

# Tradição Crítica no Direito Tributário

## *Critical Tradition in Tax Law*

André Folloni

Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Vice-Presidente da World

Complexity Science Academy. *E-mail*: folloni.andre@pucpr.br.

Recebido em: 21-3-2022

Aprovado em: 23-3-2022

### *Resumo*

Existe uma importante tradição de pensamento crítico no Direito Tributário brasileiro. Ela consiste no hábito de avaliar criticamente as propostas teóricas mediante o exame de seus pressupostos, seus argumentos, suas evidências e suas conclusões, o que pode culminar com o aprimoramento da teoria criticada, pela correção de seus erros, ou em seu abandono, quando sua falsidade é demonstrada. Ao mesmo tempo, porém, a doutrina tributarista também convive com formas de contornar ou neutralizar o procedimento crítico. Este artigo, por meio de exemplos, explica a tradição crítica no direito tributário, enaltecendo-a, e as formas de reações a essa tradição, oferecendo alternativas para evitá-la.

*Palavras-chave*: tradição crítica, pensamento crítico, direito tributário, desenvolvimento.

### *Abstract*

There is an important tradition of critical thinking in Brazilian Tax Law. It consists of the habit of critically evaluating theoretical proposals by examining their assumptions, arguments, evidence, and conclusions, which can culminate in the improvement of the criticized theory, by the correction of its errors, or in its abandonment, when its falsehood is demonstrated. At the same time, however, the tax doctrine also coexists with ways to circumvent or neutralize the critical procedure. This article, through examples, explains the critical tradition in tax law, extolling it, and the forms of reactions to this tradition, offering alternatives to avoid it.

*Keywords*: critical tradition, critical thinking, tax law, development.

## **Introdução**

Este trabalho tem por objetivo expor e enaltecer a tradição de pensamento crítico, uma parte historicamente muito importante do ambiente intelectual do Direito Tributário no Brasil. Por “tradição crítica” ou “tradição de pensamento crítico”, entendemos o procedimento que consiste em avaliar as teorias em voga, sobretudo as mais aceitas e professadas pelos teóricos mais consagrados, subme-

tendo à crítica crucial, clara, direta e explícita, os seus pressupostos, implícitos e explícitos, e os seus argumentos – premissas, articulação lógica e conclusões – e propondo, com fundamento empírico, rigor metodológico e exatidão teórica, uma explicação teórica alternativa superior.

O trabalho parte de uma breve explicação filosófica e histórica sobre pensamento crítico, expondo suas origens na filosofia grega pré-socrática e certos exemplos históricos nos quais a crítica teve importância capital na evolução do conhecimento humano. Em seguida, o estudo demonstra a importância que esse procedimento crítico adquiriu logo cedo no Direito Tributário, trazendo como exemplos duas obras fundamentais da década de 1960: a *Teoria geral do direito tributário*, de Alfredo Augusto Becker, e *Isonções tributárias*, de José Souto Maior Borges. No item final, alerta tanto para os problemas envolvidos no encastelamento de teorias e na interdição, expressa ou tácita, ao pensamento crítico, quanto para as dificuldades trazidas pelo exercício da crítica feita com embasamento teórico e empírico insuficientes ou deficientes. Esses problemas trazem ameaças sérias, como a manutenção de teorias potencialmente equivocadas, o esvaziamento do hábito crítico e a construção de propostas teóricas feitas em termos tão desvinculados da realidade que se tornam imunes às críticas feitas em bases empíricas. Sem pensamento crítico, exercitado de forma direta, clara, precisa e fundamentada, corremos o risco da profusão de teorias carentes de fundamento e não aprimoradas pelo trabalho coletivo de apontamento e correção de equívocos.

## 1. Tradição crítica

Em seus estudos sobre a filosofia pré-socrática, Karl Popper explica como se desenvolveu, desde o início, e de forma praticamente hegemônica, uma interessantíssima tradição crítica dentro das diversas escolas gregas de pensamento.

Essa tradição não se desenvolveu sem exceção. Popper menciona a escola de Pitágoras como tendo um caráter de ordem religiosa, que envolvia um modo de vida próprio e uma doutrina secreta<sup>1</sup>. Trata-se, caracteristicamente, de um exemplo daquelas “escolas” de pensamento cuja função é construir uma doutrina, preservá-la e disseminá-la. Assim, o objetivo fundamental de escolas desse tipo é reverenciar uma certa teoria, mantendo-a imune a mudanças – salvo pequenos retoques – e a salvo de ataques que a possam refutar. Popper descreve assim os procedimentos dessa espécie de escola<sup>2</sup>:

“Longe de serem lugares de discussão crítica, assumem como tarefa propagar uma doutrina definida e preservá-la pura e sem mudanças. Trata-se de tarefa da escola transmitir a tradição, a doutrina do fundador, seu primeiro mestre,

---

<sup>1</sup> *O mundo de Parmênides*: ensaios sobre o iluminismo pré-socrático. 2. ed. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Unesp, 2019, p. 20.

<sup>2</sup> *O mundo de Parmênides*: ensaios sobre o iluminismo pré-socrático. 2. ed. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Unesp, 2019, p. 19.

à próxima geração e, para isso, o mais importante é manter intacta a doutrina. [...] Desse modo, toda mudança de doutrina – se houver – é sub-reptícia. São todas apresentadas como reafirmações dos dizeres do mestre, de suas próprias palavras, do significado que ele mesmo quis lhes dar, de suas próprias intenções.”

Uma escola desse tipo é avessa à discussão crítica, como segue explicando Popper: “Não pode, é claro, haver nenhuma discussão racional numa escola desse tipo. Pode haver argumentos contra dissidentes e heréticos ou contra alguma escola rival. Mas é principalmente por asserções [assertivas em CR], dogmas e condenações, ao invés de argumentos, que a doutrina é defendida”<sup>3</sup>. Voltarei a esse ponto adiante.

A pitagórica, porém, é uma escola de exceção no pensamento grego original. O comum era, precisamente, o oposto: a sucessão de novas ideias por meio de críticas diretas ao mestre. A origem dessa tradição, segundo Popper, está na crítica de Anaximandro a Tales, que ele qualifica como impressionante: Tales é um dos Sete Sábios, fundador da Escola Jônica, mestre e parente de Anaximandro, apenas 14 anos mais jovem. Ora, se Anaximandro se sentiu à vontade para opor crítica crucial ao pensamento de Tales, não é despropositado supor que Tales permitia, senão incentivava, um ambiente de liberdade intelectual. Tales tolerava a crítica e parece ser o criador da tradição segundo a qual devemos tolerar a crítica; mais ainda, de que devemos encorajar a crítica, criando então uma nova forma de relação entre mestre e discípulo. A partir dessa abertura, a atitude crítica em relação às ideias do mestre passa a caracterizar a Escola Jônica, geração após geração<sup>4</sup>.

Do início na Escola Jônica e disseminada pela filosofia original grega, essa tradição de pensamento crítico é algo da maior importância. Ela permite a pluralidade de ideias, todas procurando se aproximar da verdade tendo, como caminho para isso, exatamente a discussão crítica. O pressuposto dessa tradição é que todo o conhecimento posto é provisório, suscetível de exame crítico, aperfeiçoamento ou, se for o caso, descarte mediante refutação. Aqui, a inovação é um valor, e com ela a ousadia e a liberdade de crítica e de proposição de novas conjecturas. Essa inovação, por sua vez, estará, também ela, aberta ao controle severo pelo exame crítico, e assim sucessivamente.

Existem, contudo, alguns critérios para que essa tradição funcione. Não basta a abertura a crítica, pois nem toda crítica é racional e permite a evolução do conhecimento baseada em teorias e em evidências. Quando se está a falar de ciência, um dos elementos fundamentais de toda crítica é, precisamente, a base

<sup>3</sup> *O mundo de Parmênides: ensaios sobre o iluminismo pré-socrático*. 2. ed. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Unesp, 2019, p. 19.

<sup>4</sup> *O mundo de Parmênides: ensaios sobre o iluminismo pré-socrático*. 2. ed. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Unesp, 2019, p. 21.

empírica sobre a qual ela se constrói. Vejamos como isso se deu no Direito Tributário a partir de dois exemplos clássicos: Alfredo Augusto Becker e José Souto Maior Borges.

## 2. Tradição crítica no Direito Tributário

Em 1963, Alfredo Augusto Becker publicou sua *Teoria geral do direito tributário*, um livro fundamental para a construção da Ciência do Direito Tributário no Brasil. A importância da obra é reconhecida por todos, de modo que, neste estudo, basta irmos diretamente a alguns trechos para exemplificar como Becker contribuiu para desenvolver a tradição crítica no Direito Tributário brasileiro.

Um bom exemplo são os desenvolvimentos que se seguem à refutação, que faz Becker, da chamada “interpretação funcional” do Direito Tributário defendida por Griziotti. Becker, em rigor, não inova nesse ponto, mas adere à crítica de Giannini<sup>5</sup>. Isso não impede Becker de, logo em seguida, criticar o próprio Giannini e, no mesmo trecho, dois pesos-pesados do Direito Tributário daqueles tempos e que permanecem, até hoje, na galeria dos maiores tributaristas nacionais: Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão<sup>6</sup>.

O que Becker está a criticar nesse trecho é a interpretação da legislação tributária conforme a realidade econômica subjacente e uma espécie de interpretação por analogia de fatos juridicamente distintos, mas reveladores de capacidade contributiva supostamente equivalente. Becker descreve, entre outros, o pensamento de Amílcar Falcão, do qual procura fazer uma exposição fiel e detalhada, citando, diretamente, longos trechos da argumentação que será, em seguida, criticada<sup>7</sup>.

A base da crítica de Becker são duas teorias jurídicas existentes na época em que escreveu. Uma dessas teorias é o que ele chama de “cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico”, isto é, a doutrina segundo a qual uma expressão, encontrada em uma lei, deve ser interpretada como tendo o mesmo sentido que tem em outra lei anterior que a utilize, salvo se a lei trouxer sentido diverso. Segue, aqui, a lição geral de Emilio Betti em sua *Teoria generale della interpretazione* e, especificamente, a lição tributária de *Luigi Berliri*<sup>8</sup>.

A segunda teoria compõe o que chamamos de Teoria do Direito. Becker refuta a noção segundo a qual o direito tributário deveria ser interpretado de forma diversa por ter finalidade diversa com base, entre outras, na teoria da estrutura lógica e atuação dinâmica das regras jurídicas. Para Becker, é danoso o costume de aceitar como óbvio o fato de que a regra tributária, por ter finalidade diversa das regras de direito privado, deve ser interpretada diversamente, e o

<sup>5</sup> *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 96.

<sup>6</sup> *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 101 e seguintes.

<sup>7</sup> *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 114 e seguintes.

<sup>8</sup> *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 110 e seguintes.

equivoco dessa compreensão supostamente óbvia está exatamente em olvidar essa uniformidade<sup>9</sup>:

“Ora, tôda e qualquer regra jurídica tem o mesmo modo de incidir, ou melhor, *tem a mesma estrutura lógica e atuação dinâmica*: regra jurídica e sua hipótese de incidência (‘fato gerador’); realizando-se a hipótese de incidência sobrevém a incidência da regra jurídica; em virtude desta incidência há a irradiação da eficácia jurídica (os efeitos jurídicos): a relação jurídica e seu conteúdo jurídico (direito e correlativo dever, pretensão e correlativa obrigação, ação e correlativa sujeição).”

A crítica de Becker é importante e integra o que aqui estou chamando de tradição crítica em virtude de três motivos:

“Em primeiro lugar, Becker expõe diretamente a teoria criticada, explicitando quem a escreveu, onde, quando, e expondo seus argumentos, procurando fazê-lo com fidelidade ao pensamento do autor criticado, inclusive mediante uso extenso de citações diretas – que seriam, paradoxalmente, objeto de crítica conforme as normas metodológicas em vigor no meio universitário brasileiro. A crítica não é velada, pois não se refere genericamente a “alguns autores”, “parte da doutrina”, “doutrina tradicional”, ou a expressões algo pejorativas como “os novidadeiros”, “os formalistas”, “os positivistas”, ou expressões semelhantes que não identificam, direta e claramente, o autor ou o texto criticado e não expõem, com cuidado e exatidão, a teoria objeto das considerações que faz. Em vez disso, Becker aponta, diretamente, dizendo o autor, a obra, o local e a data da publicação, e expondo fielmente o conteúdo que será submetido à crítica. E não faz a crítica a autores marginais, pouco expressivos, mas aos principais professores de sua época, muitos dos quais ainda tidos – justamente – entre os maiores, sessenta anos depois.

Em segundo lugar, a proposta que faz, como alternativa à teoria criticada, é feita com exatidão teórica e embasada em teorias bem fundamentadas. Naturalmente, sempre se é possível discordar das teorias utilizadas como base para críticas a outras teorias. Não só é possível, como é desejável, que concepções teóricas como a unidade e totalidade do sistema jurídico, a interpretação sistemática do direito, ou, de outro lado, a uniformidade da estrutura lógica de toda e qualquer norma jurídica, e as várias consequências que se possam extrair dessas concepções, sejam submetidas a escrutínio regular e dedicado. Mas não se pode dizer que são teorias pouco testadas e pouco sólidas. Becker fundamenta-se em doutrinas que foram desenvolvidas com seriedade.

Em terceiro lugar, as propostas de Becker se fundamentam em teorias que podem ser refutadas pelo teste empírico. É evidente que, na época em que escreveu, antes do Código Tributário Nacional e do sistema constitucional tributário

---

<sup>9</sup> *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 113.

criado pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, Becker não tinha um substrato empírico no direito positivo que pudesse ser contrastado com suas teorias na forma como, por exemplo, José Souto Maior Borges exigiria, mais de vinte anos depois, das teorias sobre a obrigação tributária acessória em sua obra de referência sobre método científico na ciência do direito<sup>10</sup>. Criticar teorias com base no ordenamento empiricamente verificável é expediente comum de que se valem os principais autores contemporâneos, mas não era possível, nos mesmos moldes, na época de Becker<sup>11</sup>. Ainda assim, a concepção segundo a qual toda regra jurídica apresenta a mesma estrutura lógica e a mesma atuação dinâmica, usada por Becker, pode ser submetida ao teste empírico mediante o exame das regras jurídicas de fato existentes em determinado ordenamento. Esse exame empírico pode corroborar a teoria, se for incapaz de encontrar alguma regra que não possa ser formulada naquela estrutura, ou pode refutá-la, caso identifique regras que não possam ser expressas na fórmula hipótese-consequência. Todavia, por ser uma ciência eminentemente argumentativa, à Ciência do Direito, muitas vezes, não basta o apontamento do fato empírico, mas a construção de argumentos – conforme as suas condições de validade e aceitabilidade – que interpretam e caracterizam aquele fato à luz de teorias<sup>12</sup>. Por exemplo, Miguel Reale, ao encontrar, no ordenamento, normas de competência (ou “de organização”), afirma que são normas categóricas, e não hipotéticas e, por isso, não seguem aquele padrão<sup>13</sup>. Humberto Ávila, ao encontrar as mesmas normas, sustenta que apresentam a estrutura hipotético-condicional<sup>14</sup>. Diante desse tipo de desacordo, cabe examinar os argumentos e tomar uma posição, que precisará ser sustentada por argumentos válidos e assim por diante.

Seis anos depois da publicação da *Teoria geral* de Becker, e por ela influenciado, José Souto Maior Borges publica um livro fundamental, *Isenções tributárias*,

<sup>10</sup> *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

<sup>11</sup> Por exemplo, Luís Eduardo Schoueri critica a exaustividade da classificação dos tributos em vinculados ou não vinculados conforme a hipótese de incidência contrastando-a ao texto constitucional (*Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 178); Humberto Ávila critica a noção segundo a qual as normas constitucionais de competência abrigam tipos, em vez de conceitos, também a contrastando ao texto constitucional (*Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 28); com fundamentos em boa medida diversos, é o que faz, também, Misabel Derzi (Tipos e conceitos: a incompatibilidade do modo de pensar por “tipos” e as regras de competência tributária constitucionais (federalismo, separação de poderes, segurança jurídica e direitos e garantias fundamentais). In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito: liber amicorum* Professor Humberto Ávila. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 198); e assim por diante.

<sup>12</sup> FOLLONI, André. Complexidade, direito e normas jurídicas como emergências. *Direito e Práxis* v. 8, n. 2. Rio de Janeiro, 2017, p. 907.

<sup>13</sup> *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 94.

<sup>14</sup> *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 25.

que também pode ser trazido como um dos exemplos clássicos de pensamento crítico no Direito Tributário brasileiro<sup>15</sup>. O principal objetivo da obra é refutar a teoria da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido, na forma de um pretenso privilégio legal. Para Souto, quando há isenção, não há tributo devido: a norma legal que isenta prescreve a não incidência tributária que é, por ela, qualificada. Souto procura aqui abandonar preconceitos políticos e ideológicos, que qualificam as isenções *a priori* e em sede teórica como “favores” ou “privilégios”, e estudar o direito tributário como direito positivo, em seus inter-relacionamentos normativos. Certamente, algumas isenções podem ser concedidas por um favor político, e podem se caracterizar como privilégios injustificados, caso em que são juridicamente inadmissíveis, mas essas não podem ser havidas como características teóricas das isenções em geral.

Muito menos, era válida a concepção generalizada segundo a qual uma isenção tributária consistia na dispensa legal do tributo devido. Souto demonstra como, no caso de isenções, não há tributo devido, precisamente porque não se está diante de uma hipótese legal de incidência tributária que possa gerar a obrigação tributária correspondente. Não havendo hipótese de incidência – e sim de não incidência –, não há obrigação, de modo que não há tributo devido que pudesse ser dispensado<sup>16</sup>.

Podemos conjecturar como essas definições de isenção enquanto dispensa legal do tributo devido, ou como favor ou privilégio, que repousam em preconceitos políticos ou ideológicos, seguem influenciando a doutrina mais de meio século depois e estão na base de manifestações contrárias a isenções – ou, de um modo geral, a estímulos e benefícios fiscais – tidas sempre como congenitamente injustas por dispensarem certos privilegiados, favorecidos pelos poderosos, de cumprirem com um dever jurídico que todos os demais seguem obrigados a observar. Ora, se é o tributo é devido por todos, sempre que alguns estão dispensados do seu pagamento estaríamos diante de uma desigualdade de tratamento que é inválida por princípio e injusta por natureza<sup>17</sup>.

Souto refere, explicitamente, os autores e textos que sustentam ser, a isenção, um “favor” (Hely Lopes Meirelles, Gilberto de Ulhôa Canto, Ruy Barbosa Nogueira, Benardo Ribeiro de Moraes, Geraldo Ataliba Nogueira, Manoel Lourenço dos Santos e Rubens Gomes de Sousa), citando, literal e diretamente, os

<sup>15</sup> *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

<sup>16</sup> *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 188.

<sup>17</sup> Não parece despropositado especular que o mesmo raciocínio está no subsolo daquelas concepções relativas ao “dever fundamental de pagar tributos” que não admitem possa alguém revelar capacidade contributiva e não estar, *ipso facto*, obrigado a pagar tributo na máxima extensão possível. Ora, se o tributo é – supostamente – devido por todos que revelam capacidade contributiva, sempre que alguns estão revelando essa capacidade e, mesmo assim, recusando-se a pagar, estaríamos diante de uma conduta que busca um tratamento desigual injustificado e, por isso, injusto – além de inconstitucional, imoral e maldoso porque antissolidário.

trechos das obras nas quais essa opinião é esposada<sup>18</sup>. E explica, com clareza, por que, submetidas a normas como legalidade, isonomia e generalidade, as isenções, *quando são favores*, violam a mesma Constituição que as prevê enquanto instituto<sup>19</sup>. Precisamente por isso, quando observam o regime constitucional, as isenções não são favores – e, explica no item seguinte, adiante, tampouco privilégios. Logo, ser ou não um favor ou um privilégio são características *possíveis* das isenções, caso em que serão inválidas, mas não *necessárias*, e, por isso, não podem fazer parte da sua definição. Diante disso, arremata Souto: “Introduzem-se, assim, inadvertidamente, critérios estritamente políticos na análise jurídica dêste instituto [*sic*].”<sup>20</sup>

Essa concepção teórica não é livre de consequências práticas de alta relevância. Souto explica como as noções de isenção como “dispensa de pagamento do tributo devido”, ou como “favor” ou “privilégio”, em Amílcar de Araújo Falcão e em Gilberto de Ulhôa Canto, respectivamente, servem de premissa à conclusão segundo a qual isenções devem ser interpretadas literal, estrita ou restritivamente, e não podem se submeter a interpretação extensiva ou por analogia<sup>21</sup>. Afastadas aquelas concepções, não sobram os fundamentos sobre os quais se sustentavam a imposição ou a vedação a determinadas formas de interpretação das isenções, o que leva Souto a concluir: “Quer para a interpretação das leis que estabelecem obrigações tributárias, quer na fixação dos casos de incidência, imunidade ou isenção, a interpretação não deve suportar qualquer delimitação apriorística.”<sup>22</sup> Com base nesses argumentos, e em outros, Souto enfrenta a previsão do art. 111, II, do Código Tributário Nacional, que prescreve interpretação literal para isenções, sustentando que esse preceito “... não se legitima à luz de uma análise jurídica, mais severa [*sic*]” que revelaria sua “inviabilidade jurídica”<sup>23</sup>.

Também aqui, vemos uma crítica contundente a uma doutrina estabelecida que é feita direta e explicitamente aos grandes teóricos do seu tempo, feita com base em concepções teóricas bem fundamentadas, e construída em termos que se abrem à refutação empírica. No contexto acadêmico atual do Direito Tributário, não imune ao ambiente de acusações e cancelamentos e polarizações políticas e ideológicas próprios do nosso tempo, não seria um despropósito supor que Souto seria acusado de defender essas posições porque elas corresponderiam à sua ideologia, ou porque teria interesse em que as isenções fossem interpretadas ampliativamente, já que isso lhe poderia render honorários de clientes abastados procurando brechas para não pagar seus tributos. Acusado, enfim, de advogar em causa própria em vez de defender a causa do direito e da verdade. Seria uma acusação descabida, porém, tanto porque a ideologia ou os interesses do autor não

<sup>18</sup> *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 73.

<sup>19</sup> *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 75.

<sup>20</sup> *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 76.

<sup>21</sup> *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 134-135.

<sup>22</sup> *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 135.

<sup>23</sup> *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 143-145.



determinam a verdade ou a falsidade da teoria, o que já é motivo suficiente, quanto porque Souto era advogado público quando escreveu a publicou a obra, já na folha de rosto identificado como procurador do Município de Recife.

### 3. Reações à tradição crítica

Assim como em vários ramos das Ciências Sociais e das Humanidades, muitos autores no Direito Tributário trabalham, consciente ou inconscientemente, construindo e fortalecendo escolas de pensamento que se dedicam a preservar uma teoria contra oposições e ataques, valendo-se, para tal, de estratégias variadas.

José Souto Maior Borges denominou “encastelamento de teorias científicas” o procedimento utilizado por escolas que visam proteger e propagar a doutrina do seu criador. Não raro, isso ocorre com teorias que, de início, eram inovadoras e abriam novos caminhos para a pesquisa científica. Em seguida, porém, tornam-se conservadoras e se tornam obstáculos para o progresso da ciência, como explica Souto<sup>24</sup>:

“Uma contribuição teórica renovadora ou mesmo revolucionária, no âmbito doutrinário, pode, mais cedo ou mais tarde, encastelar-se nas posições conquistadas. E o imobilismo científico, na medida em que se impermeabiliza à crítica e à reconstrução, se identifica com um certo conservadorismo. Por isso mesmo, repudia, consciente ou inconscientemente, qualquer tentativa de alteração do que predominantemente está reconhecido como verdade científica. Mesmo quando essa tentativa não decorre de um mero gosto de originalidade, mas de exigências da contínua evolução do conhecimento científico e do progresso da ciência. Por essa via, a heterodoxia de ontem se converte na ortodoxia de hoje, geralmente a serviço de uma ideologia conservadora. Essas misérias e grandezas do trabalho intelectual refletem admiravelmente as próprias limitações da condição humana.

É esse um risco, o dessa tendência conservadora, que só a livre disponibilidade do espírito, a contínua revisão das próprias idéias, a abertura intelectual e, sobretudo, a humildade científica – que, no seu grau mais elevado, beira a santidade – podem evitar. Não é fácil, contudo, resistir à tentação do prestabelecido. Esta sempre se insinua no estudo do Direito e a ela não estão imunes sequer os espíritos mais abertos na sua postura científica.

A doutrina jurídica do tributo, geralmente repetitiva, sem embargo das clássicas e honrosas exceções, provoca o que é possível caracterizar como uma verdadeira anestesia do senso crítico.”

Há várias formas de se proceder a esse encastelamento de uma doutrina. James Marins mostrou como isso pode ocorrer, no Direito Tributário, por meio da criação de redes de poder universitário que abrem espaço para os simpáticos à

<sup>24</sup> *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 31.

doutrina, que integram a escola, e os fecha para os adversários, tornando a disputa científica, em rigor, política e econômica, voltada para a conquista e manutenção de poder em vez da verdade, com estratégias de veto e bloqueio, culminando na hegemonia da doutrina enquanto referencial teórico de artigos, dissertações e teses<sup>25</sup>. Os exemplos referidos não são os únicos, porém. Não é incomum que professores orientadores só aceitem trabalhos que reflitam seus pressupostos de base e, com isso, só permitam que a ciência se desenvolva dentro de certas escolas e a partir de certas doutrinas, não contra elas. Sem o aceite prévio de certas concepções, o caminho acadêmico fica interdito. Esse procedimento às vezes é mais sutil e até inconsciente. Mesmo quando o orientador não veda a crítica e a inovação, o próprio ambiente acadêmico no qual esse tipo de acordo tácito está presente acaba influenciando a formação de jovens pesquisadores e fomentando a satelitização da inteligência, também descrita por Souto<sup>26</sup>:

“Lamentavelmente..., na vida literária, há pessoas que se contentam em gravitar ao redor de um pensador ou escritor de talento, atraídas pelo seu brilho. Renunciam, por essa via, à ousadia intelectual, numa espécie de auto-regulação mutiladora de suas próprias virtudes intelectuais adormecidas [sic]. Contentam-se com um papel ‘modesto’, i. é., secundário na vida do espírito. Dá-se então o fenômeno, altamente perturbador pela sua persistência insinuante, da satelitização da inteligência. Essas pessoas gravitam em torno do pensamento alheio como satélites apenas iluminados pelo fulgor do astro-rei...”

É notório como esse tipo de procedimento encerra algumas ameaças importantes ao desenvolvimento da ciência e, no caso do Direito Tributário, à qualidade prática das relações entre Estado e contribuintes no quotidiano da tributação brasileira. A vedação, ostensiva ou implícita, consciente ou inconsciente, à crítica dos pressupostos sobre os quais se fundamentam as teorias e às próprias doutrinas em si traz consigo a potencial manutenção de teorias equivocadas, que acabam dominando o consenso acadêmico e contaminando as relações jurídicas gerando efeitos sérios como, por exemplo, a restrição a direitos fundamentais. Ainda, o próprio hábito crítico, que deveria ser explicado, compreendido e corretamente incentivado, fica reduzido, tanto porque não é praticado quanto porque, quando praticado, acaba revelando-se improdutivo e autodestrutivo.

Entretanto, a própria construção das teorias e a forma de submetê-las à crítica também podem ser um obstáculo àquela forma de pensamento crítico cuja tradição está sendo aqui reverenciada. Há, no Direito Tributário, uma profusão de propostas teóricas que se imunizam à crítica racional porque são construídas sobre bases convenientemente abstratas e distantes da realidade, de tal sorte que, sempre que a realidade é contrastada com a teoria, ela pode se salvar precisamen-

<sup>25</sup> A teoria do campo científico de Pierre Bourdieu e a ciência do direito tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* v. 34. São Paulo: Dialética e IBDT, 2015, p. 135.

<sup>26</sup> *Ciência feliz*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 32.

te negando a realidade – entretanto, com isso, colocando em xeque seu próprio estatuto científico. Em estudo anterior, foi trazido o exemplo do dualismo entre fato e evento<sup>27</sup>. Essa doutrina é construída sobre concepções tão gerais – “a linguagem constitui a realidade” – que não podem ser contraditadas. Inclusive porque, se a linguagem constitui a realidade, essa mesma teoria, construída pela linguagem, torna-se realidade por força de suas próprias concepções. Uma forma bastante eficaz de se construir uma teoria que possa ser defendida e propagada por uma escola é construí-la sobre fundamentos bastante amplos e gerais, óbvios por si próprios (“as coisas são assim”).

De fundamentos assim, autoevidentes, podem ser obtidas consequências questionáveis, inválidas ou falsas, pois há vários meios pelos quais são, propositalmente ou por erro, construídas inferências inválidas ou obtidas conclusões falsas de premissas verdadeiras. A verdade das premissas não consagra, por si só, a validade ou a verdade das conclusões<sup>28</sup>. Uma forma tão eficaz quanto questionável de proteger uma teoria é remeter sempre aos seus pressupostos gerais e autoevidentes quando uma de suas conclusões ou argumentações é criticada. Constrói-se um argumento falacioso segundo o qual, se o crítico não concorda com as conclusões, é porque não concorda com as premissas, o que demonstraria a irrazoabilidade do crítico e a inaceitabilidade de suas oposições. Assim, por exemplo, se alguém critica alguma conclusão baseada na teoria do dualismo entre fato e evento, é sempre possível suscitar que esse crítico desconhece que direito é linguagem, o que imediatamente o desautoriza. Se alguém discorda de alguma conclusão baseada na teoria do dever fundamental de pagar tributos, é bastante fácil afirmar que esse discordante desconhece ou não aceita que o Estado é necessário para proteger e promover direitos fundamentais, o que desde logo o afasta enquanto um jurista digno de atenção. Se alguém se opõe a alguma conclusão baseada em alguma teoria nova que visa superar um problema atual (existente ou suposto), é simples descartá-lo como alguém que vive no passado e que não sabe, ou não aceita, que o mundo evolui e que as coisas mudam – base de toda falácia fundada no *argumentum ad novitatem* e no esnobismo cronológico.

E assim por diante, as teorias se protegem, inclusive cometendo a falácia da conversão, que desrespeita as leis lógicas da oposição: ora, não é porque muitos daqueles que desdenham direitos fundamentais ou são sonegadores contumazes, além disso, também negam o dever fundamental de pagar tributos que, então, todos aqueles que o negam desdenham direitos fundamentais ou são sonegadores contumazes. Da mesma forma, não é porque alguém sabe que direito é linguagem, que o Estado é essencial para a proteção e promoção de direitos fundamentais, ou que as coisas mudam e o mundo evolui, que está, só por isso, obrigado a

---

<sup>27</sup> FOLLONI, André. Crítica ao dualismo entre fato e evento na ciência do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, p. 9.

<sup>28</sup> HAACK, Susan. *Deviant logic, fuzzy logic: beyond the formalism*. Chicago: University of Chicago Press, 1996, p. 185.

aceitar qualquer conclusão que levante essas generalidades como premissas; e não é porque alguém denuncia a invalidade ou a falsidade daquelas conclusões que, necessariamente, nega aquelas premissas. Quando assim procede, propositadamente ou não, conscientemente ou não, a doutrina se protege como se o *non sequitur* não fosse um defeito sempre possível em qualquer argumentação, ou como se essa falácia, intencional ou acidental, não devesse, sempre, ser apontada e corrigida na busca pela verdade científica e pela correção lógica das afirmações da doutrina. Dessa forma, o que parece crítica racional torna-se, apenas, uma oposição falaciosa, não raro sustentada por preconceitos.

Outro modo bastante comum e largamente eficiente de evitar a crítica consiste em responder a um espantalho. Essa é outra falácia bastante comum, que se comete ora propositada, ora inadvertidamente. Um pesquisador, por compreender mal uma proposta teórica ou por motivos não confessáveis, caracteriza aquela proposta de forma inexata, criando dela uma caricatura, que, então, submete à crítica. Assim, em vez de se atacar a proposta em si, ataca-se a versão construída exatamente por aquele que faz o ataque.

E, por fim, outra forma bastante eficaz para contornar a crítica é simplesmente ignorá-la. Fingir que não existe. Não é incomum que o teórico, quando se depara a uma crítica contundente e crucial às concepções que espousa, simplesmente a ignore e faça o que for possível para que aquela crítica fique desconhecida ou esquecida. A não resposta ou a completa desconsideração convertem-se, assim, em expediente eficaz para manter uma teoria que fora criticada de forma convincente. As duas formas mais comuns de se fazer isso é evitando a crítica ou ignorando a tréplica. Quando se evita a crítica, como se ela não existisse, havendo poder acadêmico suficiente para isso, a doutrina criticada não sofre e segue hegemônica. Caso a crítica seja respondida, e a própria resposta seja submetida a uma tréplica consistente, então, a tréplica é ignorada<sup>29</sup>. É mais fácil silenciar do que dar o braço a torcer, inclusive por força da educação para o brilho, denunciada por Souto<sup>30</sup>. Tudo isso, é claro, em prejuízo à verdade e ao progresso da ciência.

## Conclusão

Este breve estudo teve por objetivo enaltecer a tradição crítica no Direito Tributário brasileiro. De um lado, exemplificou situações em que essa tradição foi experimentada e, de outro, exemplificou procedimentos que negam a tradição. Alguns desses procedimentos, propositada e diretamente, afastam o pensamento

<sup>29</sup> Exemplos de tréplicas que, até onde pude verificar, ficaram sem resposta, mas cuja procedência também não se admitiu: as respostas de Adriano Soares da Costa, na segunda edição do seu livro de crítica ao construtivismo lógico-semântico (*Teoria da incidência da norma jurídica: crítica ao realismo lingüístico* de Paulo de Barros Carvalho. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009), e as refutações de Humberto Ávila, no artigo *Ciência do direito tributário e discussão crítica* (*Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, p. 159).

<sup>30</sup> *Ciência feliz*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 27.

crítico, por estarem destinados, de início, à proteção e propagação de doutrinas. Outros, contudo, muitas vezes acidentais e inconscientes, acabam, na tentativa de fazer crítica racional, e inclusive acreditando estar a fazê-la, apelando a falácias e a preconceitos, que acabam por inviabilizar a razão crítica em vez de exercitá-la.

### Referências

- ÁVILA, Humberto. Ciência do direito tributário e discussão crítica. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Isonções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- COSTA, Adriano Soares da. *Teoria da incidência da norma jurídica: crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipos e conceitos: a incompatibilidade do modo de pensar por “tipos” e as regras de competência tributária constitucionais (federalismo, separação de poderes, segurança jurídica e direitos e garantias fundamentais). In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito: liber amicorum* Professor Humberto Ávila. São Paulo: Malheiros, 2020.
- FOLLONI, André. Complexidade, direito e normas jurídicas como emergências. *Direito e Práxis* v. 8, n. 2. Rio de Janeiro, 2017.
- FOLLONI, André. Crítica ao dualismo entre fato e evento na ciência do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014.
- HAACK, Susan. *Deviant logic, fuzzy logic: beyond the formalism*. Chicago: University of Chicago Press, 1996.
- MARINS, James. A teoria do campo científico de Pierre Bourdieu e a ciência do direito tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* v. 34. São Paulo: Dialética e IBDT, 2015.
- POPPER, Karl. *O mundo de Parmênides: ensaios sobre o iluminismo pré-socrático*. 2. ed. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Unesp, 2019.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.