreensão da ciência do direito necessária para o desenvolvimento do seu estudo, a verdade é que hoje vivemos um momento bem distinto, tanto em termos democráticos quanto em compleição social daquele vivido no pós-golpe de 1964.

Apesar da existência de um Estado ainda autoritário e cujo trato social ainda remonta a padrões de extrema violência, hoje podemos dizer que vivemos em um Estado Democrático de Direito regido pela Constituição Federal de 1988 e detentora de um projeto de nação. Diferentemente da construção do Brasil-colônia, no qual não se havia sequer um país ou uma nação na qual os juristas deveriam pensar o direito a partir da sociedade – ou vice-versa –, ou até mesmo no contexto repressivo de uma ditadura militar, a verdade é que vivemos sob a possibilidade da construção discursiva e argumentativa no direito, sem a necessidade de evocar formalismos ou qualquer espécie de direito natural para justificar determinadas decisões. Em verdade, não se pode admitir um elemento volitivo do direito a ponto de se desvirtuar por completo a norma. Deve-se manter a técnica jurídica e o seu caráter metodológico como instrumento. Porém, o isolamento do direito não é mais necessário na condição atual da sociedade em que se encontra e isso é um contexto extremamente importante pois difere sobremaneira da construção jurídica adotada até então. A “pureza”, mencionada por Hans Kelsen (2002, p. 1), hoje convive em sintonia com a compreensão do direito enquanto instituição do Estado, personificada pela justiça, em uma sociedade regida por princípios e regras que convivem entre si.

Neste item do estudo nos dedicaremos a estudar esse novo contexto social, definido como pós-modernidade, o qual traz significativas mudanças na compreensão das funções do direito, sobretudo em uma sociedade pós-colonial marcada pela aplicação normativa enquanto manutenção do poder.

#### **3.3.1. A pós-modernidade**

Há muito se diz que vivemos na pós-modernidade. Em que pese pouco seja conceituada ou até mesma trabalhada de forma sintética, trata-se de termo comumente utilizado para

designar o período do século XX após a segunda guerra mundial, mas que não há marco preciso para seu início. Gasta-se muita discussão analítica a respeito de sua construção e contextualização para que se chegue à concepção do que é o pós-moderno.

A imprecisão do termo “pós-modernidade” é reveladora do próprio conceito. Ao vivenciar a construção de um momento ou fase da sociedade, não se pode ter uma visão histórica de um todo que ainda não foi definido e ainda está por vir. Porém, alguns elementos são reveladores e traduzem a concepção atual da sociedade que convive com uma pluralidade de pensamentos em ebulição. É diante dessa crise do pensar e da celebração de diversas concepções de mundo, visões de sociedade, ideologias, construções do pensamento, pressupostos epistemológicos e várias teorias consideradas para dar nome e interpretações ao mundo externo que surge a ideia de pós-modernidade. É a crise de não saber o que vivemos e, nesse contexto, aceitarmos diferentes visões em contraponto que caminhamos para a construção do *status* da “sociedade pós-moderna”.

Vários pensadores podem ser citados nessa construção. O trabalho de Guilherme BICALHO (2013, pp. 33-52) é elucidativo neste sentido e nos ajuda a compreender o que é essa tal pós-modernidade ao apresentar diversos autores na construção deste significado e como conjugar o direito nesse novo contexto. Um dos pontos centrais dessa concepção do momento que vivemos é a ausência de certeza, sobretudo no que diz respeito se estamos, de fato, vivenciando uma alteração de paradigmas científicos ou não, o que revela a imprecisão paradigmática própria da mudança de contexto social, criando bases hipotéticas para a construção de trabalhos de análise das manifestações no mundo (BICALHO, 2013, pp. 35-36).

É nessa imprecisão de continuidade histórica que se defrontam as principais questões da sociedade atual, o que demonstra uma clara transição paradigmática nas ciências sociais (BICALHO, 2013, p. 39). Contudo, ocorre que não temos conhecimento de quando começa e muito menos quando terminará. Seu conceito já pressupõe a existência da incerteza. Em uma analogia histórica, não temos um momento representativo como a Queda da Bastilha para figurar quando inicia da era pós-moderna, ou nem sabemos se ela de fato iniciou em algum momento.

Contudo, o fato é que vivenciamos um “Mal-Estar” da sociedade, conforme apontado por Zygmunt BAUMAN (1998). Este mal-estar seria o não cumprimento das promessas que a adesão da sociedade moderna propôs, sobretudo diante de um avanço científico que ainda permite a convivência com catástrofes sociais, como a pobreza, o desemprego, a indigência, a

fome, a corrupção, a desigualdade social. Tudo isso em constante conhecimento do mundo e da visão de que o belo convive de forma hipócrita com a existência de dinâmicas sociais invisibilizadas, sobretudo em uma sociedade em que se aceita estratificação das elites em contextos periféricos. Desde questões como o urbanismo até o senso estético da sociedade, a confrontação de uma esperança de ordem social com a realidade – e manutenção de aparências a partir disso – põe em crise a percepção do mundo, impossível agora de ser delimitada precisamente pela quantidade de construções sociais e formações em transição.

Algumas das discussões trazidas pela sociedade pós-moderna revelam conflitos intrínsecos entre o mundo dos fatos e as promessas descumpridas pela modernidade, sobretudo no contexto científico. Em seu livro, *O mal-estar da pós-modernidade*, BAUMAN (1998, p. 14) apresenta um conceito para pureza<sup>85</sup>, que, em termos gerais, seria a busca do homem pela prevalência da ordem e da construção segmentada do social em locais típicos à uniformização da ideia do social. BAUMAN ataca a ideia de pureza para criticar a ideia da construção de sociedades bem centradas em expectativas bem delimitadas, as quais cerceariam o sujeito de estabelecer escolhas para além dos padrões sociais aos quais habita.

Obviamente, pelo que foi apresentado até aqui, BAUMAN se refere a esta pureza em seu estado crítico, uma vez que nem a todas as coisas foram reservadas o seu “lugar correto” na

---

<sup>85</sup> Segundo BAUMAN (1998, pp. 13-14) “A pureza é uma visão das coisas colocadas em lugares diferentes dos que elas ocupariam, se não fossem levadas a se mudar para outro, impulsionadas, arrastadas ou incitadas; e é uma visão da ordem - isto é, de uma situação em que cada coisa se acha em seu justo lugar e em nenhum outro. Não há nenhum meio de pensar sobre a pureza sem ter uma imagem da "ordem", sem atribuir às coisas seus lugares "justos" e "convenientes" - que ocorre serem aqueles lugares que elas não preencheriam "naturalmente", por sua livre vontade. O oposto da "pureza" - o sujo, o imundo, os "agentes poluidores" - são coisas "fora do lugar". Não são as características intrínsecas das coisas que as transformam em "sujas", mas tão-somente sua localização e, mais precisamente, sua localização na ordem de coisas idealizada pelos que procuram a pureza. As coisas que são "sujas" num contexto podem tornar-se puras exatamente por serem colocadas num outro lugar - e vice-versa. Sapatos magnificamente lustrados e brilhantes tornam-se sujos quando colocados na mesa de refeições. Restituídos ao monte dos sapatos, eles recuperam a prístina pureza. Uma omelete, uma obra de arte culinária que dá água na boca quando no prato do jantar, torna-se uma mancha nojenta quando derramada sobre o travesseiro. Há, porém, coisas para as quais o "lugar certo" não foi reservado em qualquer fragmento da ordem preparada pelo homem. Elas ficam "fora do lugar" em toda a parte, isto é, em todos os lugares para os quais o modelo da pureza tem sido destinado. O mundo dos que procuram a pureza é simplesmente pequeno demais para acomodá-las. Ele não será suficiente para mudá-las para outro lugar: será preciso livrar-se delas uma vez por todas - queimá-las, envenená-las, despedaçá-las, passá-las a fio de espada. Mais frequentemente, estas são coisas móveis, coisas que não se cravarão no lugar que lhes é designado, que trocam de lugar por sua livre vontade. A dificuldade com essas coisas é que elas cruzarão as fronteiras, convidadas ou não a isso. Elas controlam a sua própria localização, zombam, assim, dos esforços dos que procuram a pureza "para colocarem as coisas em seu lugar" e, afinal, revelam a incurável fraqueza e instabilidade de todas as acomodações. Baratas, moscas, aranhas ou camundongos, que em nenhum momento podem resolver partilhar um lar com os seus moradores legais (e humanos) sem pedir permissão aos donos, são por esse motivo, sempre e potencialmente, hóspedes não convidados, que não podem, desse modo, ser incorporados a qualquer imaginável esquema de pureza.”

sociedade. Esta ideia pode ser confrontada diretamente com a obra que disseminou o positivismo jurídico pelo mundo, mesmo que utilizando-se um viés de mera comparação de visões de mundo. Veja-se que uma perspectiva pós-moderna nos aponta que KELSEN (2002) estaria tentando por ordem ao direito a partir de sua teoria – e de fato este era seu sentido quando construiu a sua teoria pura, livrar o direito de qualquer interferência arbitrária da política. Contudo, partindo de uma perspectiva pós-moderna, é difícil prever a ordem quando não se tem certeza sob quais são os conceitos vigentes, quando há valores morais em conflito e convive-se com ideações de mundo completamente divergentes, especialmente em uma democracia com relativa liberdade individual. Essa mesma concepção de BAUMAN (1998) torna difícil até mesmo aceitar um conceito definitivo para o direito posto<sup>86</sup>, vez que seria imediatamente confrontado por várias visões, o que se levanta aqui como uma mera indagação para compreensão do viés pós-moderno. Em síntese: na sociedade pós-moderna a existência de consenso é quase inviável diante da disputa constante por perspectivas de visões de mundo<sup>87</sup>.

É importante destacar que BAUMAN (1998, pp. 10-18) apresenta, de forma bem explícita uma impossibilidade de uniformização, tanto indivíduo quanto da sociedade a qual ele compõe. Trata-se de um impulso repressivo contra as ideias e as promessas da modernidade que buscam a universalidade de sentimentos e de construções científicas. A pós-modernidade é marcada, portanto, pelo confronto com os ideais modernos de uma civilização bem estruturada, pensada a partir da ciência e construída sob perspectivas capitalistas de prosperidade e esperança na construção e busca da felicidade.

A verdade é que as transformações do século XX e a sua construção midiática por intermédio do capitalismo de consumo construíram expectativas sociais arranjadas pelas promessas da modernidade. Desde a superação de eventos traumáticos como as guerras mundiais passando pela derrocada do mundo socialista, em todas as perspectivas sociais, econômicas, políticas e ideológicas havia-se uma esperança de que a ciência e o avanço no desenvolvimento transformariam o mundo de tal forma que se atingiria uma humanidade, de fato, iluminada e fora da era das trevas (BICALHO, 2013, p. 20). Ocorre que aconteceu

---

<sup>86</sup> Aqui destacamos, por exemplo, movimentos na construção do direito alternativo as quais tomaram força no momento pós promulgação na Constituição Federal de 1988 e logo perderam seu apelo.

<sup>87</sup> Em nossa concepção, o que pode ser explorado em estudo futuros, esta perspectiva afeta diretamente a conceituação da moral e abstração necessária para que se delimite os seus contornos. O que já era difícil para HART (1994), em *O Conceito de Direito*, que afirma que definir a moral seria trazer maior insegurança para um conceito necessariamente abstrato e geral, no contexto pós-moderno tal investidura nos parece desafiar um contexto social que não quer a definição de um conceito definitivo da moral.

justamente o oposto e é possível vivenciar todos os dias que essas expectativas foram frustradas e que o caos social é televisionado na espetacularização do sofrimento humano, sentindo-se na pele a percepção do mal-estar social vivido a partir do desencantamento com as promessas do mundo capitalista.

Até o momento anterior à primeira guerra mundial, o mundo científico e as intenções de progressões se alinhavam com a visão de uma sociedade unificada com parâmetros bem estabelecidos. Naquele momento era necessário estabelecer o capitalismo, estabelecer estruturais legais liberais, construir a burguesia como base hegemônica com uma exaltação da ciência, educação, do conhecimento e do progresso material (HOBBSAWN, 1996, p. 16). Contudo, as transformações sociais vivenciadas no século XX distanciaram esse sonho de exaltação de uma sociedade de progresso, especialmente a partir da polarização geopolítica da guerra fria e da queda do bloco soviético.

Portanto, a pós-modernidade impede a aceitação de qualquer percepção do mundo pautada em uma razão universal unificada pelo conhecimento objetivo, posto e, assim, entendido como “positivo”. Esta é uma premissa do contexto social que põe em conflito a aceitação de um positivismo jurídico que surge do Círculo de Viena, por exemplo. A partir do momento em que, por uma perspectiva sociológica, inexistente uma aceitação simples e descontextualizada da ciência, torna-se impossível afirmar que a busca de um conceito maior ou de uma força motriz científica seria aceita de forma indubitável e, portanto, resultaria na ordem social. Muito pelo contrário, a pós-modernidade é a percepção de que a desordem é um componente da sociedade, qual se desenvolve sob um prisma caótico<sup>88</sup> e completamente ruidoso.

Em que pese BAUMAN criticar por diversas vezes autores de viés pós-moderno<sup>89</sup>, sobretudo aqueles que assim se denominavam na sociologia, a verdade é que sua construção teórica na sociologia nos ajuda a conceber do que trata a sociedade pós-moderna, conceito extremamente importante que será retomado quando se confrontar o positivismo jurídico estrito

---

<sup>88</sup> Nesse sentido, pode-se até afirmar a “Teoria do Caos”, a qual afirma que o desequilíbrio é a norma social, enquanto a ordem (norma) é a exceção. Dessa forma, é extremamente complexo determinar as razões causais de um determinado evento, comportando várias análises hipotéticas dos seus efeitos. A referida teoria aplica-se a diversas ciências e à filosofia (Cfr. GLEICK, James. *Chaos: Making a new Science*. Nova York: Open Road Integrated Media, 2008).

<sup>89</sup> Cfr. ADLEMAN, Miriam. *Visões da Pós-modernidade: discursos e perspectivas teóricas*. Sociologias, Porto Alegre, ano 11, nº 21, jan./jun. 2009, p. 184-217.

com a realidade social.

### **3.3.2. A crise do neoliberalismo**

Os ideais modernos acima qualificados ilustraram de forma prolífica expectativas criadas no campo econômico, sobretudo no que diz respeito à construção de uma sociedade do progresso em que haveria condições de exercício de liberdades individuais e de sobrevivência para todos. Essas promessas se acentuam quando analisado o capitalismo de consumo como uma reservada da felicidade do indivíduo, construído a partir de uma interação simbólica de sua subjetividade em face dos elementos objetivos que o cercam.

A construção da economia enquanto ciência no decorrer do século XX e a sua utilização como base para a elaboração de políticas públicas acabou resultando na primazia de suas afirmações em face das demais ciências sociais, sobretudo no campo da tributação (MARTIN et al. 2009). Nessa construção da realidade econômica, agora planejada pelo Estado e mascarado pelas promessas capitalistas de meritocracia e avanços de desenvolvimento compartilhado, criou-se a expectativa não realizada de que a economia serviria a humanidade com um caminho pavimentado para a emancipação do indivíduo por intermédio de sua inclusão econômica. Contudo, não é bem essa a história do século XX, marcado pela expansão da desigualdade social a nível global (PIKETTY, 2014). Aqui, nesse contexto, fica marcado o neoliberalismo como uma das feridas abertas do sofrimento nessa sociedade do mal-estar.

Conceituar o neoliberalismo é difícil, mas não tanto quanto a pós-modernidade. De acordo com Daniel Pereira ANDRADE (2019), há duas concepções das ciências sociais para o neoliberalismo. Primeiro, o neoliberalismo é entendido como uma política de classe inspirada por ideologias econômicas que tentam expandir a produção de bens dando origem a uma forma de "acumulação por ocupação". Centra-se na expansão e renovação dos mercados mundiais, privatização, financeirização, modelos de gestão e reforço da exploração laboral, expansão regional e formas de acumulação capitalista. Essa é uma posição encontrada no viés marxista de David Harvey e outros pensadores. A segunda explanação enfatiza o neoliberalismo como um fenômeno da "economia", cuja intensão é a expansão do mercado enquanto conceito de avaliação e categorização para segmentos não mercadológicos da sociedade. O foco está na lógica normativa e institucional que vê a dominação de classe e financeira como resultado, e não como causa para uma mudança na lógica política. Assim, o objetivo é compreender a reconstrução de estados, instituições, corporações e disposições subjetivas. Esse é o viés da

abordagem weberiana de Michel FOUCAULT e outros.

A análise de FOUCAULT sobre o neoliberalismo advém da construção econômica da América do Norte no século XX (FOUCAULT, 2008, pp. 3-31). FOUCAULT se refere ao neoliberalismo enquanto o exercício da soberania política americana, tanto no plano interno quanto externo (ANDRADE, 2019). A análise promovida por FOUCAULT busca conceituar o neoliberalismo a partir de suas práticas de governança e de domínio das regras gerais, a ponto de as políticas públicas se voltarem para o exercício do controle como melhor forma de governo<sup>90</sup>. Nesse contexto, a gerência social visava orientar as pessoas para direcionar suas ações e limitar suas ações e reações. Conseqüentemente, não é uma instituição governamental ou até mesmo um plano econômico, mas sim uma construção do político-ideológica que visa manipular o comportamento das pessoas no viés cognitivo com a ajuda de ferramentas governamentais. Além da ação de disciplinar e sancionar, promove-se o autogoverno que obriga uma pessoa a aderir a certas normas de conduta (ANDRADE, 2019).

Segundo FOUCAULT (2008, p. 228), o deslocamento epistemológico proposto pelos neoliberais norte-americanos visava deslocar o objeto dos processos econômicos para a racionalidade interna do comportamento humano. Dessa forma, é possível que se analisem as escolhas substituíveis por meio das quais recursos raros são alocados entre fins concorrentes. Nesse cálculo, o trabalho é considerado do ponto de vista do trabalhador como sujeito econômico ativo. Este é um investimento em aptidões que é considerado como aumento salarial. Equiparar tudo o que se produz a renda e ao capital transforma as habilidades inalienáveis de uma pessoa em capital humano e o trabalhador se torna seu próprio empresário, o que domina a relação com sua própria identidade. Os domínios do investimento em capital humano incluem dimensões que desafiaram a análise econômica: da hereditariedade à educação, criação de

---

<sup>90</sup> Cfr. Michel FOUCAULT (2008, p. 6): “Esse episódio era aquele, grosso modo, do aparecimento e da instauração do que na época se chamava de razão de Estado, num sentido infinitamente mais forte, mais estrito, mais rigoroso, mais amplo também que o sentido que foi dado em seguida a essa noção. A que eu havia tentado identificar era a emergência de um certo tipo de racionalidade na política governamental, um certo tipo de racionalidade que permitiria reger a maneira de governar com base em algo que se chama Estado e, em relação a essa política governamental, em relação a esse cálculo da prática governamental, exerce a um só tempo o papel de um já dado, visto que é verdade que o que será governado e um Estado que se apresenta como já existente, que se governa nos marcos de um Estado, mas o Estado será ao mesmo tempo um objetivo a construir. O Estado é ao mesmo tempo o que existe e o que ainda não existe suficientemente. E a razão de Estado e precisamente uma prática, ou antes, uma racionalização de uma prática que vai se situar entre um Estado apresentado como dado e um Estado apresentado como a construir e a edificar. A arte de governar deve então estabelecer suas regras e racionalizar suas maneiras de fazer propondo-se como objetivo, de certo modo, fazer o dever-ser do Estado tornar-se ser. a dever-fazer do governo deve se identificar com o dever-ser do Estado. O Estado tal como é dado - a *ratio governamental*- e o que possibilitará, de maneira refletida, ponderada, calculada, fazê-lo passar ao seu máximo de ser. O que é governar? Governar segundo o princípio da razão de Estado é fazer que o Estado possa se tornar sólido e permanente, que possa se tornar rico, que possa se tornar forte diante de tudo o que pode destruí-lo.”

filhos, assistência médica, etc. Veja-se que a análise econômica se sobrepõe a fenômenos não mercadológicos para moldar a percepção do que é o capitalismo, generalizando todo o corpo social a se curvar a esta dinâmica.

Com a economização, a racionalidade econômica é elevada ao princípio da inteligibilidade das relações sociais e do comportamento humano, configurando assim um ponto no qual os indivíduos podem ser controlados a partir de movimentos econômicos de incentivo e desincentivo (FOUCAULT, 2008, p. 258). Do lado do Estado, essa lógica permitirá uma crítica permanente à ação governamental, o que não significa estabelecer um limite, mas estabelecer um novo princípio de governo, submetido ao controle do tribunal econômico (FOUCAULT, 2008, p. 252).

A crítica à perspectiva neoliberal encontra ressonância em vários segmentos das ciências sociais. Porém, verifica-se a construção da economia como uma “superciência” capaz de justificar qualquer atitude atroz do mercado e do Estado a partir de um discurso de domínio da vida privada pela expectativa de comportamentos econômicos. Aqui, criando um contraponto com o que já foi dito a respeito da construção do pensamento jurídico nacional, há uma subsunção entre o que o neoliberalismo prega silenciosamente e o que os moldes liberais-escravocratas construídos a partir da aceitação do direito anunciava. Em ambas as situações há uma premissa manipulatória cuja formação sócio-econômica se apodera de uma manifestação ideológica do pensar para guiar comportamentos e a influenciar na conscientização do senso comum em torno de interesses políticos e econômicos. Enquanto em um primeiro momento a exploração escravocrata era explícita e evidente no mundo físico, agora se impõe no mundo simbólico das ideias, atrelando-se à própria percepção do indivíduo em sua psicologia. Tudo isso se desenvolve de maneira velada sob um manto institucional.

O neoliberalismo é predominante nas sociedades pós-modernas periféricas, sobretudo no Brasil (ANDRADE, 2019). Quer seja pela sua formação econômica ou até mesmo por influência americana, as causas nesse ponto já se tornam irrelevantes na medida em que se trata de uma concepção ideológica não devidamente estruturada, mas evidentemente resultante de influxos econômicos e geopolíticos de interesses.

Apesar da afirmação anterior de que as sociedades pós-modernas não aceitam a uniformização do indivíduo em razão da premissa de sua liberdade individual, a verdade é que a crise instaurada pelo desencantamento pós-moderno gerou a possibilidade da aceitação de valores não ditos – porém, simbolicamente reforçados – que constituem a relação entre Estado

e seu contribuinte. A sociedade pós-moderna pode até não aceitar explicitamente um comando neoliberal, mas a desmobilização das classes ocupantes da base da pirâmide social por intermédio de influências cognitivas contribui para a manutenção de sua sistemática.

A princípio quando se fala de crise neoliberal assume-se, *a priori*, uma perspectiva econômica, especialmente a partir de 2008 quando a crise econômica americana deixou claro que o modelo de desregulação bancária teria o poder de causar uma hecatombe econômica global – o que de fato ocorreu. Porém, aqui se tem a oportunidade de apresentar uma outra crítica ao neoliberalismo, dessa vez de matiz psicológica.

Vladimir SAFATLE (2021), faz uma relação entre a explosão de neuroses psíquicas, a depressão e o sistema neoliberal de percepção do indivíduo a partir da simbologia econômica da relação empresarial. Recorrendo a Jacques Lacan, SAFATLE destaca que a psicose se desenvolve a partir da não relação entre a identidade do indivíduo em face “dos outros”. Ou seja, em face do mundo em que vive. O seguinte trecho de seu artigo é elucidativo (SAFATLE, 2021, p. 42):

Não há intervenção clínica na neurose sem o desvelamento daquilo que psicanalistas como Jacques Lacan chamaram de “falta no Outro”, outra forma de dizer que o conflito neurótico só pode ser superado à condição de que a inadaptação à norma não seja sentida como inadequação do sujeito, mas como impossibilidade da própria estrutura institucional em dar conta da natureza singular do desejo. Nada disso está presente no horizonte clínico da depressão. A implosão das neuroses implica também perda de visibilidade e de espaço de intervenção analítica na modificação de modos de participação e de adesão social como condição para a cura. Ou seja, é uma tecnologia de intervenção clínica baseada na elaboração das articulações entre conflitos psíquicos e sociais que entra juntamente colapso. Outra tecnologia que elimina tal dimensão do sofrimento aparecerá em seu lugar. Esse ponto mereceria ser mais pesquisado.

Do outro lado, deixa claro que a relação do indivíduo em face do neoliberalismo se dá pela visão performática do ser. Não há uma relação meramente econômica ou filosófica, na realidade, tem-se uma construção de uma *psiqué* interna que “molda nossos desejos, e, nesse sentido, a performatividade neoliberal tem igualmente efeitos ontológicos na determinação e produção do sofrimento” (SAFATLE, 2021, p. 11). Nesse contexto, SAFATLE expõe a relação entre o sofrimento criado pelas expectativas e desejos neoliberais em face do mal-estar<sup>91</sup> da

---

<sup>91</sup> Nesse contexto a utilização do termo “mal-estar” em SAFATLE (2021) tem a mesma raiz referencial de BAUMAN (1998), tendo ambos realizados referências à bibliografia de Sigmund Freud. Cfr. FREUD, S. O mal-estar na civilização [1930]. In: O mal-estar na civilização, Novas conferências introdutórias e outros textos (1930-1936). São Paulo: Companhia das Letras, 2014. p. 9-89. (Obras Completas, v. 18). Além disso, SAFATLE (2021) também referencia diretamente a obra de FOUCAULT (2008) em seu trabalho.

sociedade pós-moderna. Veja-se (SAFATLE, 2021, p. 11):

Se admitimos que uma forma de vida tende a manter sua unidade extraindo produtividade de suas contradições, determinadas e indeterminadas, de acordo com estratégias provenientes do trabalho e do mercado, do desejo e da linguagem, poderemos localizar os efeitos estruturais da dimensão performativa da gestão neoliberal do sofrimento. Tomamos o conceito de sofrimento como uma noção-chave para nossos propósitos, porque ele localiza-se de modo intermediário entre, por um lado, os sintomas e sua regularidade clínica e, por outro lado, o mal-estar e suas conflituas existenciais. Nem todo sintoma nos faz sofrer, e nem toda forma de sofrimento é um sintoma. Determinar qual sofrimento é legítimo e qual não é, portanto, é uma questão não apenas clínica, mas também política. Por isso esta pesquisa tenta isolar qual seria a política específica que o neoliberalismo desenvolve com relação ao sofrimento.

A relação entre o neoliberalismo e a pós-modernidade cria uma tensão de gerenciamento proposta enquanto comportamento econômico (racionalizado) em face da expectativa criada pela ruptura paradigmática da pós-modernidade (subjetivo). Trata-se, na verdade, da reprodução institucionalizada de uma forma de exploração próxima ao que consideramos como uma “escravização mental” em face de um sistema de produção, cujas métricas sempre serão analisadas pela perspectiva economicista. Ainda, é possível afirmar que a visão neoliberal do mundo encontra respaldo no direito, o que é mais evidente quando falamos do glamour da “uberização da economia” a qual empurra o indivíduo-trabalhador à estafa física e mental criticada a todo momento pela necessidade de produtividade. Confirma-se o seguinte trecho do artigo de SAFATLE (2021, pp. 10-11):

Nesse sentido, a noção de “gestor” do sofrimento psíquico ganha importância em dois sentidos, a saber, como aquele que gera e aquele que gerencia. Pois o sofrimento psíquico é não apenas produzido, mas também gerido pelo neoliberalismo. Por isso, cabe compreender o neoliberalismo como uma forma de vida nos campos do trabalho, da linguagem e do desejo. Como tal ele compreende uma gramática de reconhecimento e uma política para o sofrimento. Enquanto liberais clássicos, descendentes de Jeremy Bentham e Stuart Mill, consideravam que o sofrimento, seja do trabalhador, seja do cidadão, era um problema que atrapalhava a produção e criava obstáculos para o desenvolvimento e para o cálculo da felicidade, como máximo de prazer com mínimo de desprazer, a forma de vida neoliberal descobriu que se pode extrair mais produção e mais gozo do próprio sofrimento. Encontrar o melhor aproveitamento do sofrimento no trabalho, extraindo o máximo de cansaço com o mínimo de risco jurídico, o máximo de engajamento no projeto com o mínimo de fidelização recíproca da empresa, torna-se regra espontânea de uma vida na qual cada relação deve apresentar um balanço e uma métrica.

Enquanto na Revolução Industrial houve uma percepção sintomática da necessária institucionalização dos empregados e sua consequente mobilização em sindicatos enquanto entidades representativas de classe, no neoliberalismo a atomização do indivíduo e seu

isolamento social impedem qualquer sentimento de revolta em relação a esse estado. Além disso, influencia na construção de um estado depressivo de difícil resolução, já que a marginalização não ocorre somente no campo econômico e social, mas também no campo psíquico do querer e na construção de patologias (SAFATLE, 2021).

Portanto, em que pese trabalhos das ciências sociais comumente abordarem a crise neoliberal pela sua perspectiva econômica, o que é comum no direito tributário tão fortemente associado à pecúnia, acreditamos que a raiz dessa crise encontra camadas mais profundas do social e afeta diretamente o indivíduo e sua percepção no mundo. A psicologia por trás do que se revela como ideologia neoliberal supera uma decisão moral, entre certo e errado, ou uma decisão econômica dotada de racionalidade<sup>92</sup>. Tem-se aí uma discussão racional para a construção do sofrimento mental no espectro do indivíduo, a qual se desvela como metodologia sofisticada na construção e manutenção de uma sociedade exploratória.

### **3.3.3. O direito na pós-modernidade.**

A conjuntura social caótica ao qual expomos aqui, desde a sua formação econômica e social até a constatação da crise neoliberal na sociedade pós-moderna, gera a conclusão de uma circularidade de um modelo exploratório de sociedade. Trocou-se a ideia de liberdades individuais pelo sofrimento gerado pela sociedade do mal-estar e do cansaço mediante a eterna produtividade.

Em função de seu modelo arrecadatário, a matriz tributária brasileira apresenta mais um elemento na confirmação desse modelo de exploração neoliberal, especialmente por concentrar no trabalhador e nas classes sociais mais próximas da base da pirâmide social o peso do ônus tributário. O sofrimento não é somente psíquico, mas também econômico, político e social.

Porém, a pergunta inevitável agora é: e o direito? Onde está? A resposta imediata da doutrina tributária seria dizer que a sua preocupação está no campo normativo, como já visto pelo positivismo estrito tributário. Contudo, não é essa a crítica que o direito constitucional

---

<sup>92</sup> Cfr. Rubens CASARA (2021, p. 33): “Em um certo sentido, o conceito de racionalidade aproxima-se do uso corrente (e do sentido “positivo”) atribuído ao termo “ideologia”, que designa um conjunto de ideias ou mesmo a organização de opiniões, condutas e valores – uma maneira de pensar concernente ao homem e à sociedade. Há uma evidente dimensão ideológica da racionalidade na medida em que o modo racional de perceber e atuar no mundo liga-se a uma visão de mundo. Todavia, a racionalidade não se limita à ideologia, uma vez que é composta também por elementos não ideológicos. Vale lembrar que as condições de produção do pensamento, que servem para organizá-lo, levam também ao surgimento de um conjunto de ideias aceito pela maioria das pessoas”.

exerce sobre si em face da realidade pós-moderna, dissociando-se do viés estritamente semântico e tecnicista.

Apesar da inevitável conclusão de que a lei é uma fonte primária e, portanto, de onde surge a primeira interpretação a partir da linguagem, a verdade é que a extração dessa interpretação passa por um viés cognitivo do aplicador do direito, o qual está inserido nessa mesma sociedade pós-moderna. Contudo, a verdade é que ainda vivemos em uma transição entre a modernidade – dotada de valores científicos e promessas de desenvolvimento – e a crise da pós-modernidade, causa e efeito das desconstruções da pureza e da ordem, como já apontado. Não haveria como, nesse contexto de Estado constitucional que adotamos, realizar uma quebra abrupta (BITTAR, 2010, p. 134), sobretudo em função da guinada capitalista do século XX, a qual enveredou por um projeto de construção liberal da legislação e propõe a sua manutenção enquanto estabilidade de mercado<sup>93</sup>.

Do que se extrai do debate jurídico entre a modernidade e o direito, percebe-se que a reprodução de uma necessidade de razão crítica, mas que até o momento é construída “em potência”. Ou seja, a construção jurídica a esse redor está virada para guinada pós-moderna a partir dos escombros científicos deixados pelas promessas do modernismo. Ainda hoje os estudos críticos do direito buscam alternativas para a compreensão do mundo, sendo a construção do direito na pós-modernidade uma questão de reação ao porvir social e cultural.

As bases para um debate do direito são lançadas em nível teórico, porém pouco é efetivado. Não há como extrair certezas para um posicionamento jurídico baseado em uma sociedade de incertezas. As únicas afirmações que se extraem da modernidade dizem respeito ao processo reflexivo diante de suas mazelas, as quais são evidenciadas em confronto constante entre o constitucionalismo e a realidade fática. O desdobramento do decisionismo constitucional, sobretudo em críticas ao Supremo Tribunal Federal, é uma das consequências dessa realidade na qual o direito se insere, mas que não consegue se posicionar de maneira efetiva. Nesse sentido, muito do progresso jurídico é esperado como uma atuação jurídica a nível jurisprudencial. Do outro lado, questiona-se essa mesma expectativa diante das configurações do papel do jurista e do aplicador do direito, sobretudo na experiência da

---

<sup>93</sup> Para esta afirmação é importante perceber que não se trata de um ideal programático, o que revelaria um tom conspiratório à afirmação. Na verdade, tanto a pós-modernidade quanto o neoliberalismo são consequência de atores econômicos, sociais e políticos a partir de interações de seus contextos históricos e geopolíticos. Dessa forma, a criação de uma lógica a partir desses fatores é o resultado de sua própria atuação, o que não significa que tenha sido pré-concebida como uma teoria do direito, por exemplo.

Suprema Corte.

Instrumentos de reação como estudos sobre o papel do direito no desenvolvimento e análises de políticas públicas, teorias constitucionais, sistemas valorativos para evocação de princípios constitucionais, todos são utilizados em uma constante sinfonia de instrumentos para que se dê uma importância a um sistema social que outro dia era parte da centralidade racional de uma sociedade, mas que hoje atua de forma periférica diante da sobreposição da racionalidade economicista<sup>94</sup>.

Nesse sentido, o direito ainda se posiciona como realidade propagadora dos valores até então afirmados pela coluna central do neoliberalismo, adaptando-se enquanto disciplina e estudo às necessidades capitalistas de formação de mercados. A formação jurídica e as tendências de produção do conhecimento seguem os influxos econômicos. Para perceber esta afirmação basta analisar a profusão de estudos dogmáticos a respeito de questões como metaverso, privacidade de dados e criptomoedas motivados pelo momento econômico que vivemos.

A miséria neoliberal é hoje reproduzida e criticada pelo direito, porém há um ponto específico a ser notado. O conceito de racionalidade jurídica evoca o sentido “positivo” da construção de ordem, o que já não é mais possível diante da complexidade social.

Em que pese haver estudos significativos que situam a pós-modernidade no direito, identificamos em Boaventura de Sousa SANTOS (2005) um caminho para reflexão do direito enquanto disciplina e reconstrução do seu papel. Em que pese o autor não apresentar um guia ou uma teoria específica para o pensamento jurídico, como um dia fez Hans KELSEN, o sociológico português apresenta a necessidade de “des-pensar” o direito, partindo para uma análise autorreferencial, mas desprovida de conceitos tradicionais da ciência. Veja-se (2005, p. 186):

Des-pensar é uma tarefa epistemologicamente complexa porque implica uma desconstrução total, mas não nihilista, e uma reconstrução descontínua, mas não arbitrária. Além disso, por ser efectuado no encaço da ciência moderna, o momento destrutivo do processo de des-pensar de ser disciplinar (o direito e cada uma das ciências sociais), ao passo que o seu momento construtivo deve ser indisciplinar: o processo de des-pensar equivale a uma nova síntese cultural. Por última, nem todas as tarefas da reavaliação podem ser levadas a cabo a um nível paradigmático da análise. Algumas delas implicam uma análise empírica pormenorizada que deve ser levada a cabo em

---

<sup>94</sup> Uma reação iniciada como forma de combater a inércia do direito em face da pós-modernidade é a construção de um constitucionalismo democrático latino-americano (AVRITZER et al, 2017), que busca desvincular os institutos jurídicos estatais da tradição eurocêntrica para dar mais soberania aos povos da América Latina.

genuína, mas desleal, subordinação ao conhecimento antigo, ou seja, num subparadigmático: genuína, porque a investigação é efectuada de acordo com as regras teóricas e técnicas do velho conhecimento, mas simultaneamente desleal, porque é realizada como se nada de novo ou de inteligível pudesse conceber-se ou imaginar-se para além dele.

A sugestão de des-pensar o direito é uma tarefa ingrata, especialmente a partir de toda a construção social da cultura jurídica de um país, a qual moldou, inclusive, os sistemas de formação de juristas mediante projetos pedagógicos e a construção de um racional subterrâneo e promíscuo na construção do pensamento jurídico. Contudo, a concepção de SANTOS nos parece acertada quando sugere uma tarefa de reflexão epistemológica do direito para questionar, mais uma vez, o que é o saber jurídico.

Com este capítulo do trabalho tentamos apresentar o cenário sociológico e filosófico sob o qual se desenvolverá o presente estudo. Muito do que aqui se apresenta já é consolidado por diversos autores, mas aqui destacamos um caminho trilhado por BICALHO (2013) e D'ARAÚJO (2015) na desconstrução da percepção do direito tributário, sobretudo no que diz respeito à necessidade de revisitar conceitos jurídicos e revelar a função do estudo do direito em face da tributação. Mais do que simplesmente participar da discussão dogmática jurídica, os estudos acima apontados, bem como a proposta deste estudo ora apresentado, se destinam a situar o direito e as suas necessidades enquanto função no contexto de uma sociedade pós-moderna.

#### **4. Des-pensando a epistemologia do positivismo jurídico estrito tributário**

A proposta de Boaventura de Sousa SANTOS (2005) é certamente convidativa para aqueles que não se conformam com a aplicação do direito, representando viés crítico e desconstrutivo diante da realidade posta. Conforme já trabalhado anteriormente neste estudo, a proposta de Paulo de Barros CARVALHO (2018) do direito enquanto sistema comunicacional, o que para nós é um dos marcos do positivismo estrito, nos revela muito pouco a ser trabalhado em termos de desconstrução. Isso porque um dos pontos centrais do positivismo é, de fato, negar a metafísica inerente à construção científica, construindo uma epistemologia própria do saber que se isola. É bem verdade, como já exposto, que CARVALHO (2018) não detém a autoria da doutrina definitiva em direito tributário, mas certamente é aquele que logra êxito na expansão do seu projeto de pensamento. A sua ciência do direito estando voltada para a descoberta dos significados mediante a aplicação de métodos de investigação semântica domina os centros acadêmicos mais proeminentes do país.

Neste capítulo, trataremos da epistemologia por detrás da concepção do positivismo estrito tributário na determinação do que é o direito, construindo, dessa forma, a ideia de que devemos buscar um saber jurídico para além do cientificismo. Em seguida, apresentaremos a ideia de que o positivismo estrito tributário tem, na verdade, a segurança jurídica como norma abstrata e natural, assemelhada à criação de uma moral própria e que perdura na relação jurídico-tributária como uma certeza universal e compartilhada no meio, inviabilizando discussões de mérito e pesquisa em direito tributário e eventual acréscimo discursivo. Por fim, trataremos de críticas à relação entre o direito e o seu silêncio diante da construção de doutrina quanto aos desafios impostos pela tributação no contexto nacional, sobretudo no que diz respeito à manutenção do poder estabelecido a partir do direito e do seu papel como instrumento de propagação.

##### **4.1. O corte epistêmico e o positivismo estrito tributário: para além da ciência no direito e em busca do saber jurídico.**

A doutrina positivista surge no contexto de discussões da filosofia da ciência no século XIX e se notabiliza partir da “grande lei fundamental” de Augusto Comte, a qual determina que o conhecimento deve ser resultante da organização de provas racionais e do exame atento do passado (NOUVEL, 2013, p. 145). A ideia de positivismo trouxe mudança na perspectiva do pensamento, vez que a ciência agora buscaria por leis que explicassem os acontecimentos

observáveis e não mais por um princípio unificante de tudo. Realizar essa afirmação parece até mesmo contraditória diante dos postulados de ordem do positivismo jurídico, sendo extremamente importante ressaltar, nesse momento, que as afirmações acima dizem respeito, na verdade, à ideia da própria ciência (humana e exata) que se alterou no início do século XX. A confusão causada pela afirmação da busca “provas racionais” a partir da ciência e o exame “atento do passado” nos colocam, mais uma vez, em perspectiva contrária ao que afirma BODENHEIMER (1981) no que diz respeito à origem do positivismo jurídico, nos associando, mais uma vez, à explicação de BOBBIO (1995).

Prosseguindo com o estudo de natureza filosófico-científica, no início do século XX, notabilizou-se o trabalho do Círculo de Viena, o qual vem para propor a existência de uma “ciência unificada” disposta a apresentar uma “concepção científica do mundo” (NOUVEL, 2013, p. 138). Otto Hahn, Hans Neurath, Rudolf Carnap e Moritz Schlick publicaram o seu programa de estudo *A concepção científica do mundo: O Círculo de Viena*, apresentando o objetivo geral de uma filosofia que andasse lado a lado da ciência e de sua função, sem interferências de discussões metafísicas (QUELBANI, 2009, p. 13). Em resumo, sua ideia central era demonstrar que induções metafísicas não têm contribuição relevante para a construção do conhecimento. Em um período em que a discussão filosófica se baseava na metafísica, o Círculo de Viena propõe a sua superação a partir da análise rigorosa da linguagem mediante a análise lógica dos enunciados, constituindo, assim, um método (NOUVEL, 2013, p. 187). Em que pese as propostas do Círculo de Viena incluam a redução da filosofia à teoria do conhecimento e outros projetos como a ruptura do binômio científico caracterizado entre as ciências da natureza e humanas em troca das ciências empíricas e analíticas. A verdade é que deste movimento surge o que conhecemos posteriormente por positivismo lógico.

Em um ponto específico, Ludwig WITTGENSTEIN foi crucial para o Círculo de Viena. Apesar de não ter participado do referido grupo, o seu famoso livro *Tractatus Logico-Philosophicus* (2020) é mencionado em diversos trabalhos. Em especial, destaca-se o aforismo número 7, o qual encerra o livro e diz que “Sobre aquilo que não se pode falar, deve-se calar” (WITTGENSTEIN, 2020, p. 261). Nessa passagem, o ilustre e excêntrico autor austríaco sepulta qualquer indagação metafísica, na medida em que a tradução da linguagem naquilo que é metafísico invoca a impossibilidade de se tratar de determinado assunto e, portanto, sequer deve ser tratado. Tal aforismo é invocado pelo Círculo de Viena com veemência para a construção de seu viés científico do mundo (HADOT, 2014, pp. 44 e ss), o qual nega a indagação metafísica da interferência divina ou a existência de princípios maiores que regeriam o mundo, mas que

não poderiam ser provados de forma empírica (MOSER, 2009, p. 117). Nesse sentido, para o positivismo lógico, se não houvesse verificação em relação ao que era dito, ou seja, se não houvesse prova empírica daquilo que se afirmava, não havia valor no que era dito e, portanto, não seria conhecimento<sup>95</sup> (MOSER, 2009, p. 117). A própria origem do termo “positivo”, que é o radical do movimento positivista, advém da ideia de que aquilo que não era empiricamente comprovável não era benéfico, associando à metafísica a ideia de negativo (NOUVEL, 2013, p. 135).

Essas considerações iniciais são importantes para se entender o que afirma Paulo de Barros CARVALHO ao mencionar, em suas obras, a prevalência do (neo)positivismo lógico (CARVALHO, 2018, pp. 19-26). Em que pese haver uma relutância constante em afirmar o seu posicionamento enquanto positivista, a verdade é que esta concepção é a que melhor se adequa à sua visão da ciência jurídica.

Esta questão é extremamente importante em nossa crítica e, ao passo que traduz boa parte do esforço argumentativo de CARVALHO para situar a sua teoria enquanto paradigma do direito, ao mesmo tempo revela algo que para nós é extremamente importante. O positivismo estrito não é mera fórmula de aplicação das leis, mas também é uma maneira indireta de afirmar um conceito de direito restrito às regras convencionadas, negando a existência de qualquer ensaio metafísico ou até mesmo na existência da possibilidade discursiva no direito, conforme já discutido em Ronald DWORKIN (2002) e Robert ALEXI (2001; 2014). Em relação a este último ponto, destacamos o trabalho de Leandro ALVIM (2016), *Crítica ao formalismo jurídico no direito tributário: uma proposta por transparência, coerência e liberdade discursiva na doutrina tributária brasileira*.

A abordagem epistemológica é necessária na medida em que o positivismo estrito se calca na visão cientificista de que a construção de um rigor metodológico é o caminho necessário para a construção do conhecimento. O que nós não concordamos em sua inteireza e o que traz enorme prejuízo para o estudo do direito tributário.

As proposições conceituais epistemológicas confrontam essa visão trazida pelo positivismo estrito. Isso porque, de acordo com os cânones da teoria do conhecimento

---

<sup>95</sup> Conforme Paul MOSER (2009, pp. 116-118), o Círculo de Viena exerceu grande influência sobre a epistemologia empirista, especialmente pelo fato de se basearem no trabalho de David Hume, um dos proeminentes pensadores do empirismo o qual indagava veementemente a respeito de conjecturas metafísicas as quais careciam de experimentação sensorial.

(epistemologia) pode-se adotar um método na forma de axioma logicamente perfeito que apresenta crenças, mas que não traduz a verdade e, portanto, não é conhecimento.

Logo, quando se afirma que “*a tributação no Brasil é complexa*”, está-se diante de uma proposição a qual se acredita (crê), porém, até que se analise esta proposição (justificação epistêmica) e seu significado diante do mundo real (verdade), não se tem a formação de um enunciado que pode ser compreendida como conhecimento (saber). Podemos até afirmar que a tributação no Brasil é complexa, mas “sabemos” por que a tributação é complexa? Esta é a pergunta essencial que o pesquisador do direito tributário deveria se fazer.

A teoria do conhecimento trata a “crença”, a “verdade” e a “justificação epistêmica” como requisitos para a sua fundação e existência enquanto campo de estudo da filosofia (MOSER, 2009, p. 67). A “crença” representa uma afirmação intencional dotada de significado (MOSER, 2009, p. 48). Veja-se que a crença se distingue da verdade, já que uma afirmação dotada de significado não necessariamente pode ser considerada verdadeira. A título de exemplo, podemos crer que chove no exato momento e afirmarmos que “chove lá fora”, contudo, ao analisarmos o clima pela meteorologia, vemos que faz um dia de sol. A crença, neste caso, possui um significado que não é retratado pela verdade.

Do outro lado desta relação triangular, talvez um dos maiores desafios da teoria epistêmica seja a definição de “verdade”. Segundo a concepção de MOSER (2009, p. 84), adotar um conceito dominante de verdade representaria um risco diante da existência de vários conceitos em disputa<sup>96</sup>, especialmente diante da verdade pela perspectiva relativista. Porém, concordamos com a afirmação proposta pelo autor de que a noção mais adequada de verdade seria a “verdade enquanto *correspondência*”, pois é a que melhor cumpre o objetivo próprio do conceito de verdade, trazendo ferramenta para a construção e análise do saber enquanto conhecimento. Diz-se que a “*verdade por correspondência*” corresponde àquela em que a afirmação apresentada corresponde ao estado real das coisas<sup>97</sup>. Retomando o exemplo anterior,

---

<sup>96</sup> Das várias concepções de verdade apresentadas por MOSER (2009) em seu estudo, nenhuma delas chegaria a contradizer o que é apresentado em nossa investigação, o que nos garante relativa tranquilidade em apontar a concepção trazida pelo autor em detrimento de outras.

<sup>97</sup> Aqui a filosofia moderna apresentaria um contexto sem fim de discussões relacionadas à discussão entre sujeito-objeto, especialmente a partir da indagação central da desconfiança dos próprios sentidos do *Discurso do Método* de Descartes e até mesmo dentro do campo da filosofia da linguagem para levantar questionamentos a respeito desta afirmação. Neste estudo, assumimos que o “estado real das coisas” traduz uma relação primariamente cognitiva e necessária sob o viés pragmático, conforme afirma MOSER (2009, p. 67-80). Nesse sentido, a verdade talvez esteja inacessível pela desconfiança que se tem pelo elo de conexão entre o homem (sujeito) e o mundo (objeto). Contudo, se diante deste elo da cognição uma proposição é apresentada e justificada como verdadeira

se afirmamos que “chove lá fora” e, ao olharmos pela janela vemos gotas de água caindo do céu, logo percebemos que a nossa crença é verdadeira.

Por fim, a “justificação epistêmica” é aquela em que se concedem “indícios suficientes” (provas) para concluir que aquela afirmação é verdadeira (MOSER, 2009, pp. 85 e ss). Portanto, retomando mais uma vez o exemplo anterior, se afirmamos que “chove lá fora”, vemos que as gotas de água realmente caem do céu, mas que não são provenientes de nuvens que condensaram vapor de água e se precipitaram pela força gravitacional, mas que são oriundas do vizinho que está com a mangueira apontada para a nossa janela em um dia de sol. Agora sabemos que a afirmação “chove lá fora” não corresponde à verdade, contradizendo elementos que nos diziam o contrário.

A união destes três conceitos nos leva a compreender o que propõe a epistemologia enquanto estudo do que é o conhecimento, o que aqui também chamamos de saber jurídico. A afirmação do conhecimento epistemológico nos leva a discussão em torno de sua relação com a ciência. Enquanto a epistemologia estuda o que é o conhecimento (saber), a ciência é, do outro lado, a realização e demonstração de um método para que se atinja um conhecimento.

Portanto, quando a escola positivista do Círculo de Viena realizou uma opção metodológica por negar a metafísica, o que será estudado mais adiante, isso se tratou de um pensamento epistemológico a respeito do conhecimento a ser atingido mediante a especificação de determinado método. Nesse sentido, o seguinte trecho da obra de Luis Alberto WARAT (1995, pp. 52-53) é elucidativo:

3. Chegamos a um ponto onde a postura metodológica se confunde com a postura epistemológica. Recolocar a história do pensamento científico que nos mostra em que condições certos princípios conduzem determinadas objetivações, é, ao mesmo tempo, uma necessidade interna para a produção de um método e um momento externo que ilumina os pressupostos metafísicos que originam perfis metodológicos específicos.

3.1. As posturas metodológicas necessitam, por sua vez, serem delineadas e compreendidas desde fora. A prática metodológica também deve complementar-se dialeticamente com uma razão metodológica. A racionalização da experiência metodológica é, precisamente, sua epistemologia. O lugar no qual se problematizam os limites da produção metodológica. Em outras palavras, a epistemologia seria o campo teórico onde se produz o saber sobre o objeto metodológico. O método de objetivação da metodologia estaria dado pelo interno de realização arquitetônica das teorias científicas acumuladas. Seria a arqueologia das problemáticas científicas, buscando estabelecer um campo de conhecimento superador.

---

diante da sua correspondência, esta deve ser aceita como verdade.

3.1.1. Uma história que, por outro lado, deve ser considerada como ponto de partida da produção do método. A primeira instância de um programa de realização das noções metodológicas é, portanto, epistemológica.

3.1.2. De uma maneira geral e complexa: a metafísica, fatalmente presente em todas as formas da cultura científica, origina dois tipos de obstáculos epistemológicos. Os primeiros representam a vertente metafísica da produção metodológica. Existe um mundo de valores e crenças sobre a produção de um método que põe limites e marca insuficiências nas práticas da metodologia. Devem ser epistemologicamente observados. Estes obstáculos põem o limite à metodologia para que esta, por sua vez, possa resolver os obstáculos da produção do conhecimento.

A afirmação pragmática a se fazer é a de que a epistemologia é necessária e garantidora de que a metodologia científica não lhe servirá a um propósito desvirtuado da produção do saber. A ciência, nesse contexto, figura como espécie de caminho, enquanto a epistemologia é o seu guia. Determinar o aspecto metodológico de “como” construir esse caminho é equivalente a desvendar a mata fechada e abrir estradas que nos levam de ponto “A” até ponto “B”. Não que isto signifique que a ciência nos levará a caminhos pré-determinados, mas na verdade que o direcionamento epistêmico e científico são extremamente importantes para o direcionamento da produção de conhecimento.

Não se discute aqui a importância do positivismo lógico e do positivismo jurídico para o mundo ocidental. A ciência é extremamente importante para a construção do saber orientado para a produção de respostas confiáveis sobre aquilo que é observável. A construção histórica do que significa saber algo passou pela comprovação empírica de que o conhecimento se dá pela aplicação de determinada metodologia<sup>98</sup>. Contudo, definir o que é o direito a partir da construção de uma “ciência jurídica” é, em primeiro momento, determinar o que é o conhecimento em direito. Isso é algo extremamente importante para o estudo no mundo jurídico e o é feito sem a devida análise da consequência limitativa que esse tipo de afirmação causa.

A verdade é que o positivismo estrito tributário reduziu a observação empírica à manifestação objetiva do direito por intermédio da linguagem. Em outras palavras, a redução epistemológica de que o direito “é” linguagem, sendo seu objeto a norma escrita, é uma afirmação presente no positivismo estrito na medida em que CARVALHO (2018) afirma que o

---

<sup>98</sup> É possível anotar como exemplo a profunda desconfiança da população em face dos postulados científicos que previam a criação de vacina que pusesse fim à pandemia de coronavírus iniciada em 2020. De toda a discussão que se extrai daquele fato, temos várias assertivas que anunciavam que determinados métodos científicos para afirmações, como a utilização de hidroxiquina, seriam insuficientes para se ter resposta adequada ao desafio enfrentado. A ciência foi posta em cheque, mais uma vez, pelas expectativas criadas na sociedade em torno da busca de respostas no Estado e na saúde, o que reitera, para nós, as incertezas da era pós-moderna e a desconfiança das promessas do capitalismo.

direito é um sistema comunicacional. É interessante notar que Carvalho faz esta afirmação no capítulo em que dedica à analisar as fontes do direito (CARVALHO, 2018, p. 435 e ss). Disso extraímos que a origem do conhecimento para o positivismo estrito é o texto legal, sendo esta extração a afirmação máxima de sua epistemologia do direito.

Esta percepção não tem a ver diretamente com o giro-linguístico resultante da obra de WITTGENSTEIN, como propõe o positivismo estrito de CARVALHO, mas sim da redução proposital do escopo do estudo do direito a partir de uma necessidade: a de tornar o estudo do direito “puro”, como gostaria Hans KELSEN (1998), sem a percepção da política, da moral e de outros elementos que compõem a relação entre o Estado e direito. Porém, para nós, a verdade é que o fenômeno jurídico é parte da sociedade e dela interage diretamente por fatores que não são sensorialmente observáveis, como a moral, por exemplo, já tanto trabalhada no início desta investigação. Não por outro motivo, a mesma moral é parte da discussão do conceito do direito e de sua aplicação desde os primórdios da civilização ocidental. Em nenhum momento a moral ou a existência de elementos metajurídicos foi negada por KELSEN (1998) ou HART (1994), em que pese a intenção de trazer maior isolamento ao estudo do mundo jurídico. Este foi o seu grande problema, tanto é que não foram exitosos na construção de uma teoria normativa<sup>99</sup>, a qual é complementada pelos estudos de DWORKIN (2002) e ALEXY (2001; 2014), como já demonstrado.

O positivismo estrito faz o inverso. Busca a realização de uma teoria da norma, mediante a aplicação de elementos metodológicos para uma aplicação semântica, ignorando elementos próprios da epistemologia. A esse efeito chamamos de “corte epistemológico”.

Em todas as disciplinas é extremamente importante realizar um corte epistemológico para a realidade do conhecimento. Veja-se, por exemplo, a necessidade de limitar o objeto de estudo da biologia à interação dos seres vivos entre si, ou até mesmo da economia para limitar o estudo do ser em face da sociedade a partir de relações de trocas de valor. Todos estes cortes epistemológicos contribuem para a construção de uma ciência voltada para a construção de

---

<sup>99</sup> Reiteramos aqui trecho já mencionado de Alexandre TRAVESSONI (2013, p. 209): “O que falta nas teorias de Hart e Hans Kelsen é uma teoria da aplicação do direito que possa resolver ou pelo menos minimizar o problema do poder discricionário, que eles corretamente perceberam decorrer da generalidade da linguagem jurídica. Nessa teoria princípios morais exercem um papel importante, mas não suficiente. A meu ver, o fato de Dworkin ter mudado o rumo de sua crítica ao positivismo jurídico é uma prova disso. Em 1979 Alexy já notava que a teoria dos princípios de Dworkin precisava do complemento de uma teoria da interpretação (ou argumentação). Após isso houve uma virada na teoria de Dworkin, virada essa que podemos denominar virada interpretativa. Ela começou com alguns artigos que Dworkin publicou originalmente em *Levando Direitos a Sério*, mas se intensificou com *O Império do Direito* (1986), obra que Dworkin apresentou seu empreendimento interpretativo: o direito como integridade.”

metodologias, as quais contribuirão para a construção de conhecimento.

Em 1968 o filósofo alemão Jürgen HABERMAS iniciou um projeto crítico contra o positivismo filosófico que prometia trazer novas perspectivas na discussão em torno da teoria do conhecimento e a sua relação com a pesquisa científica. A jornada dialética que pretendia iniciar com seu trabalho no livro *Conhecimento e Interesse* (2014), trazia a proposta de desconstruir padrões da pesquisa científica que limitavam, no seu entendimento, a construção do conhecimento. Sua intenção primeira era de reinstaurar a discussão das bases do conhecimento a partir de uma crítica ao modelo hegemônico positivista que até então havia dominado a ciência, subjugando a teoria do conhecimento à uma conjectura de caráter puramente filosófico e sem efeitos práticos no mundo<sup>100</sup>.

HABERMAS tentava emplacar a ideia de que o cientificismo positivo limitava significativamente a discussão em torno do conhecimento enquanto projeção da vida humana, impossibilitando uma análise crítica do ser em face do mundo (HABERMAS, 2014, p. 155). O caráter operativo do rigor metodológico, para HABERMAS, impunha uma mecanização do pensamento que impossibilitava a construção do saber mediante bases não demonstráveis. Essa afirmação de HABERMAS tinha o interesse de demonstrar que as ciências humanas não se dedicavam necessariamente à construção de um saber planejado, mas sim à relação do homem consigo e com a vida em sociedade.

Ele [o positivismo] é imune à ontologização dos fatos. Se só são considerados *verdadeiros* aqueles enunciados sobre os quais se pode produzir, por força do método científico, um consenso sem coerção e resistente, então *realidade* não significa outra coisa que o sumário dos estados de coisas sobre os quais podemos obter concepções com caráter de ultimato. A realidade é um conceito transcendental; no entanto, a constituição dos objetos da experiência possível se define não pela constituição categorial de uma consciência transcendental, mas pelo mecanismo do processo de pesquisa entendido como um processo de aprendizagem cumulativo e autorregulado. (HABERMAS, 2014, p. 155)

Encontramos em HABERMAS (2014, pp. 122-123) supedâneo para afirmar o que vinha se anunciando em toda nossa investigação: o positivismo não consegue superar em definitivo a fronteira da experiência humana em sua completude, necessitando de aspectos abstratos e não objetivos para se afirmar enquanto paradigma. O mesmo ocorre em relação ao positivismo estrito tributário. Por mais que busque o isolamento do direito enquanto disciplina aut centrada

---

<sup>100</sup> Crítica que também pode ser levantada em face desse trabalho em razão de sua incursão conceitual contra elementos do direito que não são vistos como problema atual, mas que em nosso entendimento enraízam problemas intrínsecos ao estudo no mundo jurídico.

e autorreferenciada, não se chegou, por intermédio dessa doutrina, a resposta que venha a limitar em definitivo a interferência da intersubjetividade humana, seja no processo interpretativo, seja na relação do agir social ou em qualquer outra interação que parte de algo além da regra jurídica.

O positivismo não se confronta com a metafísica, ele lhe retira o chão; ele declara as proposições da metafísica como sem sentido e o faz os teoremas “caírem em desuso”, deixando-os intactos, por assim dizer. Contudo, o próprio positivismo só se torna inteligível com conceitos metafísicos. Sendo deixados de lado por ele irrefletidamente, eles conservam seu poder substancial pairando também sobre o adversário (HABERMAS, 2014, p. 134)

Para tanto, HABERMAS (2014) nos apresenta afirmações que vão além da criação de uma dialética que permita a obtenção de conhecimento anterior ou posterior à aplicação da metodologia científica. Sua obra é extremamente relevante para entender este contexto na medida em que expõe claramente os vieses epistemológicos e propositivos que a ideia de positivismo carrega em si. Ao não se defrontar com a metafísica, inerente à discussão filosófica ocidental e parte da cultura humana como um todo, o positivismo se calca na crença injustificada (portanto, não parte do conhecimento) de que a ciência seria definitiva para resolver qualquer assunto do mundo da vida, o que de fato não é como já demonstramos a partir da crise da pós-modernidade.

Esse paradoxo se soluciona tão logo divisamos a intenção do positivismo mais antigo: propagar de maneira pseudocientífica o monopólio da ciência sobre o conhecimento.

A teoria do conhecimento não pode ser substituída pela teoria da ciência sem mediações. Visto que o conceito filosófico do conhecimento fora liquidado, o sentido da ciência teria se tornado irracional se o positivismo não tivesse ajuntado à ciência o sentido próprio de uma filosofia da história. Desde então, o fenômeno do progresso técnico-científico passa a ganhar um significado sobressalente. A investigação de um contexto empírico a ser feito em termos de filosofia da história, isto é, em análise tanto da história da pesquisa moderna com também das consequências sociais do progresso científico, entra no lugar da reflexão do sujeito cognoscente sobre si mesmo. Assim que o conhecimento é considerado suficientemente definido segundo o exemplo das ciências modernas, a ciência deixa de ser concebida tendo por horizonte o conhecimento possível, previamente refletido. O sentido da ciência não pode ser elucidado senão pelo processo de surgimento da pesquisa moderna e pelas funções sociais de uma práxis de pesquisa que revoluciona os contextos da vida. Dado que o conceito de conhecimento se torna irracional, a metodologia das ciências e a racionalização científica da práxis de vida precisam se interpretar reciprocamente. Nisso consiste a verdadeira operação do positivismo mais antigo. Ele fundamenta a fé cientificista das ciências em si mesma recorrendo a uma construção da história da espécie tomada como história do sucesso do espírito positivo. (HABERMAS, 2014, pp. 122-123)

O projeto de HABERMAS não foi levado adiante. Enquanto a teoria da sociedade foi

trabalhada por Niklas LUHMANN (2016) na sua teoria dos sistemas sociais, em um caminho diferente, HABERMAS construiu a sua teoria da ação comunicativa (HABERMAS, 2014, p. 504-505). A ideia de HABERMAS era construir uma teoria da sociedade por intermédio da teoria do conhecimento. Contudo, as suas críticas permanecem vivas e condizentes com a realidade posta, mesmo que não tenham chegado a uma conclusão propositiva teórica a respeito de como interpretar a sociedade. Em síntese, para nós HABERMAS expõe o problema que tanto criticamos aqui, mesmo sem ter dado uma solução definitiva para o mesmo.

A ambição de HABERMAS impôs a construção de um projeto de conhecimento baseado na interação do contexto social, de modo a construir um saber diferente da metodologia empirista que dominava (e ainda domina) a ciência. A crítica ali apresentada por HABERMAS (2014) nos fornece indícios de que as conjecturas trabalhadas neste trabalho encontram ressonância em um mal-estar há muito vivido pelo contexto da pesquisa científica em todo o mundo. Esta angústia se apresenta como uma discussão necessária na compreensão de um determinado segmento do conhecimento jurídico, sobretudo no Brasil.

Também encontramos em Niklas LUHMANN, em seu livro *O direito da sociedade* (2016, p. 17), críticas que confirmam em grande parte a relevância que o cientificismo e o positivismo têm para limitar o objeto de estudo jurídico. Disso se extrai a percepção de que o direito não é algo a ser encerrado operativamente pelas regras descritas, mas sim pelas interações inerentes ao próprio sistema jurídico, o qual não se importa somente com a existência de regras.

Uma análise estritamente científica tem de fornecer ao conceito da teoria outra função, uma função constitutiva do objeto. Todo e qualquer esforço científico deve, de antemão, assegurar-se de seu objeto. Tem de caracterizá-lo, ou seja, poder distingui-lo. Isso se dá independentemente do modo como se opta em questões de teoria do conhecimento, quer se adote teorias realistas, idealistas ou construtivistas. A definição do objeto, num contexto pluralista de ciência, envolve, ao mesmo tempo, a possibilidade bastante verossímil de que distintas teorias e mesmo diferentes disciplinas definem seus objetos de maneira diferente, razão pela qual não podem se comunicar uma com a outra. Elas falam sobre coisas diferentes, mesmo quando usam os mesmos nomes – aqui, para o nosso caso, “direito”. Podem até ser escritas páginas e páginas com “análises” sem que se chegue a lugar algum, ou, na melhor das hipóteses, o esforço acaba servindo para afiar suas próprias armas. Fala-se por reflexões cruzadas. (LUHMANN, 2016, p. 17)

Enquanto em outras disciplinas do direito a construção do conhecimento se baseou, em grande parte, na relação dialógica entre o homem e suas conjecturas, o direito tributário se manteve no pedestal científico formalista em uma compreensão de positivismo distante dos paradigmas jurídicos atuais, especialmente distante da teoria discursiva de Robert ALEXY

(2001; 2014). Enquanto outras disciplinas jurídicas conseguem interagir diretamente com o conhecimento de outras ciências, conduzindo à construção de conhecimento no campo da *práxis* social e interagindo com outros sistemas sociais, no direito tributário vemos uma relação diferente. Vê-se, de forma nítida, que a dogmática jurídica tributária no Brasil, em sua corrente majoritária, constrói um conhecimento baseado numa concepção científica do direito, o que configura a base crítica deste trabalho.

#### **4.2. A técnica como instrumento necessário para operacionalização do poder**

Nos primeiros anos do estudo jurídico aprende-se que o estudo do direito pode ser segmentado entre a dogmática e a zetética. Segundo Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR (2007, p. 39), utilizando-se da terminologia de Theodor Viehweg, a dogmática é o ensino jurídico em sua face doutrinária que parte do estudo da legislação e de sua aplicação pelo operador do direito. É a face comumente conhecida como doutrina jurídica, a qual se limita a estabelecer parâmetros para a tomada de decisões em direito a partir de regras estabelecidas. Do outro lado, a zetética lida com o lado questionador, crítico e especulativo do estudo jurídico. Dispõe-se a desestabilizar as discussões de teor absoluto-diretivo para abrir campo de estudo maior para análise dos fenômenos jurídicos a partir do conhecimento do objeto de estudo.

Dogmática e zetética são abordagens diferentes, mas não completamente opostas do estudo jurídico. Ambas estão presentes em qualquer estudo mesmo que implicitamente, havendo um enfoque maior para uma das abordagens. Há diferenças substanciais que devem ser reconhecidas logo de início pelo estudante de direito. Na abordagem dogmática tem-se uma visão focada na instrumentalidade do direito, em sua forma e conteúdo dirigidos à constatação binominal entre o legal e o ilegal, ou também conhecido como sistema jurídico isolado, mesmo que assim não seja nomeado. Em que pese a linguagem exercer papel fundamental na interpretação do conteúdo dogmático, a verdade é que a sua função é conferir um conhecimento aplicável aos comportamentos da sociedade de forma objetiva (comandos).

Enquanto isso, a abordagem zetética se propõe a indagar a realidade jurídica a partir de evidências entendidas como verdadeiras para o momento em que se realiza o estudo. As constatações zetéticas se constituem na determinação do caráter científico enquanto mutável, afastando-se do dogma. Para uma abordagem zetética, as afirmações devem ser verificáveis e comprováveis, pois estão inseridas no mundo da constatação da realidade em suas relações de causa e efeito. Ao contrário, a dogmática se relaciona com o que é estabelecido ou posto como

verdade pelo consenso humano derivado do poder legislativo (FERRAZ JÚNIOR, 2007, pp. 39-48).

Revelar as influências zetéticas escondidas dentro da dogmática jurídica tributária é, no mínimo, presunçoso, mas está explícita em muito do que foi dito até aqui. Em várias circunstâncias não enfrentadas pelo direito tributário, encontramos uma limitação disciplinar inculcada na formação do estudioso desta área. A saber, a dogmática jurídica tributária nega a zetética, contudo, está entremeada de afirmações ditas científicas, mas que, de fato, não são verificáveis e comprováveis. Retomando a discussão do item anterior: o rigor metodológico positivista nega a intervenção metafísica em suas afirmações. Para além do cientificismo, há uma invasão de outras áreas por conta do vácuo de conhecimento jurídico deixado pelo direito tributário. Na prática, questões econômicas e políticas se impõem perante indagações de natureza jurídica tributária, pois não há resposta satisfatória no direito para casos de elevada complexidade, como questões que afetam o financiamento da seguridade social ou até mesmo o ajuste financeiro do Estado para o exercício discutido.

Contudo, todos esses temas acima apresentados são debatidos na Suprema Corte brasileira e não encontram subsídios sólidos de conhecimento na dogmática jurídica tributária, especialmente por uma fronteira invisível desenhada na formação jurídica e propagação da tradição para afirmar o que é o que não é parte do direito tributário, o já mencionado corte epistemológico. Nesse sentido, indaga-se a respeito do propósito desta contradição que há muito convive com os juristas tributários sem muito alarde. A existência de uma razão para isso denota, talvez, um interesse por parte dos aplicadores do direito de manter-se a conveniência legalista em benefício da manutenção de uma sistemática que lhes garante acesso a ferramentas que lhes beneficiem econômica e socialmente. Como o próprio Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR (2007, pp. 31-32) coloca, o direito “*é também um instrumento manipulável que frustra as aspirações dos menos privilegiados e permite o uso de técnicas de controle e dominação que, por sua complexidade, é acessível apenas a uns poucos especialistas*”.

Nesse sentido, aos especialistas do direito é dado o poder de decidir a partir de sua linguagem própria, compondo uma tecnocracia de resultado disfuncional. Há aí um desequilíbrio conveniente criado a partir da delimitação do direito tributário como o estudo das suas ficções jurídicas sem analisar propriamente a realidade. Logo, o resultado é construído por fatores extrínsecos ao direito tributário, o que frustra os amantes da dogmática, porém esses mesmos dão causa a essa externalidade.

É de se perceber o fenômeno do positivismo estrito como elemento da crítica a ser realizada aqui, mas que pode alcançar outras definições de direito em outras tantas teorias. O que se quer criticar na doutrina tributária é que a sua limitação do conceito do direito já não faz mais sentido diante da realidade histórica, representando tão somente um silêncio conveniente diante das buscas por sentido em uma sociedade pós moderna.

Como visto na parte teórica, a teoria do direito contemporânea ao CTN admitia que interpretação implicava em ato de decisão. E mesmo que alguns desses autores não tenham ingressado no direito brasileiro, bastava a influência da obra de Hans Kelsen para que isso fosse percebido pelos tributaristas. Mas essa leitura antiformalista de Hans Kelsen não se encontra presente nas obras dos tributaristas daquela época. O motivo que indicamos para explicar esse descompasso entre a teoria do direito mundial e a teoria do direito adotada pelos tributaristas brasileiros foi o regime militar. Os tributaristas daquela geração possuíam enorme conhecimento jurídico, promoviam seminários jurídicos onde vinham juristas de todas as partes e faziam questão de convidar profissionais da teoria do direito. Além disso, algumas obras de tributaristas deixavam transparecer interesses escondidos por detrás das interpretações, como formar uma cultura jurídica que pudesse resistir aos arbítrios políticos ou simplesmente enriquecer-se com a inconstitucionalidade de leis. O tópico anterior cuidou de mostrar que os tributaristas sabiam que a atividade interpretativa possui caráter valorativo. Mas o regime militar não permitia que isso ocorresse às claras, como hoje. (ALVIM, 2016, pp. 93-94)

Para boa parte da doutrina, sobretudo em Paulo de Barros CARVALHO (2017; 2018), a dogmática e o cientificismo são a única resposta possível para a aplicação do direito, porém o seu paradigma positivista descuida de uma função do direito para além do caráter semântico. Em muitos casos, aquilo que é dito por estes mesmos dogmáticos é tratado como uma verdade imutável, eis que se apresenta como a produção da técnica do direito. Nesse contexto, FERRAZ JÚNIOR (2007, p. 48) reconhece que a dogmática é associada, muitas vezes, à ciência do direito, como sendo a produção técnica a ser utilizada por juízes, advogados e promotores no desempenho de suas funções. Ocorre que a realidade dos fatos, os impulsos políticos, as repercussões históricas e os contextos sociais em nada se interessam pela técnica jurídica. Na verdade, estas circunstâncias sociais anseiam por respostas que muitas vezes se expressam por manifestações de poder. Nesse contexto, o direito é mero instrumento.

O objeto desse estudo crítico não esteve dedicado a entender a tensão existente entre judiciário, legislativo e executivo, mas sim de abrir o conhecimento jurídico epistemológico do direito tributário para entender as próprias adversidades sistêmicas e os desafios que as circunstâncias sociais, econômicas e históricas lhe proporcionam.

É rotineiro em diversas decisões do Supremo Tribunal Federal questões nas quais o

direito tributário é levantado como um problema maior do que a questão juridicamente imposta. O mundo externo, já tratado anteriormente como presente na teoria dos sistemas pelo conceito de *alopoiese* (NEVES, 2011), influencia diretamente no resultado das respostas obtidas na Suprema Corte brasileira. O fim dessa história nos apresenta a existência de fatores externos, alheios ao estudo do próprio direito tributário, que são levantados como circunstâncias extrínsecas, mas que, na verdade, carecem de maior discussão jurídica para serem absorvidas pelo sistema do direito tributário.

Por vezes, a tributação no Brasil é vista como um problema incurável, o qual dependeria de uma repactuação federativa, uma reordenação de receitas para permitir nova repartição de alíquotas entre segmentos econômicos. Contudo, a verdade é que os fatos acima nos mostram problemas crônicos do direito tributário na medida em que as soluções escolhidas sequer partem de institutos ou pressupostos previsto pela Constituição Federal ou pelo Código Tributário Nacional e muito menos foram objeto de estudos jurídicos. Vemos em LUHMANN (2016) crítica substancial ao positivismo, a qual pode ser reproduzida no seguinte trecho de seu livro *O direito da sociedade*:

Discussões teóricas podem efetivamente ocupar-se dessas questões, e neste capítulo vamos nos debruçar sobre as autodescrições do sistema do direito. A verdadeira questão do “positivismo legal” reside não no problema da legitimação, tampouco na diferença entre direito natural e direito racional. De fato, ela reside muito mais na questão de o conceito de positividade não ser teoricamente suficiente. Ele pode servir como conceito no contexto de teorias de reflexão do sistema do direito; mas, para um uso científico, ele carece de uma suficiente capacidade de conexão.

O conceito de positividade supõe uma elucidação pelo conceito de decisão. O direito positivo tem valor de decisão. Isso dá margem à crítica a seu “decisionismo”, no sentido de uma possibilidade de decisão voluntária, que dependa apenas de sua força de imposição. Porém, conduz a um beco sem saída, uma vez que todo mundo sabe que, no direito, nunca se pode decidir arbitrariamente. Algo sempre pode dar errado nesse raciocínio, e nós pressupomos que o erro já esteja presente na insuficiência do conceito de positividade. (LUHMANN, 2016, p. 52)

Ao contrário de muitos juristas, por “sistemas” não entendemos uma interconexão de determinadas regras, mas uma interconexão de operações factuais, que, como ações de comunicação operacionais, devem ser comunicações, independentemente do que essas comunicações afirmem com respeito ao direito. Ora, isso significa: não buscamos o ponto de partida nem na norma, nem na tipologia dos valores, mas na distinção entre sistema e ambiente. (LUHMANN, 2016, p. 54)

Cria-se, na verdade, uma miopia do direito tributário pela existência de um autorreferenciamento que fecha o circuito jurídico, o qual é constantemente invadido por outros sistemas sociais em completa corrupção interna. Isso ocorre na medida em que o estudo jurídico

do positivismo estrito nega determinadas análises ao julgá-las como “não-jurídicas”, sendo enquadradas como não pertencentes ao estudo do direito tributário ou ao mundo jurídico. Em síntese, tem-se uma visão da ciência do direito tributário que fecha a possibilidade de suas próprias fontes de direito, impedindo-se a ampliação do estudo jurídico. O corte epistemológico do positivismo estrito impede a interação com outros sistemas sociais, o que em Niklas LUHMANN (2016, p. 120) chama-se de interpenetração, comum a todos os sistemas sociais, mas que parece ser inconveniente à ideia central de isolamento do positivismo estrito tributário.

Também a teoria do sistema operativo fechado é uma teoria da diferença entre sistema e ambiente. Por isso, “fechado” não deve ser entendido como “isolado”. Ele não impede, ainda que realce, à sua própria maneira, relações causais intensivas entre sistemas e seus ambientes e ainda que interdependências de tipo causal se façam estruturalmente necessárias para o sistema. (LUHMANN, 2016, p. 58)

Segue-se que nem o fato de consultar regras externas, nem a referência a motivos para legislação que se possam determinar factualmente são passíveis de refutar a tese do fechamento operativo e da autonomia do sistema jurídico. O mesmo vale para o caso de os tribunais se referirem explicitamente ao uso cotidiano da linguagem na interpretação dos textos de leis. Em todos esses casos, não se trata de provas para comprovar a tese da “desdiferenciação” do direito, tampouco de indicadores da perda social de seu significado. Trata-se muito mais de um caso de interpenetração. Isso quer dizer que o direito pressupõe que o ambiente é capaz de estruturar e reduzir sua complexidade e que desse modo se aproveita desses resultados sem a necessidade de analisar sua gênese (quando for o caso, então, sob aspectos puramente jurídicos). Ora, isso não conduz a uma confusão dos limites do sistema, tampouco à sobreposição dos sistemas, nem necessariamente a que o peso social do direito se transfira para outro sistema. Trata-se, em princípio, de um processo completamente normal de absorção de incerteza no trânsito entre sistemas (assim como o cérebro utiliza os rendimentos químicos de ordenamento das células nervosas, sem organizá-los como operações próprias). A autonomia, que se mantém intocada, é reconhecida no fato de que as decisões especificamente jurídicas geralmente são aquelas necessárias para tal alcance, e, logrando uma conexão estreita com o direito, que nele encontram sua responsabilidade. A autonomia se reconhece também pela circunstância de que a autorização do direito cobre o que a técnica não consegue cobrir, como, por exemplo, no erro de pressupor algo tecnicamente irrealizável. Em todas as operações cognitivas, o direito reconhece que se pode equivocar e reserva para si a decisão do que há para decidir quando o erro se faz evidente. (LUHMANN, 2016, pp. 120-121)

Esta circunstância, de se determinar o que é ou não é ciência do direito, parece não ter mais espaço desde a superação da escola positivista pela teoria discursiva. Contudo, a verdade é que no direito tributário esta discussão é necessária, apesar de não ser comumente levantada pelos estudiosos da área. Em que pese o direito estar cada vez maior próximo da realidade social a qual pretende ordenar, o positivismo estrito pretende se isolar e caminhar em sentido oposto. É bem verdade que o direito muitas vezes se apodera de um certo ativismo para invadir outros

campos do estudo, especialmente na gestão de políticas públicas. Em termos práticos, o direito é utilizado a partir de sua valoração moral para determinar políticas públicas que partem de verdades científicas (sobretudo no judiciário). Em exata consonância com o que aqui é dito, Diogo COUTINHO (2013, pp. 181-200) também assevera a necessidade de se utilizar o estudo do direito para ir além do que propõe o caráter objetivo da norma, entendendo seu papel na construção de políticas públicas na medida em que podem contribuir diretamente na mitigação de suas disfunções e aumentando sua efetividade.

Como é de se notar, a economia tem papel extremamente relevante na construção do conhecimento a respeito da tributação, mas a própria economia se vê absorva e com dificuldades de responder todas as indagações apresentadas pelo fenômeno tributário em seu espectro moral, político e histórico. O mais proeminente deles e inquestionável no cenário tributário brasileiro é a questão da propagação e perpetuação da desigualdade, como já demonstrado em D'ARAÚJO (2015) e reiterado pelo IPEA (2022).

O estudo do direito tributário pouco sabe a respeito do fenômeno social o qual pretende regular. Em que pese o profícuo estudo da norma tributária, a verdade é que a tributação – entendida como fenômeno – é deixada em segundo plano, havendo pouquíssimos instrumentos jurídicos de caráter decisório para determinar se uma política tributária atende ou não os parâmetros constitucionais.

Em que pese todas as críticas aqui lançadas ao direito tributário brasileiro na sua manifestação enquanto positivismo estrito, é preciso reconhecer a sua função histórica e a sua consolidação enquanto técnica necessária à aplicação normativa, o que já foi realizado neste estudo quando se discutiu a influência da ditadura militar e a construção da dogmática jurídica moderna.

Contudo, a verdade é que a criação de uma técnica mediante o rigor metodológico tem o papel de desassociar-se de qualquer discussão que encare o seu cerne discursivo. Neste item capitular, enceramos a discussão relativa à função do direito enquanto instrumento do poder e a função da técnica na propagação desses ideais.

Logo após a criação do Código Tributário Nacional, houve uma comoção jurídica a respeito da autonomia do direito tributário no Brasil (ALVIM, 2016, p. 108). A discussão tributária da época se desenrolou de tal forma a desdobrar a relação de independência e interdependência do direito tributário em face dos outros ramos do direito (ALVIM, 2016, pp. 108-110). Nesse contexto, prevaleceu no Brasil a ideia de Geraldo ATALIBA, a qual estabelecia

o “princípio da rigidez do sistema tributário” (ALVIM, 2016, p. 113). Em sua perspectiva, em que pese a construção analítica da Constituição Federal de 1967, o sistema tributário era possuidor de uma autonomia própria, o que deveria apresentar uma desconfiança sobre o texto constitucionalizado (ALVIM, 2016, pp. 115-116). Dessa forma, afastou-se a aplicação de uma interpretação econômica do direito<sup>101</sup> que viria a partir de uma análise do texto constitucional em face do texto tributário (ALVIM, 2016, p. 116).

Segundo ALVIM (2016, p. 125), as raízes do formalismo tributário foram deixadas nesse período de discussão, baseando-se na disputa teórica entre formalistas e antiformalistas, sobretudo no que diz respeito à interpretação econômica do direito. Como vimos anteriormente, a construção de um ideal liberal-bacharelesco sempre esteve presente na sociologia do direito nacional, havendo que se situar a perspectiva carregada pela concepção do direito. Em que pese a virtude do positivismo na construção de uma metodologia, como já se afirmou, tem-se que a imposição de expectativas da norma ao fato é na verdade, uma introdução dos ideais de seu tempo (zetética) no campo da metodologia (dogmática), o que é mascarado pela perspectiva formal (ANDRADE, 2016, p. 126). Configura-se, portanto, o conflito epistêmico já tratado neste estudo.

Esse contexto é extremamente importante, não somente por apresentar um capítulo histórico na formação do pensamento jurídico nacional, mas também por situar as entrelinhas da concepção da dogmática tributária em seu contexto. Para além do momento histórico de ditadura militar, havia também uma prevalência da tradição normativista, necessária à concepção do direito tributário enquanto ramo autônomo do direito para sua afirmação, sem que houvesse interferências de cunho interpretativo, preservando a manutenção de expectativas. Apesar da existências de outras correntes em discussão para tratar da teoria da interpretação econômica, a verdade é que a estabilidade prevista por ATALIBA prevaleceu.

Em que pese a ideia já ter sido discutido no capítulo anterior, neste ponto não apresentaremos uma perspectiva histórica da construção da matriz tributária brasileira, mas sim sua relação sociológica no mundo pós-moderno, no qual o direito passa a assumir um papel central na manutenção de ideias e na construção de uma racionalidade de mundo. Em síntese, apresentamos a tensão entre a tradição jurídica e a construção de uma racionalidade a partir da

---

<sup>101</sup> Cfr. ANDRADE (2019, p. 117): A interpretação econômica, portanto, surgiu com uma presunção de que o legislador tributário definia a hipótese de incidência dos tributos com base na substância econômica subjacente aos negócios jurídicos

normatividade, configurando-se a manifestação de um poder.

### **4.3. O direito como instrumento do poder**

Conforme já apresentado, desde o Brasil-colônia até a virada moderna do século XX, o direito no Brasil tem adotado uma premissa ideológica há muito sintetizada pela manutenção de uma ordem em favor da subserviência de interesses econômicos. A zetética que se entremeia de forma implícita à dogmática, deixa de assumir a função de discurso, criando uma racionalidade a partir da metodologia.

Conforme já apresentado em WOLKMER (2002, p. 39), a consolidação do poder no Brasil importou a tradição portuguesa executada por “não-brasileiros”, criando corpo burocrático desprovido de qualquer identidade nacional e desvinculada de objetivos enquanto sociedade. A conjunção entre a formação social brasileira e a gênese do corpo da burocracia nacional criou condições para a manutenção de uma sociedade marcada por interesses na manutenção de poder econômico por intermédio do poder político. A essa conjunção de fatores, concordamos com a visão de que ali foram constituídos os “donos do poder”, nomenclatura dada por Raymundo FAORO (2012) à constituição de uma elite política-econômica na gênese do Brasil. Nesse sentido, veja-se o seguinte trecho da obra de Antonio Carlos WOLKMER (2002, p. 41):

A aliança do poder aristocrático da Coroa com as elites agrárias locais permitiu construir um modelo de Estado que defenderia sempre, mesmo depois da independência, os intentos de segmentos sociais donos da propriedade e dos meios de produção. Naturalmente, o aparecimento do Estado não foi resultante do amadurecimento histórico-político de uma Nação unida ou de uma sociedade consciente, mas de imposição da vontade do Império colonizador. Instaura-se, assim, a tradição de um intervencionismo estatal no âmbito das instituições sociais e na dinâmica do desenvolvimento econômico. Tal referencial aproxima-se do modelo de Estado absolutista europeu, ou seja, no Brasil, o Capitalismo se desenvolveria sem o capital, como produto e recriação da acumulação exercida pelo próprio Estado.

É dessas constatações que se pode auferir a confluência paradoxal, de um lado, da herança colonial burocrática e patrimonialista; de outro, de uma estrutura sócio-econômica que serviu e sempre foi utilizada, não em função de toda a sociedade ou da maioria de sua população, mas no interesse exclusivo dos "donos do poder".

A racionalidade jurídica na história do Brasil é contínua, não se vivenciando rupturas sociais que tornassem uma virada nessa perspectiva<sup>102</sup>. Quando FAORO (2012, p. 633) menciona

---

<sup>102</sup> Aqui boa parte do discurso conservador se volta à necessidade de uma virada cultural a partir da ruptura histórica, sobretudo mediante a violência. Em que pese as sociedades periféricas em grande parte se desenvolverem a partir de colônias, a verdade é que aqui não se projeta a necessidade de uma ruptura social-econômica para que,

que de Dom João I a Getúlio Vargas vivencia-se no Brasil uma aventura capitalista orientada pelos interesses individuais e econômicos movidos pelas questões políticas, está-se de diante da contemplação de todo um aparato estatal e jurídico voltado à manutenção das exigências dos “donos do poder”. Tradição e cultura, nesse contexto, assumem-se como elementos para a manutenção de conjuntura favorável à perpetuação do já estabelecido.

Conforme FAORO (2012) apresenta, a manutenção desses interesses não se perfectibiliza de forma orientada e planejada. Trata-se de uma continuidade histórica apresentada em sua obra pelas ações do Estado na manutenção de interesses, o que perfectibiliza a ideia aqui trazida de racionalidade da tradição. A manutenção de interesses ocorre na definição da política pública, na construção dos incentivos econômicos, na análise da jurisprudência e na modulação de um cenário que melhor permita a continuação da soberania de uma determinada casta social de letrados. Confira-se FAORO (2012, pp. 633-634):

A comunidade política conduz, comanda, supervisiona os negócios, como negócios privados seus, na origem, como negócios públicos depois, em linhas que se demarcam gradualmente. O súdito, a sociedade, se compreendem no âmbito de um aparelhamento a explorar, a manipular, a tosquiar nos casos extremos. Dessa realidade se projeta, em florescimento natural, a forma de poder, institucionalizada num tipo de domínio: o patrimonialismo, cuja legitimidade assenta no tradicionalismo — assim é porque sempre foi.

(...)

A estranheza do corpo histórico, longamente persistente, assume proporções de fantasmagoria em virtude de uma óptica nova, nascente ao tempo de Montesquieu. Ao capitalismo político sucedeu, em algumas faixas da Terra, o capitalismo dito moderno, racional e industrial. Na transição de uma estrutura a outra, a nota tônica se desviou — o indivíduo, de súdito, passa a cidadão, com a correspondente mudança de converter-se o Estado de senhor a servidor, guarda da autonomia do homem livre. A liberdade pessoal, que compreende o poder de dispor da propriedade, de comerciar e produzir, de contratar e contestar, assume o primeiro papel, dogma de direito natural ou da soberania popular, reduzindo o aparelhamento estatal a um mecanismo de garantia do indivíduo. Somente a lei, como expressão da vontade geral institucionalizada, limitado o Estado a interferências estritamente previstas e mensuráveis na esfera individual, legitima as relações entre os dois setores, agora rigidamente separados, controláveis pelas leis e pelos juízes. É o que se chamou, em expressão que fez carreira no mundo jurídico e político, de “Estado burguês de direito”, que traduz o esquema de legitimidade do

---

assim, se possa curar o país. Esse fundamento é basicamente uma aposta discursiva de regimes autoritários que se veem na situação de aplacar golpes de Estado (rupturas institucionais), mas que sempre negam a pós-modernidade, atrelando-se a conceitos estéticos, sociais, econômicos e morais ditos unificados e universais, o que é típico do modernismo cientificista.

## liberalismo capitalista

A tradição jurídica assume uma função de necessária racionalidade institucionalizada através do tempo a qual se apresenta como necessária para instituir um modelo econômico ou de interesses e se omite também de forma conveniente para não se apresentar como um corpo estranho quando não é de interesse do seu dono. Tal esquema de interesses traduz-se em uma irracionalidade presente em seus pressupostos, vez que a tradição de interesses individuais é incapaz de lidar diretamente com interesses de ordem coletiva sem apresentar uma confrontação evidente.

Isso configura, desde o início da colonização, uma combinação estranha e atípica de relações político-econômicas marcadas, de um lado, pela passagem da conjuntura agrária semifeudal para um modo de produção capitalista (ora mercantil, ora industrial), refletindo, regionalmente, as imposições econômicas das metrópoles centrais; de outro, pela incorporação e adaptação, por parte das instituições políticas, de diretrizes patrimonialistas e burocráticas inerentes ao modelo conservador de organização administrativa portuguesa. Este é um dos argumentos centrais de FAORO (2012), o qual destaca que a transposição da realidade portuguesa para o Brasil incutiu na tradição jurídica nacional a subserviência por intermédio da tradição da irracionalidade. Confira-se (FAORO, 2012, p. 635):

O passado tem, entretanto, suas próprias pautas, seu curso, embora não caprichoso, obra dos homens e de circunstâncias não homogêneas. O historiador, adverte um filósofo, elimina o elemento irracional dos acontecimentos, mas, nesta operação, cria uma ordem racional, que não só por ser racional será verdadeira. A sociedade capitalista aparece aos olhos deslumbrados do homem moderno como a realização acabada da história — degradadas as sociedades pré-capitalistas a fases imperfeitas, num processo dialético e não mecânico, de qualquer sorte, substituindo o fato bruto ao fato racional, que bem pode ser o fato idealizado artificialmente. No fundo, a tese da unidade da história, acelerada, senão criada, pelo império do capitalismo. A lei do desenvolvimento desigual do ritmo não é, na verdade, senão a aplicação dessa premissa maior articulada ou pressuposta.

O que essa tradição histórica nos conta é a realidade de uma relação jurídica que aproxima o público e o privado sem uma raiz de valores, mas sim de interesses, os quais se confundem desde os tempos do império. Esse sistema, o qual sempre esteve presente no campo político, é ignorado quando é feito o corte epistemológico do positivismo jurídico. Dessa forma, com a negação da interferência da política (mundo externo), tem-se uma ideia de “pureza” ingênua do direito, a qual não encontra respaldo na realidade. A ausência de respostas conduz o direito à uma situação na qual as relações de poder são exercidas mediante a ciência jurídica, isso porque essa não oferece respostas condizentes com a realidade social e econômica.

Portanto, a noção central da conjectura jurídica desse momento histórico de estabilização do pensamento positivista é que a “pureza” do direito passa a significar o objeto da ciência jurídica, sendo o direito em si interpretado como norma, mais precisamente como ordem jurídica (FERRAZ JÚNIOR, 2020, pp. 55-56). Consequentemente, um direito foi construído em uma instituição marcada pelo autoritarismo, exclusivismo, estatismo e, sobretudo, pela universalidade no tratamento das questões de fato e da vida cotidiana. Enfim, um direito que pode chamar de “direito oficial”. Uma lei artificial, que por si só como instituição já é produto das forças dominantes, mas que, nos países coloniais, é consideravelmente agravada pelo distanciamento da realidade.

A esse sentido histórico que cria um direito “oficial” e um direito “inoficial” (artificial), FERRAZ JÚNIOR (2020, p. 77) se preocupa em apontar que as fontes do direito, enquanto origem de onde emana a ordem jurídica, passa a ser uma ambiguidade na medida em que, no campo da facticidade, o poder da “dominação legal” não advém diretamente da norma. Confira-se em FERRAZ JÚNIOR (2020, pp. 77-78):

Trata-se de problema existente na sociedade sempre que esta não apresenta, segundo olhares tradicionais, mais padrões estáveis, passando assim a dogmática assumir tal função. Na linha foucaultiana, o poder disciplinar vai tornando-se cada vez mais racionalizável, robusto, e não descontínuo, cumprindo ao aparelho estatal conhecer sempre novas subjetividades e novas formas, e se valendo da ciência dogmática moderna para tal fim. É a teoria das fontes lugar privilegiado para tal fim. Ela permite uma série de regras referentes à entrada de uma norma no conjunto, a partir da distinção entre os elementos que constituem o repertório (como visto), e as relações conforme as regras, compondo a estrutura do sistema. Com isto, tem-se a identificação do direito para aplicá-lo (decidibilidade). Não por outra razão, em perspectiva liberal desde o início do século XIX, o princípio orientador geral desta teoria é os ideais de segurança, certeza e previsibilidade, podendo-se, a partir daí estabelecer-se uma classificação, na qual aparecem (i) fontes estatais (gravadas de autoridade e maiores formalidade); (ii) fontes menos objetivas (os costumes e a jurisprudência), e, (iii) fontes negociais (a atividade privada, variável e dotada de subjetividade).

Portanto, o que se quer apresentar nesta passagem a respeito do direito e a sua relação com o poder (mundo externo) é a negação do campo fático e da sua própria matriz tributária, garantindo isolamento somente no plano conceitual, abrindo-se espaço para manifestações de interesses econômicos, políticos, classistas, sociais, corporativos etc.

A negação à realidade social, econômica e política do país, traduzido a partir do cientificismo e do ideal semântico, acaba por blindar o direito de sua crítica interna. Haveria, aqui, a possibilidade de uma zetética estruturada para se viabilizar o questionamento dos pressupostos e ideologias internas ao direito. Contudo, enquanto ferramental técnico

(dogmático), o direito tributário no Brasil se contenta com a limitação enquanto mero instrumento de perpetuação de uma realidade ditada pelos donos do poder (dominação legal).

## 5 Conclusão

Neste trabalho investigativo e crítico discutimos as origens do direito natural até o paradigma do direito positivo e a mais proeminente das teorias do discurso jurídico, o que encontramos em ALEXY (2001, 2014). De toda essa trajetória histórica, percebemos a relevância da regra convencionada como sendo parte inerente da construção da ideia de Estado moderno (BOBBIO, 1995) e de elementos significativos da doutrina liberal (BODENHEIMER, 1981). Estando o positivismo no centro da discussão crítica imposta neste trabalho, concentramos nossa energia em desvendar entrelinhas que compõem o discurso metajurídico e epistemológico que circundam esta concepção de direito. A partir da compreensão do positivismo estrito tributário brasileiro e de seu retrospecto histórico (WOLKMER, 2002; ALVIM, 2016), apresentamos que autores renomados da doutrina tributária brasileira se alinham à ideia de centralidade normativa (ATALIBA, 1998; BECKER, 2007; CARVALHO, 2017; 2018).

Para além de um estudo jurídico dogmático, encaramos a questão da função do direito como parte do contexto social em que está inserido, seja por sua perspectiva histórica (WOLKMER, 2002), filosófica (DWORKIN, 2002), econômica (D'ARAÚJO, 2015), sociológica (BAUMAN, 1998; FOUCAULT, 2008) ou psicológica (SAFATLE, 2022). Em nossa visão, o direito é parte de um agir social que não se limita à relação normativa por ele criado entre o mesmo e a sociedade (GASSEN, 2013). Para tanto, abordamos a ideia de pós-modernidade como necessária para desvendar a função do próprio estudo do direito (BICALHO, 2013) e da produção de conhecimento jurídico.

Ao centrarmos nossa crítica no positivismo estrito tributário, discutimos a respeito de parte da doutrina brasileira que se dedica exclusivamente a encarar o direito enquanto manifestação linguística das regras humanas em busca da ordenação de condutas, o que utilizamos a terminologia de positivismo estrito (DIMOULIS, 2011). Em nossa perspectiva, influenciada por Jurgen HABERMAS (2014) e Niklas LUHMANN (2016), entendemos que o corte epistemológico do direito não ocorre a partir da centralidade normativa. Pelo contrário, a relação jurídica é muito anterior e posterior à normatividade, fazendo parte, também, da realização de construções metafísicas e da interação com outros sistemas sociais para determinação do conteúdo do conhecimento jurídico.

A distinção entre conhecimento (epistemologia) e rigor metodológico (científico) é abordado em nosso estudo como uma das ideias centrais para a construção do significado de qualquer investigação no direito (WARAT, 1995), sobretudo no âmbito tributário. Também, é

importante para evolução do direito enquanto disciplina, vez que se trata de área que se propõe a construir soluções para a sociedade pós-moderna no paradigma constitucional atual. Dizer outra coisa equivaleria a se teletransportar para uma época diferente da nossa e negar a realidade da vida.

Nosso trabalho buscou pavimentar um caminho para a discussão jurídica em direito tributário que se abstenha de negar elementos exteriores à normatividade e passe, também, a declarar a relação entre o sistema jurídico e o ambiente externo (NEVES, 2011) na construção de significados. Não somente para que sejam fundamentadas decisões judiciais, mas também para que se construam concepções de justiça, de moral e outros elementos que possam contribuir para a tributação no Brasil pela perspectiva jurídica.

Para muitos o presente estudo pode representar mera contribuição filosófica e abrangente a respeito da função do direito ou de sua epistemologia. Contudo, essa inserção crítica pode ser facilmente confrontada quando analisamos a ausência de respostas no direito tributário para dilemas de natureza constitucional. Sustentamos aqui a repactuação sobre o objeto de estudo do direito tributário. O que um dia se determinou pela necessidade de aplicação de legalismo baseado na centralidade normativa em função do regime ditatorial brasileiro iniciado em 1964 (ATALIBA, 1998), hoje se apresenta como limitação anacrônica a um avanço discursivo no direito tributário (ALVIM, 2016).

Em nenhum momento, neste trabalho, se afirmou que o positivismo é maléfico e que deveria ser extinto para o surgimento de um pensamento jurídico que enterre o passado. Pelo contrário, ressaltamos em várias oportunidades que o direito deve analisar seu legado enquanto construção institucional no Brasil (WOLKMER, 2002). Além disso, se reconhece o aprimoramento do positivismo de Kelsen (1998) e Hart (1994) passando por Dworkin (2002) e Alexy (2001; 2014). O que se propõe aqui é um aprimoramento epistêmico necessário para o avanço do conhecimento jurídico em face da sociedade que habita. Por essa razão evocamos tanto o paradigma da sociedade pós-moderna, a qual carece de respostas institucionais a partir do Estado. Sem o caminhar anterior do positivismo e da estatização do direito, não seria possível o avanço científico ou até mesmo a segurança de que goza o sistema capitalista para a construção de suas inovações. É em face do esgotamento dessa alternativa do modernismo científico se deve criar novo horizonte para o direito tributário. Trata-se do mesmo impulso que levou ao pós-positivismo. Ocorre que a nossa crítica se estabelece naquilo que parece velado ao direito tributário: a existência de uma moral universal e imutável em favor da segurança jurídica, o que por sua vez tornaria o paradigma do positivismo insuperável para esse

contexto.

A crítica que encontramos em HABERMAS (2014) estabelece conclusão necessária para o presente estudo, eis que apresenta o beco sem saída criado pelo positivismo na aplicação do rigor metodológico e científico. Para determinar o conhecimento (ou saber) jurídico não se parte do mensurável, sensível, metrificável ou quantificável. Na verdade, se busca conhecimento na vida humana. Não se postula aqui uma visão romântica de mundo em que conceitos abstratos serão apaziguados e consensualizados. Contudo, a visão de ALEXY (2001; 2014) sobre a teoria discursiva nos apresenta elementos suficientes para entendermos que as decisões judiciais são tomadas e analisadas a partir de um impulso audacioso em favor do pragmatismo.

Qualquer tipo de conhecimento, seja ele de acordo com o rigor científico ou não, está sujeito à verificação posterior e à falseabilidade. Dizer o contrário seria estabelecer um postulado de fé na crença em algo imutável, o que não condiz com a própria ética científica. O pragmatismo, nesse contexto, nos leva a entender que uma decisão precisa ser tomada. Entender esta perspectiva e trazê-la para dentro da discussão epistemológica do direito tributário é garantir a possibilidade discursiva em campos de estudo que hoje são ignorados. Decisões judiciais necessárias à disciplina, como a influência orçamentária na determinação de constitucionalidade de incidências tributárias, são extremamente relevantes ao contexto constitucional, sendo direito tributário atual (positivismo estrito) apenas elemento instrumental para a construção de racionalidade lógica-jurídica suficiente para a criação de opções jurídicas. Essa constatação difere-se sobremaneira da construção de conhecimento jurídico orientado em prol da afirmação constitucional.

Dessa forma, ao invés de criticar tão somente a postura do Supremo Tribunal Federal quanto a decisões que superam a norma e ampliam a interpretação a partir de valores constitucionais – o que para positivistas equivaleria à arbitrariedade –, parte-se para a construção de estudos em direito tributário que conduzam a respostas em favor da efetivação da Constituição Federal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. São Paulo: Landy. 2001.
- ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014.
- ALVIM, Leonardo de Andrade Rezende. **Crítica ao Formalismo Jurídico no Direito Tributário: uma proposta por transparência, coerência e liberdade argumentativa na doutrina tributária brasileira**. 2016. 210 f. Dissertação (Mestrado em Direito)- Pontifícia Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas. 2014.
- ANDRADE, Daniel Pereira. **O que é o neoliberalismo? A renovação do debate nas ciências sociais**. Sociedade E Estado, 34 (01), pp. 211–239. 2019
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2.ed. atual. por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998.
- AUROUX, Sylvain. **Filosofia da Linguagem**. São Paulo: Parábola, 2009.
- AVRITZER, Leonardo [et al.]. **O constitucionalismo democrático latino-americano em debate: soberania, separação de poderes e sistemas de direitos**. 1. Ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2017.
- BANCO MUNDIAL. LAC Poverty and Labor Brief, February 2014 **Social Gains in the Balance - A Fiscal Policy Challenge for Latin America and the Caribbean**. Washington, D.C: The World Bank, 2015.
- BAUMAN, Zygmunt. **O mal-estar da pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **A construção do estado social brasileiro na transição da modernidade: a extrafiscalidade como instrumento de legitimação do estado social na perspectiva funcional do direito**. 2013. 216 f. Dissertação (Mestrado em Direito)— Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

- BITTAR, E. C. B. O direito na pós-modernidade. **Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 29, n. 57, p. 131–152, 13 set. 2010.
- BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 1995.
- BODENHEIMER, Edgar. **Jurisprudence: The philosophy and method of law**. 4ª Edição. Cambridge, EUA: Harvard University Press, 1981.
- BOUVIER, Michel. **A questão do imposto ideal**. In FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo:
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. Ed. São Paulo: Saraiva. 2017
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7 Ed. São Paulo: Noeses. 2018
- CASARA, Rubens. **Contra a miséria neoliberal: racionalidade, normatividade e imaginário**. São Paulo: Autonomia Literária. 2021.
- CASASSUS, Juan. **Modernidade educativa e modernização educacional**. Cadernos de Pesquisa, São Paulo: Fundação Carlos Chagas, n. 87, p. 5-12, nov., 1993
- CHANEL, Emmanuel de Crouy. **A cidadania fiscal**. In FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, pp. 33-112, 2009.
- COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2015.
- DIMOULIS, Dimitri. **A relevância prática do positivismo jurídico**. Revista Brasileira de Estudos Políticos, v. 102, p. 137-159, 2011.
- DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político**. São Paulo: Método, 2006.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.
- EAGLETON, Terry. **A ideia de cultura**. 2. Ed. São Paulo: Editora Unesp, 2011.

FABRICIO, M. D. F. A **(Des)contribuição do Direito Tributário para a Justiça Social: Uma Breve Análise do Impacto de Políticas e Reformas Públicas na Perpetuação do Racismo Estrutural**. Revista Direito Tributário Atual, (51), pp. 298–313, 2022

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. 5 Ed. São Paulo: Globo, 2012.

FELICIO, R. M.; MARTINEZ, A. L. **Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal**. REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 156–181, 2018. DOI: 10.21680/2176-9036.2019v11n1ID13975. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/13975>. Acesso em: 20 fev. 2023.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **A superação do direito como norma: uma revisão descolonial da teoria do direito brasileiro**. São Paulo: Almedina Brasil, 2020.

FOUCAULT, Michel. **Nascimento da biopolítica**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GASSEN, Valcir. **Matriz tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 102, n. 935, p. 243-266, set. 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro**. in Revista da PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Volume 1, n. 1. (jan/jun 2011). Brasília: PGFN, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Do Poder à Função Tributária**. in FERRAZ, Roberto (Org.) Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, pp. 167-176, 2009.

HABERMAS, Jürgen. **Conhecimento e interesse**. 1. Ed. São Paulo: Unesp, 2014.

HABERMAS, Jürgen. **Faticidade e validade: contribuições para uma teoria discursiva do direito e da democracia**. 2. Ed. São Paulo: Editora Unesp, 2021.

HADOT, Pierre. **Wittgenstein e os limites da linguagem**. São Paulo: Realizações. 2014.

HART, Herbert. **O conceito de direito**. 3. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

HOBBSBAWN, Eric. **A Era dos Extremos: O breve século XX - 1914-1991**. 2ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1996.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **O custo dos direitos: porque a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

IPEA. **Carta de Conjuntura 55**. Nota 11. 2º Trimestre de 2022. Acesso em 09 dez 2022. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/220505\\_cc55\\_nota\\_11\\_estimativa\\_aliquotas.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/220505_cc55_nota_11_estimativa_aliquotas.pdf)

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6 Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LOSANO, Mario G. **Sistema e estrutura no direito: volume I: das origens à escola histórica**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2008.

LOSANO, Mario G. **Sistema e estrutura no direito: volume II: o século XX**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

LOSANO, Mario G. **Sistema e estrutura no direito: volume III: do século XX à pós-modernidade**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTIN, Issac William, MEHROTRA, Akay K., PRASAD, Monica. **The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective**. Leiden: Cambridge University Press, 2009

MILOVIC, Miroslav. **Comunidade da diferença**. Rio de Janeiro: Conexões, 2004.

MORAES, Bernardo et. al. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. EDUC, 1975.

MORRISON, Wayne. **Filosofia do direito: dos gregos ao pós-modernismo**. 2. Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012.

MOSER, Paulo. **A teoria do conhecimento: uma introdução temática**. 2ª Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes no direito tributário**. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2006.

MOZELLI, Gustavo Sarti. **A teoria crítica da sociedade em Habermas e o problema da relação entre direito e moral**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- MUSGRAVE, Richard. **Public Finance in Theory and Practice**. 5ª Edição. McGraw-Hill Book Company. 1989
- MUSGRAVE, Richard. **Schumpeter's crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology**. Journal of Evolutionary Economics Vol. 02, Santa Cruz, CA, pp. 89-113, 1992.
- NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011
- NOUVEL, Pascal. **Filosofia das Ciências**. Campinas: Papyrus. 2013.
- NUNES, Edson de Oliveira. **A gramática política no Brasil: clientelismo e insulamento burocrático**. Rio de Janeiro: Garamond, 2017.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020.
- PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.
- PIKETTY, Thomas. **O capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- QUELBANI, Mélika. **O círculo de Viena**. São Paulo: Parábola Editorial, 2009.
- RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Martins Fontes: São Paulo, 2016
- ROCHA, Isabelle. **Tributação & Gênero: como o imposto de renda da pessoa física afeta as desigualdades entre homens e mulheres**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.
- RODRIGUES, Léo Peixoto. **A sociologia de Niklas Luhmann**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2017.
- SAFATLE, Valdimir; SILVA JÚNIOR, Nelson; DUNKER, Christian (orgs.). **Neoliberalismo como gestão do sofrimento psíquico**. 1 Ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2012.
- TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros. 2002.
- TORRES, Heleno. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais,

2011.

WARAT, Luis Alberto. **Introdução Geral ao Direito Vol. II: A Epistemologia jurídica da modernidade.** São Paulo: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus.** 3 Ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2020.

WOLKMER, Antonio Carlos. **História do direito no Brasil.** Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da Teoria da Tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017.