

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

35



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ensaio Crítico sobre o Fenômeno de Complexidade das Políticas Econômico-fiscais

Critical Essay on the Phenomenon of Complexity in Fiscal Policy

Júlio Alberto Neves de Carvalho

Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Graduado em Direito pela Universidade Federal do Amazonas (Ufam).

Advogado no Amazonas (AM). E-mail: carvalho@cosadvocacia.com.br.

Resumo

Este artigo trata do fenômeno de complexidade das políticas fiscais nos sistemas tributários modernos. Enunciando sociologicamente o problema na primeira parte do texto (*epistemologically external point of view*), o tema é desenvolvido, na segunda parte, sob a perspectiva interna do direito (*epistemologically internal point of view*), focalizando as condições teóricas e metodológicas de enfrentamento e sugerindo, ao final, uma transformação na gramática do direito tributário.

Palavras-chave: complexidade das políticas fiscais, condições metodológicas e teóricas, transformação da gramática do direito tributário.

Abstract

This article aims to deal with the phenomenon of complexity of the fiscal policies characteristic of the modern tax systems. Addressing the problem from the sociological perspective (*epistemologically external point of view*), the subject matter is intellectually worked out, in the second part, through the internal perspective of the law (*epistemologically internal point of view*), focusing on the methodological and theoretical conditions through which the problem can be addressed by the positive law and suggesting, at the end, changes in the juridical grammar of the tax law.

Keywords: complexity of fiscal policies, methodological and theoretical conditions, changes in the juridical grammar of the tax law.

1. Introdução

O texto irá apresentar o problema da complexidade das políticas fiscais nos sistemas tributários modernos, citando algumas “amostras” colhidas do panorama político da realidade brasileira, primeiramente e por simples questão de método, em perspectiva sociológica. Na segunda parte do texto, o problema enunciado será desenvolvido do ponto de vista interno do direito, tratando das possibilidades teóricas e metodológicas de seu enfrentamento no sentido “de dentro para fora”. Ou seja, sob que condições pode o sistema jurídico tributário brasileiro “absorver” e processar, de modo racional, isto é, juridicamente consistente e socialmente adequado, o problema da complexidade das políticas fiscais.

Antes, porém, vale um registro: o artigo preocupa-se, antes, com o acerto no diagnóstico crítico da estrutura conceitual do direito tributário que com a proposição de um conjunto de prescrições precisas que solucionem o problema identificado, o que é coerente com o estilo ensaístico próprio da linha metodológica promovida pelo texto: a teoria crítica. Como bem sintetizou Stephen Eric Bronner, “a teoria crítica não é um sistema nem é redutível a qualquer conjunto fixo de prescrições. Todos os autores de mais destaque na tradição crítica, talvez precisamente por essa razão, empregam o ensaio como veículo estilístico. O ensaio, com sua qualidade inerentemente inacabada, é a forma lógica para gerar afirmações antissistêmicas e promover o exercício da reflexividade.”¹

2. Apresentação do Problema do Ponto de Vista Externo (Perspectiva Sociológica)

No primeiro pós-guerra, a crise do liberalismo desbancou as escolas neo-clássicas pela evidência histórica da necessidade de o Estado descer da posição de simples árbitro do *jogo econômico*² e assumir uma *posição ativa (play a role)* entre os agentes do mercado, reaquecendo a máquina da economia. A atuação estatal – ou melhor, a “variável independente”, como chamam os pós-keynesianos –, fez-se pelo desenho de modelos macroeconômicos traduzidos em políticas econômicas estruturais, abstratas, racionais e tecnocráticas³. O colapso do liberalismo clássico foi sucedido pela regulação prolongada do processo econômico por meio da intervenção estatal, “resultado de uma reação contra os riscos de disfuncionalidade sistêmica de um capitalismo abandonado a si mesmo”⁴.

A remodelagem estrutural da relação entre Estado, economia e sociedade, absorvida pelo “constitucionalismo social” do século XX, como descreve Gilberto Bercovici, registra-se no “fato de que as constituições não pretendem mais receber a estrutura econômica existente, mas querem alterá-la”⁵. O novo modelo de Estado fiscal estabelecido pelas Constituições sociais importou alterações na própria função epistêmica do direito tributário, que, no formato do capitalismo planificado, deveria traduzir o programa político de modificações planejadas na estrutura socioeconômica, configurando-se como um *medium* entre a economia

¹ BRONNER, Stephen Eric. *Da teoria crítica e seus teóricos*. Tradução Tomás R. Bueno e Cristina Maneguelo. Campinas: Papyrus, 1997, p. 10.

² Como descreve Fábio Konder Comparato: “A crise de 1929, colhendo de improviso as economias nacionais que mal se recompunham das consequências da grande guerra, e espalhando largamente seus efeitos sobre as economias coloniais periféricas, representou o verdadeiro dobre de finados do clássico *laissez faire*. (...) A posição estatal de simples árbitro do respeito às regras do jogo econômico tinha mais razão de ser, desde o momento em que os diferentes protagonistas deixavam de jogar. A se porfiar no otimista *laissez faire*, ter-se-ia na prática um *laissez ne pas faire*. Incumbia a alguém impulsionar a máquina econômica paralisada, e este alguém só poderia ser o Estado.” (COMPARATO, Fábio Konder. “O indispensável direito econômico”. Reprodução inalterada do artigo publicado na *Revista dos Tribunais* v. 353, março de 1965, p. 14. *Ensaios e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, pp. 456-457)

³ BERCOVICI, Gilberto. *Política econômica e direito econômico*. V. 16, n. 2. Fortaleza: Pensar, julho/dezembro de 2011, pp. 562-588, p. 567.

⁴ HABERMAS, Jürgen. *Técnica e ciência como ideologia*. Tradução Felipe Gonçalves Silva. São Paulo: Unesp, 2014, p. 103.

⁵ *Ibidem*, p. 572.

normativa⁶ e a realidade social. De um modo geral, a história disponível dos Estados contemporâneos denuncia uma estreita conexão entre mudanças na cena política e o projeto mudancista da estrutura tributária, interpondo-se sempre alguma noção de *equidade fiscal* – intimamente ligada à “filosofia social do momento” – como critério determinante na eleição dos instrumentos fiscais apropriados⁷.

Hoje, porém, principalmente após as últimas crises financeiras globais, está cada vez mais claro que o modelo de racionalidade macroeconômica típico do capitalismo “estatocêntrico”, que projetava o dirigismo estatal da economia e a “organização científica”⁸ da sociedade, não reflete adequadamente a nova gramática das políticas econômicas do mundo contemporâneo. Para o economista Eduardo Giannetti⁹, o erro fatal das economias de planejamento central foi “imaginar que era possível tratar a economia como um todo como se ela fosse uma grande fábrica ou um gigantesco exército”¹⁰. No contexto atual, é irresistível assumir “que o processo político-econômico é resultado de uma complexa série de contraposições e conflitos de interesses distintos, que os vários grupos sociais e econômicos buscam influir sobre o Estado e que a política econômica não possui nem fins, nem meios neutros”¹¹.

No Brasil, o “projeto socializante” e inclusivo da Constituição de 1988 abriu espaço institucional para a emergência de múltiplas pautas políticas fincadas em bases legitimatórias fornecidas pelo próprio texto constitucional. A *juridificação*¹² de agendas ideológicas dissonantes, por meio de sua “textura aberta”, desloca para o plano normativo infraconstitucional o processo político e jurídico de disputa pelo sentido do texto, o que, no limite, redundava numa “inflação legislativa” que subtrai do direito a sistematicidade, a coerência interna¹³ e a própria capaci-

⁶ De acordo com o economista Eduardo Giannetti da Fonseca, tudo o que o economista faz, enquanto economista, na verdade, pertence a três grandes áreas de conhecimento: (1) economia positiva; (2) economia normativa; e (3) economia instrumental. A economia positiva é a busca do conhecimento sobre a realidade como ela é. É o braço científico da economia. Enquanto economista positivo, tudo o que o economista faz é tentar entender o mundo. O resultado desse trabalho é a construção de modelos descritivos, explicações causais, taxonomia previsões com base em hipóteses iniciais. Qualquer sinal de valor que se atribua a um conjunto de ocorrências, na economia, é um exercício de economia normativa. A economia normativa faz fronteira com a ética e com a filosofia política. A economia instrumental, por sua vez, é a ponte de conexão entre a economia positiva e a economia normativa. Toda discussão de política econômica é uma discussão de economia instrumental. Os fins estão mais ou menos dados e o alvo das discussões são os meios (Conferência realizada pelo Professor e Economista Eduardo Giannetti da Fonseca, intitulada “Ética e economia”, no 6º Ciclo de Conferências “Novos Olhares”, na Academia Brasileira de Letras em 26 de agosto de 2014, sob a coordenação do Acadêmico José Murilo de Carvalho).

⁷ MUSGRAVE, Richard. *Sistemas fiscais*. Biblioteca de Ciencias Sociales Aguilar. Tradução Enrique Fuentes Quintana. Madri: Yale University Press, 1970, p. 128.

⁸ GIANNETTI, Eduardo. *Vícios privados, benefícios públicos? A ética da riqueza das nações*. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, p. 123.

⁹ Eduardo Giannetti é economista e cientista social. Professor das Faculdades Ibmec de São Paulo e ph.D pela Universidade de Cambridge.

¹⁰ *Idem*.

¹¹ BERCOVICI, Gilberto. *Política econômica e direito econômico*. V. 16, n. 2. Fortaleza: Pensar, julho/dezembro de 2011, pp. 562-588, p. 569.

¹² No sentido de tradução para o código da linguagem jurídica.

¹³ Cf. RODRIGUEZ, José Rodrigo. *Como decidem as cortes?: para uma crítica do direito (brasileiro)*. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 196.

dade de predeterminação de decisões concretas, em razão da massa caótica de premissas decisórias¹⁴. A multirregulação de vários objetos, explica o Professor José Eduardo Faria, permite a formação de “tantas cadeias normativas com lógicas próprias e antitéticas quantos forem os ‘anéis burocráticos’ existentes e os setores corporativos com poder de influência, barganha e confronto, configurando um universo multiforme de rupturas e continuidades”¹⁵.

Com uma extensa agenda programática, a conformação jurídica do sistema tributário abre-se para o influxo de estratégias informais de negociação e práticas *rent-seeking* que resultam num emaranhado de específicos microsistemas fiscais regulatórios de vários “nichos” mercadológicos, apinhados de regras de exceção e sub-regimes específicos. A reprodução de micropolíticas fiscais *topicamente* elaboradas pelos “policymakers”, pouco a pouco, dissolve a racionalidade dogmática do sistema tributário, afetando sua capacidade de neutralizar a incerteza e a complexidade do meio.

No sistema tributário brasileiro, o número de regimes especiais de tributação é impressionante: para citar alguns, além do regime especial denominado Simples Nacional, há o Reidi (Regime Especial de Incentivos para Desenvolvimento da Infraestrutura), o Reporto (Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária), o Repes (Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação), o Recap (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras), o Refri (Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias), o Reintegra (Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras), o RET (Regime Especial de Tributação, incorporações imobiliárias e PMCMV), a Zona Franca de Manaus, dentre outros, afora a intrincada problemática envolvendo a diferenciação de regime cumulativo e não cumulativo de contribuição ao PIS e Cofins entre os segmentos econômicos.

Essa “perda de sistema” não é exclusividade do cenário brasileiro. Hans-Jürgen Papier, que foi presidente do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha entre 2002 e 2010, denuncia que “no fluxo de leis em parte freneticamente carpintejadas, leis excepcionantes, modificáveis e/ou onímodas, os nichos tributários tornam-se cada vez mais numerosos”¹⁶. Também Josef Isensee acusa que, na “ocupação disparatada de finalidades estranhas ao direito tributário”, a hipertrofia de normas especiais sobrecarrega as normas gerais e o pensamento sistemático se esfaca num conglomerado de tipos excepcionantes¹⁷.

¹⁴ “Nesse cenário, uma das consequências do processo de ‘juridificação’ provocado pela enorme produção de leis, decretos, portarias e instruções normativas, por parte dos economistas responsáveis pela política macroeconômica, aumentando de modo muitas vezes desordenado e desarticulado o número de matérias e atividades reguladas juridicamente, acaba sendo a perda da capacidade de predeterminação das decisões concretas por meio do próprio direito positivo.” (FARIA, José Eduardo. *Direito e economia na democratização brasileira*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 18)

¹⁵ FARIA, José Eduardo. *Direito e economia na democratização brasileira*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 156.

¹⁶ PAPIER, Hans-Jürgen. *Steuerreform als Verfassungsproblem*. Stbg, 1999, p. 49.

¹⁷ ISENSEE, Josef. *Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung*. StuW, 1994, p. 4.

De Portugal, Saldanha Sanches, escrevendo sobre os custos sistemáticos da proliferação de benefícios fiscais e regimes extraordinários de tributação, dá conta de que o conjunto de pequenas exceções, de regimes especiais e de benefícios fiscais “são exceções que estilhaçam a lógica interna do sistema”, funcionando como “‘contranormas’ (normas excepcionais) que o contribuinte percebe mal, mas que lhe transmitem a noção (exacta) de que as leis fiscais são injustas”¹⁸.

Tratando especificamente do tema da complexidade dos sistemas tributários enquanto fenômeno multinacional, Vito Tanzi¹⁹ descreve que, em geral, as modificações são pontuais, segmentares, “tão pequenas que passam despercebidas sob o radar do escrutínio público”²⁰. São as chamadas “mudanças *honey bee*”, isto é, microrreformas que não atraem muita atenção isoladamente, mas que, no conjunto, provocam impactos significativos.

Na dinâmica desse processo cumulativo de complexidade, seja em razão das possibilidades semânticas fornecidas pelo texto constitucional ou das várias premissas encontradas na massa desorientada de leis, decretos e regulamentos, os dispositivos normativos tornam-se, frequentemente, “instrumentos de poder”²¹ que a burocracia tecnocrática do Estado utiliza para bancar racionalmente quase qualquer manobra fiscal. As mudanças aleatórias nas políticas fiscais, nota James Alm²², criam uma atmosfera de incertezas e ambiguidades nas obrigações tributárias que tornam as decisões econômicas dos agentes do mercado ainda mais complexas²³ face aos estratagemas maquinados pela engenharia fiscal do Estado.

A configuração gradativa de um cenário de generalizada descapitalização da legitimidade integradora do Estado fiscal se reflete, em última análise, na incapacidade de encorajar nos contribuintes o amadurecimento de uma instância ética de solidariedade fiscal, de promover justiça social e de induzir comportamentos socialmente convergentes entre os atores sociais e econômicos, inteiramente descrentes e antagonizados frente a um “desconjunto” de normas tributárias, desatreladas de uma rede racional de argumentos e de uma metanarrativa política coerente.

O que se percebe, no extremo, é a conformação de um cenário de ampla e sistêmica ingovernabilidade fiscal, de crise de integração social dos Estados fiscais, que deve ser interpretado, no caso brasileiro, como um indicativo sociológico da necessidade de transformação interna do direito tributário, de uma reconstrução da sua organização conceitual que possibilite a formação de novos padrões e modelos de prática do direito tributário no enfrentamento cotidiano do fenômeno de complexidade das políticas tributárias.

¹⁸ SANCHES, José Luís. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 43.

¹⁹ Presidente Honorário do Instituto Internacional de Finanças Públicas e ex-diretor do Departamento Fiscal do Fundo Monetário Internacional. Anteriormente ele foi professor e Presidente do Departamento de Economia da Universidade Americana, em Washington DC.

²⁰ TANZI, Vito. “Complexity in taxation: origin and consequences”. *Transparência fiscal e desenvolvimento – homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013, p. 203.

²¹ Cf. FARIA, José Eduardo. *Direito e economia na democratização brasileira*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 40.

²² Department of Economics, Tulane University.

²³ Cf. ALM, James. “Would a transparent tax system discourage ‘aggressive tax planning’?”. *Transparência fiscal e desenvolvimento – homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013.

3. Desenvolvimento do Problema do Ponto de Vista Interno do Direito: por Novas Práticas no Direito Tributário

A análise sociológica (*epistemologically external point of view*²⁴) da complexidade dos sistemas tributários modernos sugere a necessidade de reanálise crítica²⁵ do modelo de racionalidade dogmática do direito tributário brasileiro, isto é, do esquema conceitual pelo qual é pensado e trabalhado na prática. Olhando o problema do ponto de vista interno (*epistemologically internal point of view*²⁶), cuida-se de estudar se é possível, em face do fenômeno socioeconômico de complexidade das políticas públicas tributárias, “reconstruir” crítica e racionalmente²⁷, na prática jurídica cotidiana, uma rede de argumentos a partir do articulado de sentido da Constituição brasileira de 1988, concebida aqui como um espaço específico e localizado de interação comunicativa de uma comunidade política de intérpretes em conflito, num processo racional²⁸ e aberto de disputa pelo “melhor” sentido do texto.

O processo de *materialização*²⁹ do direito induzido pelo modelo constitucional de Estado Social situa o texto da Constituição, na visão crítica³⁰, como um “lugar de interação” política e de construção interacional de sentidos, um espaço

²⁴ Cf. AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Holanda: D. Reidel Publishing Company, 1986, p. 12: “Understanding system connections sets those with a legal training apart from those who examine matters from outside of the system. In this sense, the approach of the social scientist is epistemologically external. Even in certain quite rare cases where sociology takes an interest in systemic connections, this interest is purely descriptive. For instance, the typical legal sociology does not systematize norms in the sense legal dogmatics does it.”

²⁵ Cf. NOBRE, Marcos. *A teoria crítica*. Rio de Janeiro: Zahar, 2004, p. 10: “(...) o ponto de vista crítico é aquele que vê o que existe da perspectiva do novo que ainda não nasceu, mas que se encontra em germe no próprio existente. (...) Eis um segundo sentido fundamental da crítica: um ponto de vista capaz de apontar e analisar os obstáculos a serem superados para que as potencialidades melhores presentes no existente possam se realizar.”

²⁶ Cf. AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Holanda: D. Reidel Publishing Company, 1986, pp. 12-13: “Evidently, the typical interest of the social science does not extend to the understanding of systematic connections. The consideration of these connections belong to the *epistemologically internal point of view*. It is a point of view where knowledge of the internal structure of the system is dominant. It is often the type of knowledge which gives the lawyer the possibility of deciding a problematic legal question. (...) Hence, compared with the social scientist the legal dogmatician sees the problem from a *genuine internal point of view*.”

²⁷ Entenda-se *discurso racional*, conceitualmente, como “a forma reflexiva mais desenvolvida dos processos semióticos em geral” (HABERMAS, Jürgen. *Textos e contextos*. Tradução Antonio Ianni Segatto. São Paulo: Unesp, 2015, p. 47).

²⁸ Cf. SCHUARTZ, Luís Fernando. “O direito da concorrência e seus fundamentos – racionalidade e legitimidade na aplicação da Lei 8.884/94”. In: POSSAS, Mario Luiz (coord.). *Ensaio sobre economia e direito da concorrência*. São Paulo: Singular, 2002, p. 68: “Racionalidade é capacidade de dar bons argumentos (isto é, justificativas que possam ‘contar’ ou ‘ser tratadas’ como bons argumentos no contexto de uma interação específica) no sentido de *fundamentar* ações (incluindo a de dar bons argumentos), bem como, de *agir* de acordo com bons argumentos.”

²⁹ Entendido como “termo que designa a crescente consideração dos aspectos extrajurídicos nos processos de decisão jurídica, como, por exemplo, cenários econômicos, sociológicos e éticos, implicando um processo distanciado do racionalismo jurídico puramente formal que visa os elementos de impacto de efeitos e fins obtidos pela ação jurídica e pela adaptação aos casos concretos” (ARNAUD, Andre-Jean; e BARRETO, Vicente (orgs.). *Dicionário enciclopédico de teoria e filosofia do direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999).

³⁰ Que busca o desenvolvimento dos potenciais emancipatórios inscritos no existente, no estado da arte.

“reflexivo” de desenvolvimento racional de argumentos e de maturação ética³¹ do discurso jurídico. É imprescindível que a análise sugerida por este texto assuma, já no prelúdio, os potenciais de racionalização da práxis político-jurídica de argumentação do texto constitucional nos processos interpretativo-constitutivos de normas jurídicas tributárias para que, no fim, seja possível o tratamento *internamente* adequado do fenômeno de complexidade do sistema tributário moderno, em especial, o brasileiro.

Já dispomos de suficiente experiência constitucional para superar a aparente contraposição entre os dispositivos constitucionais que tratam dos incentivos fiscais no âmbito da ordem tributária e a rede normativa que estrutura a ordem econômica da Constituição³². Reduzir a problemática tributária à simples proteção *deontológica*³³ da propriedade privada sem tratar, adequadamente, das condições de concreção material da Constituição brasileira³⁴ e da justiça socioeconomicamente “estruturante” é incidir numa miopia analítica abstracionista com grave prejuízo à função social da pesquisa acadêmica no direito constitucional tributário.

No atual modelo de Estado Social de Direito, o juiz é convocado a enfrentar a hercúlea tarefa de cumprir “uma função socioterapêutica, libertando-se do apertado condicionamento da estrita legalidade e da responsabilidade exclusivamente retrospectiva que ela impõe” (*função de bloqueio*³⁵), para assumir “uma responsabilidade prospectiva, preocupada com a consecução de finalidades políticas”³⁶ (*função de legitimação das aspirações sociais*³⁷), ao mesmo tempo em que tam-

³¹ A palavra ética é entendida aqui como uma espécie de *atividade da razão prática* em busca da melhor forma de convivência política.

³² Denuncia a questão o Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior: “Uma contraposição – aparente – entre dispositivos constitucionais sobre a concessão de incentivos no âmbito da ordem tributária (Título VI) e no âmbito da ordem econômica (Título VII) da Constituição Federal exige uma reflexão preliminar que conduza, por meio da rede normativa do texto da Constituição, a uma percepção de sua realidade institucional. Nesse sentido, é nos quadros de uma *concepção de Estado* que o tema do fomento e do incentivo fiscal se coloca e deve ser explicitado.” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. “Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal”. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275)

³³ A expressão é utilizada, aqui, no sentido de uma dicotomia entre o conceito de ética deontológica e ética consequencialista, lugar-comum na filosofia moral.

³⁴ Como registra o Professor José Maria Arruda de Andrade: “(...) pensar o fenômeno tributário somente como uma invasão à propriedade, sem também ressaltar a necessidade de implementação de políticas públicas, é esvaziar a possibilidade de concreção material da Constituição brasileira” (ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006, p. 113).

³⁵ Conforme o Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior: “Na Constituição de 1988, as tarefas são postas ao Estado, o que não só leva à multiplicação das normas, mas também à sua modificação estrutural, põem a descoberto suas destinações. Exige-se do Estado a responsabilidade pela transformação social adequada da sociedade, ou seja, colocam-se para ele outras funções que não se casam plenamente com a função de bloqueio de velhos modelos constitucionais.” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. “Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal”. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 276-277)

³⁶ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. “O Judiciário frente à divisão dos poderes: um princípio em decadência?”. *Revista Trimestral de Direito Público* v. 9. São Paulo: Malheiros, 1995, pp. 40-8, p. 45.

³⁷ Conforme o Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior: “Quando se opõe um modelo de Estado com a função de bloqueio ao Estado com a função de legitimação de aspirações sociais, o que entra em pauta portanto é o problema de como captar o sentido das constituições no momento

bém deve ter a prudência de “conter a profusão de significados para conformar o sentido dos textos jurídicos aos esquadros do Estado de Direito”³⁸.

Focalizando o sistema dogmático do direito tributário brasileiro, é possível detectar no seu aparato conceitual, e com alguma facilidade analítica, a naturalização³⁹ de formas de bloqueio discursivo⁴⁰ inscritas na sua gramática formalista⁴¹ que inviabilizam a possibilidade de, a partir das possibilidades semânticas, sistemáticas e teleológicas da ordem econômica, fazer da Constituição uma estruturada prática argumentativa de justificação, legitimação e construção discursiva⁴² de normas jurídicas tributárias, num processo aberto de discussão e de troca pública de argumentos que lhe assegure a permanente possibilidade de crítica e aprendizado.

A orientação política que norteou a formação histórica do direito tributário brasileiro, sob a bandeira do liberalismo clássico e da proteção da propriedade, o amarrou à noção de uma *legalidade absoluta*, separando, drasticamente, Estado e sociedade. O sistema tributário brasileiro foi historicamente saturado com uma carta de direitos basicamente reativos aos arbítrios do poder (*liberdades negativas*),

em que, concebidas estas como sistemas de valores, o modelo de Estado que elas instituem se transforma num instrumento de realização política, com base na qual a atividade legislativa e judicial será forçada, pela pressão social, a concretizar princípios e programas implicitamente agasalhados no texto constitucional.” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. “Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal”. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 276)

³⁸ RODRIGUEZ, José Rodrigo. “Controlar a profusão de sentidos: a hermenêutica jurídica como negação do subjetivo”. In: BOUCALT, Carlos Eduardo de Abreu; e RODRIGUEZ, José Rodrigo (orgs.). *Hermenêutica plural: possibilidades jusfilosóficas em contextos imperfeitos*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 279.

³⁹ Entenda-se por *naturalização* “a visão do direito que pensa suas categorias como dotadas de verdades transcendentais ao direito positivo, seja em função de seu enraizamento e origem histórica; seja em função de seu valor lógico ou racional” (RODRIGUEZ, José Rodrigo. *Como decidem as cortes?: para uma crítica do direito (brasileiro)*. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 119). O *naturalismo* é a crença de que as coisas necessariamente *devem ser* tal como *são*.

⁴⁰ Cf. SILVA, Felipe Gonçalves; e MELO, Rurion. “Crítica e reconstrução em direito e democracia”. In: NOBRE, Marcus; e REPA, Luiz. *Habermas e a reconstrução: sobre a categoria central da teoria crítica habermasiana*. Campinas: Papyrus, 2012, p. 140: “(...) quando Habermas fala ‘nos potenciais comunicativos’ que habitam o direito, ele já adianta que tais potenciais se encontram plenamente aproveitados, que encontramos diversas formas de bloqueio discursivo tanto no interior das práticas jurídicas cotidianas quanto nas relações externas que o direito estabelece com os demais âmbitos da vida social”.

⁴¹ Dado o nomadismo semântico por que já passou e ainda passa a expressão, escolho por me filiar à conceituação sugerida pelo Professor José Rodrigo Rodriguez. Neste sentido, a expressão “formalismo” será entendida, para os fins deste texto, como: “(...) a visão do direito que pensa suas categorias como dotadas de verdades transcendentais ao direito positivo, seja em função de seu valor lógico ou racional. Este modo de ser formalista implica a naturalização das categorias dogmáticas e será chamado de *absolutismo conceitual* (...) neste caso, o formalismo decorre de se negar o caráter contingente e mutável aos conceitos e raciocínios jurídicos, que variam em função de mudanças no sistema jurídico, ou seja, novas leis e novas decisões das autoridades responsáveis por aplicar as normas jurídicas” (RODRIGUEZ, José Rodrigo. *Como decidem as cortes?: para uma crítica do direito (brasileiro)*. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 119).

⁴² Entendido, aqui, o *discurso* como “uma situação de diálogo em que é possível virtualizar coerções práticas das ações comunicativas, sendo as pretensões de validade das mesmas então problematizadas, avaliadas em seus fundamentos, com vistas à obtenção de um acordo entre os usuários da linguagem (...). No discurso os falantes competentes se reúnem de modo a formar uma espécie de ‘corte de apelação’, na qual se discute e se decide a fundamentação das pretensões de validade que foram erguidas na interação.” (COSTA, Cláudio. *Filosofia da linguagem*. Rio de Janeiro: Zahar, 2002, p. 54)

acompanhada de um rol de princípios jurídicos que traduzem, na essência, apenas microfacetas do devido processo legal⁴³ e que estão intimamente radicados numa concepção estática e naturalizada de separação de poderes. A *legolatria* do direito tributário, que articula uma cadeia de princípios e “subprincípios” formais em torno da lei, delimita o problema da legitimidade do exercício do poder impositivo aos marcos fixos da validade formal, refletindo uma estática concepção da orgânica de poderes que retira da cena a tensão entre positividade e legitimidade do direito.

Enquadrando precisamente a questão, o Professor e pesquisador José Rodrigo Rodriguez compreende que “a crise do formalismo é um episódio da crise da democracia parlamentar; da incapacidade do sistema político tradicional de dar conta da complexidade social”. “Vivemos ainda uma crise de representação política (Urbinati, 2006) e, por via de consequência, do princípio da legalidade.”⁴⁴ O problema da complexidade do nosso sistema tributário, bem refletido, mostra-se como uma extensão do problema da crise de legitimidade do direito e do seu formalismo tradicional.

Prosseguir no exercício de imaginação institucional⁴⁵ em direção a um novo modelo de racionalidade⁴⁶ jurídica que possibilite ao direito tributário tratar de

⁴³ Ainda em 1964, o Professor Antônio Roberto Sampaio Dória, em estudo paradigmático, intitulado *Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law*, fez, com insuperável domínio, a associação: “A riquíssima elaboração judicial americana, construída em torno da cláusula *due process of law* e suas implicações de ordem tributária, estimulou-nos a empreender uma laboriosa investigação sistemática do preceito, à cuja luz se tem decifrado, no direito pátrio, mais de uma complexa incógnita jurídica, inclusive na matéria que nos toca versas.” E mais adiante, complementou a justificação de seu estudo: “O interesse pelo exame dos princípios tributários decorrentes do *due process*, entretanto, não é amesquinçado em absoluto no contraste com os desenvolvimentos que experimentou em outros campos do Direito. Ao contrário, quer-nos parecer que a crescente importância do Direito Tributário na sociedade moderna, gerada por dois conflitos mundiais e agravada pela tensão internacional que se lhes seguiu, pela necessidade do comando da conjuntura econômica capitalista através dos impostos e pelo agigantamento das funções sociais que o Estado se atribuiu, bem justifica uma profunda análise dos princípios que o disciplinam e cuja preservação se impõe em uma cultura como a nossa, embebida de tradicionais valores democráticos e refratária organicamente ao exercício arbitrário de qualquer poder estatal.” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. Tese de Concurso à Livre-docência da Cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: RT, 1964, pp. 18 e 51)

⁴⁴ RODRIGUEZ, José Rodrigo. *Como decidem as cortes?: para uma crítica do direito (brasileiro)*. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 130.

⁴⁵ A temática da imaginação institucional no contexto da Teoria Crítica do Direito, tal como se propõe em relação ao Direito Tributário neste texto, é bem desenvolvida, no Brasil, por exemplo, pelo Professor e pesquisador do Cebrap, José Rodrigo Rodriguez (principalmente no núcleo de pesquisa Direito e Democracia), a cujas obras se fez e ainda se fará constante referência ao longo deste artigo. A propósito, conferir, por exemplo: RODRIGUEZ, José Rodrigo. “Para uma pedagogia da incerteza: a dogmática jurídica como experimento e como imaginação”. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; PÜSCHEL, Flávia Portella; e MACHADO, Marta Rodriguez Assis (orgs.). *Dogmática é conflito: uma visão crítica da racionalidade jurídica*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 55-74. Há que se fazer, ainda, uma referência, em razão do parentesco metodológico, ao jurista brasileiro e Professor da Universidade de Harvard Roberto Mangabeira Unger, a quem se credita o pioneirismo na expressão *experimentalismo institucional*, cujo programa específico de ideias e novos arranjos institucionais para a radicalização da democracia são bem abordados em obras como *Politics, Democracia realizada* e em *O direito e o futuro da democracia*, muito embora este texto não se ocupe do específico programa transformador veiculado nessas obras.

⁴⁶ Entenda-se o conceito de *racionalidade* como referente “à capacidade de reprodução internamen-

modo deliberativamente aberto a complexidade das políticas econômico-fiscais exige, no extremo, uma transformação da sua gramática institucional e uma reorientação metodológica⁴⁷ da base conceitual, capazes de recredenciar o exercício da razão prática nos processos criativo-decisórios de normas jurídicas tributárias, assumindo o direito como uma forma específica de “discurso racional prático”⁴⁸.

Fundamentar a legitimidade do direito tributário numa racionalidade prática de tipo discursivo exige a concepção de uma *teoria crítica* do direito e da política que garanta a radicalização do processo democrático de interpretação e criação do direito na formação discursiva da vontade política do Estado. Exige, portanto, assumir que a positividade do texto legislado não esgota todas as potencialidades comunicativas de conformação democrática do direito e que a validade de uma norma jurídica não é um *dado* cientificamente aferível, mas algo que *se constitui* no âmbito de processos intersubjetivos⁴⁹ de argumentação no interior dos quais é que deve ser decidido o que, em cada caso, pode contar como uma “boa razão”.

Analisando, diacronicamente, o desenvolvimento da “ciência” do direito tributário, o Professor Marco Aurélio Greco nos lembra, em alusão à clássica obra de Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, que logo na terceira página do texto já invoca Lourival Vilanova, propondo um “novo (à época) instrumental de análise da lei tributária, a partir da visão kelseniana dos âmbitos de validade da norma jurídica, que foram trazidos para o debate tributário como os ‘aspectos’ (material, pessoal, espacial e temporal) da ‘hipótese de incidência’ da lei tributária”⁵⁰. O próprio modelo subsequente, a regra-matriz de incidência tributária, proposta “como figura lógico-analítica geral e abstrata, redutora de complexidades de todas as ordens”⁵¹ e estabelecida como eixo de análise das questões tributárias, mesmo agregando construtos da lógica, da semiótica e da fenomenologia husserliana, confirma a estreita conexão da formação do direito tributário com as bases do positivismo normativista de Kelsen. Num apanhado doutrinal ainda mais abrangente, André Folloni⁵² elenca as obras que utilizam declaradamente a teoria kelseniana como referencial metodológico, citando, por exemplo: *Obriga-*

te consistente e externamente adequada de um sistema ou jogo de linguagem qualquer” (NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012, p. 46).

⁴⁷ Entendida *metodologia*, aqui, como “a reflexão desta ciência sobre o seu próprio proceder, sobre os modos de pensamento e meios de conhecimento de que lança mão” (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 7ª ed. Tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 339).

⁴⁸ Cf. SILVA, Felipe Gonçalves; e MELO, Rurion. “Crítica e reconstrução em direito e democracia”. In: NOBRE, Marcus; e REPA, Luiz. *Habermas e a reconstrução: sobre a categoria central da teoria crítica habermasiana*. Campinas: Papyrus, 2012, p. 140.

⁴⁹ Cf. HABERMAS, Jürgen. *Between facts and norms: contributions to a discourse theory of law and democracy*. Tradução William Rehg. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 1998. Cf. SCHUARTZ, Luís Fernando. *Norma, contingência e racionalidade: estudos preparatórios para uma teoria da decisão jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

⁵⁰ GRECO, Marco Aurélio. “Crise do formalismo no direito tributário brasileiro”. *Revista da PGFN* v. 1, 2011, pp. 9-18.

⁵¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006, p. 119.

⁵² Cf. FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 110.

ção tributária, de Américo Lacombe; *Teoria e prática das multas tributárias*, de Sacha Calmon Navarro Coêlho; *Lançamento tributário e isenções tributárias*, de José Souto Maior Borges; e, é claro, *Teoria da norma tributária*, de Paulo de Barros Carvalho. Folloni chega a constatar que “esse fenômeno de kelsenização do discurso doutrinário tributarista não ficou restrito à década de 1970. Diferentemente, ainda se mantém; em certos pontos, tornou-se mais forte”⁵³. Como reconhece Aires F. Barreto, em seu livro *Curso de direito tributário municipal*, “o reconhecimento das espécies tributárias com suporte único na consistência material da hipótese de incidência conduz à abstração de quaisquer considerações de ordem política, econômica, financeira, para limitar-se ao exame da hipótese de incidência (conceito legal)”⁵⁴.

O conceito científico de direito do filósofo austríaco, base da doutrina estabelecida do direito tributário brasileiro, fixa o problema da racionalidade decisória do direito “fora” da sua circunscrição epistêmica, algo que o próprio Kelsen referiu como não concernente à ciência do direito, mas à “política do direito”⁵⁵. O Professor Cláudio Michelin, da Universidade de Edimburgo, com extremo atilo na reflexão sobre o positivismo epistêmico, conclui que nem o positivismo de Kelsen nem o de Hart oferecem muitos subsídios a uma teoria *prática* da decisão, nem base segura a uma teoria da argumentação jurídica⁵⁶.

Ambientado numa Áustria positivista da primeira metade do século XX, e sob a influência da filosofia analítica⁵⁷, o projeto kelseniano acabou produzindo,

⁵³ *Ibidem*, p. 112.

⁵⁴ BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 22.

⁵⁵ Trata-se, definitivamente, da mais polêmica e discutida passagem da obra de Kelsen: “A questão de saber qual é, dentre as possibilidades que se apresentam nos quadros do Direito a aplicar, a ‘correta’, não é sequer – segundo o próprio pressuposto de que se parte – uma questão de conhecimento dirigido ao Direito positivo, não é um problema de teoria do Direito, mas um problema de política do Direito.” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2015, p. 393)

⁵⁶ MICHELON, Claudio. “MacCormick’s institutionalism between theoretical and practical reason”. *Diritto & Questione Pubbliche* v. 9, 2009, pp. 53-62. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=1585894>. Pela precisão da análise, é imperativo transcrever alguns trechos: “A good way to understand that trajectory is to start by identifying this alleged insufficiency of positivism. And that alleged deficiency is better perceived in the canonical presentations of epistemic positivism by Kelsen and Hart. Simply put, that deficiency, which is apparent in both Kelsen’s Pure Theory and Hart’s analytical positivism is that epistemic positivism offers very little help to the legal decision-maker or, more broadly, to the practitioner. Neither has it offered the secure basis for a legal methodology or a theory of legal argumentation. The very sparing comments on methodology made by Kelsen in chapter 8 of the second German edition of the *Pure Theory*, are clearly attempts to detach theories of legal interpretation from positive law. (...) In other words, a certain degree of interpretation (cognition of the positive law) might help to identify possible interpretations, but a choice between the possible interpretations is not guided by interpretation of the law, but (in relation to law) is to be understood as an act of will *creating* another norm. To use one of Kelsen’s favourite distinctions, the derivation is not static, but dynamic.”

⁵⁷ “A filosofia analítica surge ao final do século XIX, sobretudo com George Edward Moore e Bertrand Russel, como uma dupla reação às correntes dominantes na Grã-Bretanha: o idealismo absoluto de inspiração hegeliana de Francis Herbert Bradley, T.H. Green e Bernard Bosanquet dentre outros; e o empirismo psicologista influenciado principalmente por John Stuart Mill (...). Duas grandes vertentes podem, contudo, ser identificadas. A primeira, que constitui o que podemos chamar de semântica clássica, se desenvolve a partir de Frege, Russell (destacando-se a teoria das descrições definidas e atomismo lógico) e Wittgenstein (com o *Tractatus logico-philosophicus*, 1921), caracterizando estes dois últimos, juntamente com Moore, a chamada Escola analítica de

no cômputo geral, uma crítica da linguagem ao buscar “estabelecer os parâmetros que permitiriam construir uma linguagem verdadeiramente científica para a ciência jurídica”⁵⁸. É notório o seu esforço intelectual de realizar uma depuração da linguagem jurídica, eliminando as questões mal formuladas e as questões metafísicas do temário das questões consideráveis “científicas” do direito, como é o próprio do empirismo lógico. A *teoria pura* do direito de Kelsen, não considerando “científicas” as questões relacionadas à “melhor” decisão ou ao “melhor” argumento, elimina do campo jurídico as questões de caráter racional prático.

Ao “niilismo” negacionista da teoria pura de Kelsen parece preferível o “otimismo”⁵⁹ da teoria crítica de Habermas, que parte de um conceito *pragmático* de norma jurídica, e não de um conceito estritamente *analítico*. A *pragmatização* da teoria crítica preocupa-se não com os aspectos “científicos” da linguagem jurídica, mas com o discurso argumentativo do direito enquanto instância de reflexão e legitimação para o seu jogo de linguagem⁶⁰.

O projeto de uma teoria crítica do direito é fundamentar a sua legitimidade numa racionalidade prática de tipo discursivo⁶¹, funcionando como mecanismo de integração social de uma sociedade complexa e fragmentada. O sentido fundamental da *crítica*, em Habermas, é justamente o confronto entre os potenciais emancipatórios inscritos nas estruturas normativas positivadas e a sua realização limitada na vida social⁶². Para Habermas, o *princípio do discurso*, traduzido para o código especializado da linguagem jurídica como *princípio democrático*, é o único teste de legitimidade aceitável sob condições modernas. Só a troca pública de argumentos pode servir como “teste de verificação dialética”⁶³ das ofertas de significado do texto normativo entre os participantes da prática do direito nos processos interpretativos de *criação* de normas jurídicas.

Cambridge. Podemos incluir nessa tradição o positivismo lógico do Círculo de Viena, que foi de início fortemente influenciado por Wittgenstein. A segunda vertente parte também da influência de Moore, de Gilbert Ryle, do ‘segundo’ Wittgenstein e de John Langshaw Austin, incluindo a Escola de Oxford, também conhecida como ‘filosofia da linguagem ordinária’, caracterizando a chamada ‘virada linguística’ (*linguistic turn*).” (MARCONDES, Danilo. *Filosofia analítica*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2004, pp. 11-14)

⁵⁸ GRAÇA NETO, Antônio. *Kelsen e Wittgenstein: as interfaces da lógica*. Florianópolis: Sequência, julho de 1996, pp. 115-123.

⁵⁹ *Otimista* porque a Teoria Crítica, pondo-se entre a *teoria* (que mostra como as coisas são) e a *prática* (que aponta para “como as coisas deveriam ser”, “não se bate nem por uma ação cega (sem levar em conta o conhecimento) nem por um conhecimento vazio (que ignora que as coisas poderiam ser de outro modo) (...). Mas o sentido fundamental é o de que não é possível mostrar ‘como as coisas são’ *senão* a partir da perspectiva de ‘como deveriam ser’.” (NOBRE, Marcos. *A teoria crítica*. Rio de Janeiro: Zahar, 2004, p. 9)

⁶⁰ Os *jogos de linguagem*, dos quais o domínio do direito é uma espécie, podem ser, em geral, concebidos como “sistemas localizados de regras lógico-gramaticais determinadoras dos usos das expressões que neles incorrem” (COSTA, Cláudio. *Filosofia da linguagem*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2002, p. 40).

⁶¹ Cf. DECAT, Thiago Lopes. *Racionalidade, valor e teorias do direito*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2015, p. 21.

⁶² NOBRE, Marcus; e REPA, Luiz. *Habermas e a reconstrução: sobre a categoria central da teoria crítica habermasiana*. Campinas: Papyrus, 2012, p. 19.

⁶³ Cf. HABERMAS, Jürgen. *Textos e contextos*. Tradução Antonio Ianni Segatto. São Paulo: Unesp, 2015, p. 45.

O esquema explicativo de norma jurídica tributária estabelecido pela doutrina oficial do direito tributário brasileiro pressupõe, no plano metodológico, a abstração de importantes questões relacionadas à racionalidade prática do direito enquanto fenômeno social concreto; e no plano institucional, uma lógica naturalizada de separação de poderes incompatível com a nova gramática de distribuição e circulação do poder político no interior da estrutura orgânica do Estado contemporâneo.

Atento às carências do Estado brasileiro, o Professor e pesquisador Marcos Nobre⁶⁴ sinaliza que o momento é de reconstrução das instituições em todos os níveis, desde a abertura do Executivo para a participação popular direta “até a mudança de função do Poder Judiciário, cada vez mais ativo na arena política pela escolha entre as várias alternativas técnico-jurídicas definidas em função do material normativo e do contexto de cada decisão”⁶⁵. A concepção estática e cristalizada de separação de poderes pressuposta pelo formalismo do direito tributário antes bloqueia o desenvolvimento institucional de estratégias dogmáticas de enfrentamento das demandas e carências impostas pela realidade constitucional. “A visão por demais normativa de política que sustenta as ideias gêmeas de ‘judicialização da política’ e de ‘ativismo judicial’ carrega consigo uma compreensão limitada do código próprio do direito, não por último da própria CF de 1988.”⁶⁶ O direito, em última análise, é uma etapa crucial na determinação do sentido das instituições e da cultura em sentido amplo, e deve ser entendido e estudado como parte de um processo político ainda em definição.

No registro de uma teoria crítica do direito tributário, a desnaturalização de categorias jurídicas fundamentais do seu aparato dogmático permitirá, no fim, a radicalização dos potenciais democráticos ainda não plenamente desenvolvidos por esse ramo do direito, na direção de um projeto jurídico sólido e estruturado de integração social, de restauração da qualidade dos discursos de legitimação de normas tributárias por meio de uma abordagem jurídico-constitucional das regras formativas da política econômica, contrapondo às manobras aleatórias da política fiscal os sinais de economia normativa inscritos na malha textual da ordem econômica da Constituição de 1988 (art. 1º, III e IV; 170, *caput* e incisos; art. 3º, I, II e III; art. 8º; art. 219; arts. 182 a 191; art. 21, VII, VIII e IX; art. 164; art. 172; art. 192, dentre outros).

⁶⁴ Professor do Departamento de Filosofia da Unicamp e pesquisador do Cebrap.

⁶⁵ NOBRE, Marcos; e RODRIGUEZ, José Rodrigo. *Judicialização da política: déficits explicativos e bloqueios normativistas*. Novos Estudos Cebrap (Impresso), 2011, pp. 05-20, p. 11. E o autor completa: “Nesse contexto, definir *a priori* a dinâmica institucional em termos normativos a partir de uma concepção modelar da separação de poderes antes bloqueia a compreensão e mesmo a possibilidade de que a sociedade se aproprie de instituições em construção e mutação. E acaba por obscurecer tanto o lugar e a função efetivos do Poder Judiciário, do Poder Executivo e do Poder Legislativo, como encobre as possibilidades institucionais concretas presentes no momento atual (...). A concepção de que a regra contenha nela mesma toda a dinâmica institucional e determine de antemão seu desenvolvimento efetivo, assim como a ideia de uma ‘regra do jogo’ cujo sentido seria sempre estável e inequívoco, antes encobrem do que mostram a dinâmica institucional concreta e o funcionamento da democracia.”

⁶⁶ NOBRE, Marcos; e RODRIGUEZ, José Rodrigo. *Judicialização da política: déficits explicativos e bloqueios normativistas*. Novos Estudos Cebrap (Impresso), 2011, pp. 05-20, p. 12.

4. Conclusão

O problema da complexidade das políticas fiscais demanda dos juristas um exercício intelectual permanente de imaginação institucional e transformação de práticas antigas, regidas por gramáticas incompatíveis com os desafios apresentados pelo panorama político, social, econômico e jurídico contemporâneo.

Neste cenário, inevitável é o abandono de antigas tradições e crenças compartilhadas na prática cotidiana do direito tributário em direção a novos referenciais teóricos, métodos de trabalho e modelos de racionalidade libertadores dos potenciais emancipatórios inscritos na estrutura positiva da Constituição e que sejam capazes de reabilitar o exercício dialético da razão prática nos processos argumentativos de interpretação e de disputa pelo “melhor” sentido do texto constitucional, para que possamos, ao fim, poder contrapor à massa caótica e desorientada de políticas fiscais imprevisíveis do Estado a possibilidade de conformação democrática de políticas econômicas constitucionais no campo institucionalizado do direito, fazendo da Constituição uma valiosa prática social argumentativa, uma *forma de vida*.

5. Referências Bibliográficas

- AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Holanda: D. Reidel Publishing Company, 1986.
- ALM, James. “Would a transparent tax system discourage ‘aggressive tax planning’?”. *Transparência fiscal e desenvolvimento – homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOSOft, 2013.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.
- ARNAUD, Andre-Jean; e BARRETO, Vicente (orgs.). *Dicionário enciclopédico de teoria e filosofia do direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BERCOVICI, Gilberto. *Política econômica e direito econômico*. V. 16, n. 2. Fortaleza: Pensar, julho/dezembro de 2011.
- BRONNER, Stephen Eric. *Da teoria crítica e seus teóricos*. Tradução Tomás R. Bueno e Cristina Maneguelo. Campinas: Papirus, 1997.
- COMPARATO, Fábio Konder. “O indispensável direito econômico”. Reprodução inalterada do artigo publicado na *Revista dos Tribunais* v. 353, março de 1965, p. 14. *Ensaios e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- COSTA, Cláudio. *Filosofia da linguagem*. Rio de Janeiro: Zahar, 2002.
- DECAT, Thiago Lopes. *Racionalidade, valor e teorias do direito*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2015.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. Tese de Concurso à Livre-docência da Cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: RT, 1964.
- FARIA, José Eduardo. *Direito e economia na democratização brasileira*. São Paulo: Saraiva, 2013.

- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. “Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal”. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- . “O Judiciário frente à divisão dos poderes: um princípio em decadência?”. *Revista Trimestral de Direito Público* v. 9. São Paulo: Malheiros, 1995.
- FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GIANNETTI, Eduardo. *Vícios privados, benefícios públicos? A ética da riqueza das nações*. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.
- GRAÇA NETO, Antônio. *Kelsen e Wittgenstein: as interfaces da lógica*. Florianópolis: Sequência, julho de 1996.
- GRECO, Marco Aurélio. “Crise do formalismo no direito tributário brasileiro”. *Revista da PGFN* v. 1, 2011.
- HABERMAS, Jürgen. *Between facts and norms: contributions to a discourse theory of law and democracy*. Tradução William Rehg. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 1998.
- . *Técnica e ciência como ideologia*. Tradução Felipe Gonçalves Silva. São Paulo: Unesp, 2014.
- . *Textos e contextos*. Tradução Antonio Ianni Segatto. São Paulo: Unesp, 2015.
- ISENSEE, Josef. *Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung*. StuW, 1994.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2015.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 7ª ed. Tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.
- MARCONDES, Danilo. *Filosofia analítica*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2004.
- MICHELON, Claudio. “MacCormick’s institutionalism between theoretical and practical reason”. *Diritto & Questione Pubbliche* v. 9, 2009.
- MUSGRAVE, Richard. *Sistemas fiscais*. Biblioteca de Ciências Sociais Aguilar. Tradução Enrique Fuentes Quintana. Madri: Yale University Press, 1970.
- NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2012.
- NOBRE, Marcos. *A teoria crítica*. Rio de Janeiro: Zahar, 2004.
- ; e RODRIGUEZ, José Rodrigo. “Judicialização da política”: *déficits explicativos e bloqueios normativistas*. Novos Estudos Cebrap (Impresso), 2011.
- ; e REPA, Luiz. *Habermas e a reconstrução: sobre a categoria central da teoria crítica habermasiana*. Campinas: Papyrus, 2012.
- PAPIER, Hans-Jürgen. *Steuerreform als Verfassungsproblem*. Stbg, 1999.
- RODRIGUEZ, José Rodrigo. *Como decidem as cortes?: para uma crítica do direito (brasileiro)*. Rio de Janeiro: FGV, 2013.
- . “Controlar a profusão de sentidos: a hermenêutica jurídica como negação do subjetivo”. In: BOUCALT, Carlos Eduardo de Abreu; e RODRIGUEZ, José Rodrigo (orgs.). *Hermenêutica plural: possibilidades jusfilosóficas em contextos imperfeitos*. São Paulo: Martins Fontes: 2005.
- . “Para uma pedagogia da incerteza: a dogmática jurídica como experimento e como imaginação”. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; PÜSCHEL, Flávia Portella, e MACHADO, Marta Rodriguez Assis (orgs.). *Dogmática é conflito : uma visão crítica da racionalidade jurídica*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

- SANCHES, José Luís. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.
- SCHUARTZ, Luís Fernando. *Norma, contingência e racionalidade: estudos preparatórios para uma teoria da decisão jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- . “O direito da concorrência e seus fundamentos – racionalidade e legitimidade na aplicação da Lei 8.884/94”. In: POSSAS, Mario Luiz (coord.). *Ensaios sobre economia e direito da concorrência*. São Paulo: Singular, 2002.
- SILVA, Felipe Gonçalves; e MELO, Rurion. “Crítica e reconstrução em direito e democracia”. In: NOBRE, Marcus; e REPA, Luiz. *Habermas e a reconstrução: sobre a categoria central da teoria crítica habermasiana*. Campinas: Papirus, 2012.
- TANZI, Vito. “Complexity in taxation: origin and consequences”. *Transparência fiscal e desenvolvimento – homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FIS-COSoft, 2013.