

# SEQÜÊNCIA

Publicação do  
Programa de Pós-Graduação  
em Direito da UFSC

VOLUME 46 ■ ANO 2025

Estudos  
jurídicos  
e políticos

SEQÜÊNCIA – ESTUDOS JURÍDICOS E POLÍTICOS é uma publicação temática e de periodicidade quadrimestral, editada pelo Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

SEQÜÊNCIA – ESTUDOS JURÍDICOS E POLÍTICOS is a thematic publication, printed every four months, edited by the Program in law of the Federal University of Santa Catarina – UFSC.

Versão eletrônica: <http://www.periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia>

Editora-Chefe: Norma Sueli Padilha

Editor Associado: José Sérgio da Silva Cristóvam

Editores Adjuntos: Priscilla Camargo Santos, Thanderson Pereira de Sousa

A publicação é indexada nas seguintes bases de dados e diretórios/

The Publication is indexed in the following databases and directories:

Base OJS

Base PKP

CCN (Catálogo Coletivo Nacional)

Dialnet

DOAJ (Directory of Open Access Journals)

EBSCOhost

Genamics Journalseek

Google Scholar

ICAP (Indexação Compartilhada de Artigos de Periódicos)

Latindex

LivRe!

ÖAW

OJS

PKP

Portal de Periódicos UFSC

Portal do SEER

ProQuest

SciELO

Scopus/Elsevier

Sherpa/Romeo

Sumarios.org

ULRICH'S

vLex

#### Ficha catalográfica

Seqüência: Estudos jurídicos e políticos. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. n.1 (janeiro 1980)-.

Florianópolis: Fundação José Boiteux. 1980-.

Publicação contínua

Resumo em português e inglês


Versão impressa ISSN 0101-9562

Versão on-line ISSN 2177-7055

1. Ciência jurídica. 2. Teoria política. 3. Filosofia do direito. 4. Periódicos. I. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-graduação em Direito

CDU 34(05)

Catálogo na fonte por: João Oscar do Espírito Santo CRB 14/849

PUBLICAÇÃO		<b>SEQÜÊNCIA</b>	Publicação do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC	Estudos jurídicos e políticos
				Ano XLIX Volume 46

# Direito tributário brasileiro: uma abordagem realista discursiva

*Brazilian tax law: a realistic discursive approach*

Valcir Gassen<sup>1</sup>

Marcio Augusto Pereira da Silva Campos<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.

<sup>2</sup>Escola Superior de Tributação de Brasília, Brasília, Brasil.

**RESUMO:** A ideia disseminada de que existe uma autonomia do direito tributário brasileiro não decorreu de características inerentes a este objeto, mas do comportamento de atores que desenvolveram um tipo específico de discurso. Não sendo possível analisar objetivamente o direito tributário, posto que ele existe apenas nas atitudes dos atores identificados com sua prática social, sua compreensão necessariamente passa pela observação das atitudes destes atores no campo jurídico brasileiro. O objetivo deste artigo é o de apresentar uma proposta de abordagem realista e discursiva sobre o direito tributário brasileiro, partindo da premissa de que este realismo não implica necessariamente uma nova teoria geral do direito, consistindo apenas em uma atitude jurídica realista diante do fenômeno tributário. A hipótese é a de que a abordagem discursiva corresponde ao melhor método para unificar as diversas tradições jurídicas por meio da ênfase nos atores que constituem este campo. A conclusão é a de que esta abordagem permite articular as categorias abstratas do formalismo jurídico com a materialidade tributária, resultando no reconhecimento da tributação enquanto um fenômeno social e permitindo ao jurista identificar o discurso do direito tributário brasileiro a partir do contraste de sua prática social com as dos demais atores do campo tributário.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito tributário brasileiro. Campo tributário. Discurso tributário. Abordagem realista. Abordagem discursiva.

**ABSTRACT:** The widespread idea that Brazilian tax law is autonomous did not result from this object's inherent characteristics but from the behaviour of actors who developed a specific type of discourse. Once it is impossible to analyse tax law objectively since it only exists in the attitudes of the actors identified with its so-



cial practice, its understanding necessarily passes through observing these actors' attitudes in the Brazilian legal field. This article aims to present a proposal for a realistic, discursive approach to Brazilian tax law based on the premise that this realism does not necessarily imply a new theory of law but a realistic legal attitude towards the tax phenomenon. The hypothesis is that the discursive approach corresponds to the best method to unify the different legal traditions by emphasising the actors that make up this field. The conclusion is that this approach allows articulating the abstract categories of legal formalism with the tax materiality, resulting in recognition of taxation as a social phenomenon and allowing the lawyer to identify the discourse of Brazilian tax law from the contrast of its social practice with other actors in the tax field.

**KEYWORDS:** Brazilian tax law. Tax field. Tax discourse. Realistic approach. Discursive approach.

## 1. INTRODUÇÃO

Os primeiros manuais de direito tributário brasileiro costumavam introduzir o tema por meio de uma retórica construída para justificar sua autonomia. Mais especificamente, a preocupação era a de tentar demonstrar suas peculiaridades face ao direito privado, à ciência das finanças e mesmo em relação ao direito financeiro.<sup>1</sup> Por outro lado, estas justificativas apresentavam concepções distintas de autonomia e demonstravam preocupação com diferentes aspectos do direito tributário. Neste sentido, a autonomia poderia se referir ao objeto de conhecimento, aos princípios fundamentais, à natureza da norma incidente, à forma de ensino empregada, ou mesmo ao tipo de ciência praticada.<sup>2</sup> O que é comum a todas estas narrativas é uma

---

<sup>1</sup> Como será visto adiante, a defesa da autonomia do direito tributário face ao direito privado e à ciência das finanças foi historicamente central na construção da prática social deste campo. Por outro lado, esta mesma defesa em relação ao direito financeiro ainda é motivo de debate. Horvath (2014) alega que esta separação pode ter efeitos deletérios para a solução de problemas envolvendo a destinação do produto da arrecadação.

<sup>2</sup> Diferentes explicações sobre a autonomia do direito tributário são encontradas nas obras de Ataliba (1969, p. 101), Sousa (1964, p. 37) e Tórres (2003, p. 45).

atitude de construção de um debate jurídico específico sobre a tributação que não se submeta a outras tradições intelectuais, sejam estas também jurídicas ou não. Portanto, a autonomia do direito tributário lhe confere autossuficiência, permitindo a identificação de características que lhe sejam próprias.

Por outro lado, embora seja comum a referência ao direito tributário como um elemento externo aos atores, não é possível justificar sua autonomia face às próprias narrativas jurídicas sobre a tributação. Apesar deste ramo ser tradicionalmente descrito como um conjunto de normas, princípios ou relações jurídicas, estes elementos não existem fora do discurso dos juristas.<sup>3</sup> Isto se dá porque o direito tributário é o resultado de uma prática social que se manifesta por meio de uma atividade discursiva.<sup>4</sup> Deste modo, a identificação da autonomia do direito tributário não decorre de características que lhe sejam inerentes, mas de um tipo de comportamento dos atores que desenvolvem o seu discurso. Neste sentido, não é possível olhar diretamente para o direito tributário enquanto um objeto de conhecimento uma vez que ele existe apenas nas atitudes dos atores identificados com sua prática social. Isto significa que, para compreender o direito tributário, é necessário observar os atores responsáveis pela construção do discurso jurídico sobre a tributação.

O objetivo do presente artigo é o de apresentar uma proposta de abordagem realista e discursiva sobre o direito tributário brasileiro. A premissa é a de que este realismo não deve, necessariamente, oferecer uma nova proposta de teoria geral do direito, consistindo apenas em uma atitude jurídica específica diante do fenômeno

<sup>3</sup> Como pioneiro e principal expoente desta tradição, Ataliba (2000, pp. 37-40) é taxativo em considerar o tributo como um objeto necessariamente jurídico ao redor do qual o direito tributário se desenvolve.

<sup>4</sup> Por esta razão, Mellinkoff (2004, p. vii), já na primeira página do prefácio de sua influente obra, começa afirmando que o direito é uma profissão de palavras (*"The law is a profession of words"*).

tributário. A hipótese é a de que a abordagem discursiva permite unificar as diversas tradições jurídicas por meio da ênfase nos atores que constituem o campo. O artigo inicialmente compara o realismo às tradições do jusnaturalismo e juspositivismo, privilegiando uma atitude realista em detrimento da construção de uma terceira teoria jurídica. Em seguida, o artigo demonstra como esta atitude resulta na visão da tributação enquanto um fenômeno social cuja historicidade revela seu caráter multidisciplinar. Por fim, o artigo apresenta o direito tributário brasileiro enquanto um discurso resultante de um sistema de ideias partilhado por atores jurídicos identificados com o fenômeno da tributação no Brasil.

## 2. REALISMO ENQUANTO ATITUDE

A filosofia do direito normalmente se refere às tradições do jusnaturalismo e juspositivismo como as duas principais antagonistas na descrição da natureza do fenômeno jurídico. Entretanto, as variantes internas a cada uma destas tradições intelectuais podem ser tão distintas entre si que chegam a se assemelhar à tradição rival.<sup>5</sup> O que persiste, contudo, é a diferença na abordagem da origem da autoridade jurídica e do processo de interpretação das normas. Jusnaturalistas se opõem à juridicidade de uma norma considerada por eles contrária à razão ou à moral, enquanto os juspositivistas contestam uma hermenêutica baseada na utilização de quaisquer critérios que eles entendam como não-jurídicos. Neste sentido, os juspositivistas contribuíram para a definição do campo com uma proposta de identificação da fronteira

---

<sup>5</sup> Waluchow (1994, pp. 1-4) advoga uma versão considerada “inclusiva” do positivismo jurídico, a qual flerta com alguns elementos tradicionalmente associados ao direito natural. Sugerindo um papel central para a moralidade política nas determinações do direito, o autor afirma que esta ideia não é nova, podendo ser encontrada já no pensamento de Hart.

entre o jurídico e o não-jurídico. Por outro lado, um apego excessivo à perspectiva exclusivamente jurídica não permite compreender os fundamentos intelectuais desta divisão, o que faz com que o jurista fique alheio ao processo de formação de seu próprio campo.<sup>6</sup>

Embora não tenha tido um impacto tão grande na experiência jurídica brasileira, o realismo jurídico surgiu como uma terceira alternativa. Sua vertente americana está marcada pela ideia de que as decisões judiciais não decorrem apenas de um processo de interpretação das normas jurídicas, mas de outros fatores considerados não-jurídicos.<sup>7</sup> Na sua versão escandinava, o realismo jurídico apresenta uma crítica ao emprego do que considera “conceitos pseudo-rationais” na aplicação do direito. Ambas as vertentes, contudo, pressupõem a descrença de que apenas o conteúdo das normas jurídicas possa conduzir à aplicação do direito, abrindo espaço para que outras abordagens ofereçam aportes para se compreender a realidade desta aplicação.<sup>8</sup> Dentre estas diversas abordagens, a análise econômica do direito foi a que obteve maior sucesso em submeter o fenômeno jurídico ao seu paradigma. No limite, o direito teria deixado de ser uma área de conhecimento autônoma, tornando-se mero objeto do discurso econômico.<sup>9</sup>

Contudo, ainda que se admita como verdadeira a tese da submissão do direito a fatores não-jurídicos, isto não afasta a necessidade de uma teoria jurídica. A crítica realista necessariamente pressupõe uma ideia de qual seria este direito que deveria ter sido aplicado, mas

<sup>6</sup> Salomão Filho (2012, p. 537) denuncia o fato de o raciocínio positivista apresentar aversão à discussão sobre os interesses envolvidos com o processo de criação e interpretação das normas jurídicas, fazendo com que o sopesamento destes interesses seja considerado estranho ao raciocínio jurídico.

<sup>7</sup> Em sua descrição e crítica a essa ideia, Hart (2012, pp. 136-141) se refere ao realismo como um tipo de ceticismo em relação ao papel das regras jurídicas no processo de interpretação.

<sup>8</sup> Pihlajamäki, 2004.

<sup>9</sup> Posner, 1987.

que foi preterido diante de elementos considerados não-jurídicos.<sup>10</sup> Portanto, o argumento quanto à desconexão entre a racionalidade jurídica e a aplicação do direito não pode resultar em um ceticismo quanto à própria existência desta racionalidade. Negar esta existência significaria anular a própria dimensão jurídica do realismo, tornando-o mero apêndice de uma ciência social qualquer cujo objeto seja o fenômeno jurídico.<sup>11</sup> A alternativa a este paradoxo é compreender o realismo como uma atitude, e não como uma teoria jurídica que prega a inutilidade de teorias jurídicas. Como resultado, a melhor oposição realista às tradições jusnaturalista e juspositivista consiste em rejeitar tanto o uso de argumentos metafísicos no direito quanto sua completa submissão a um abstracionismo vazio de significado material.

Entretanto, a rejeição ao uso de fundamentos metafísicos na argumentação jurídica não é uma novidade, tampouco uma peculiaridade do realismo. A contraposição à metafísica foi o principal elemento do positivismo científico do Século XIX,<sup>12</sup> tendo resultado em duas atitudes distintas por parte dos juristas. A primeira corresponde à centralidade adquirida pelos textos jurídicos, fato este que conferiu significativa importância à produção doutrinária e resultou no emprego da metáfora da “biblioteca como o laboratório do jurista”.<sup>13</sup> Esta centralidade foi corroborada pelos diversos processos de codificação

<sup>10</sup> Pressupor esta fronteira entre o jurídico e o não-jurídico tem gerado discussões envolvendo a própria identificação dos atores dentro das tradições jurídicas. Neste sentido, Tamanaha (2017, pp. 27-30) conta que o erro em diferenciar as teorias jurídicas propriamente ditas (isto é, as proposições sobre o que o direito é ou faz) dos seus pressupostos de fundo tem gerado debates sobre se realistas e mesmo sociólogos do direito seriam juspositivistas.

<sup>11</sup> Tratando, especificamente, da análise econômica do direito, Derzi e Bustamante (2013) concluem que a eventual influência direta (isto é, sem necessariamente passar pelas lentes do direito) dos interesses econômicos sobre a atividade judicial coloca em risco o próprio Estado Democrático de Direito.

<sup>12</sup> Para uma narrativa sobre o impacto do positivismo científico sobre as ciências sociais, ver Gordon, 1991, pp. 271-304.

<sup>13</sup> Danner, 2015.



que ofereceram uma enorme gama de textos normativos como objeto de estudo no direito. A segunda atitude corresponde à abertura do campo jurídico para os aportes oferecidos pelas ciências humanas e sociais. Neste sentido, a contraposição aos fundamentos metafísicos ocorreu pela adoção de uma abordagem materialista que compreendia o direito enquanto resultado de processos históricos e culturais.

Por atribuir importância às circunstâncias econômicas e políticas, a jurisprudência histórica permitiu considerar o direito como um resultado do conflito de forças sociais. Com isso, destacou-se tanto o papel do costume quanto da disputa pelo poder no desenvolvimento do direito, conduzindo à instrumentalização do fenômeno jurídico na consecução de fins específicos.<sup>14</sup> Esta nova posição desafiou o culto à lógica, alegando que os conceitos existem para o bem da vida e não o contrário. Ela também concebeu o fenômeno jurídico além do Estado, resultando no que ficou conhecido como a jurisprudência sociológica, uma abordagem que enfatiza aspectos teleológicos do direito e sua função instrumental na vida em sociedade. A ideia de um direito em contínua transformação como instrumento das sucessivas mudanças sociais tornou-se a base teórica do realismo jurídico no Século XX.<sup>15</sup> Este movimento intelectual criou toda uma agenda concernente à relação entre o direito e os aspectos culturais e organizacionais da sociedade.

Todavia, a negação de argumentos metafísicos no direito não implica ignorar todas as contribuições oferecidas pelo jusnaturalismo. O direito natural é responsável pela formação da tradição jurídica ocidental e constitui o próprio fundamento histórico do campo, servindo de base para toda a construção teórica que se seguiu.<sup>16</sup> Deste

---

<sup>14</sup> Jhering, 1915, pp. 69-96.

<sup>15</sup> Tamanaha, 2006, pp. 60-76.

<sup>16</sup> Neste sentido, Berman (1983, pp. 49, 200 e 204), foi com a emergência do direito canônico no Século XI que surgiu o primeiro sistema jurídico moderno.

modo, afastado o caráter metafísico do discurso jusnaturalista, ainda restariam as construções intelectuais dos juristas enquanto um tipo de ideologia que caracteriza a essência deste campo. Esta ideologia ajudou a compreender o próprio modo jurídico de pensar, auxiliando o positivismo jurídico na construção do seu discurso de ruptura.<sup>17</sup> Portanto, embora o positivismo jurídico também tenha sido uma reação aos fundamentos metafísicos, ele absorveu toda a contribuição histórica do jusnaturalismo em seu projeto de abstração do direito. Esta contribuição foi a matéria prima de um tipo de formalismo excessivamente abstrato que marcou a emergência do juspositivismo.

A atitude realista também pressupõe a negação ao excessivo abstracionismo decorrente do formalismo, invocando a importância de elementos não-jurídicos neste processo. Assim, a reação realista pode ser simbolizada pelo conflito entre uma perspectiva social e a ideia do direito como ele se encontra nos livros.<sup>18</sup> Ocorre que o direito não se resume apenas aos textos, alcançando o contexto em que estes são produzidos e a partir do qual são interpretados. Isto se dá porque as teorizações jurídicas, ainda que internamente consistentes, não emergem em um vácuo cultural, intelectual ou cognitivo, mas decorrem de diversos elementos exteriores ao direito.<sup>19</sup> Como consequência, a compreensão do processo de teorização do direito merece ser complementada pela análise dos elementos contextuais que contribuem para a emergência do discurso jurídico. Esta atitude implica uma abertura para os aportes oferecidos por outros campos do conhecimento e revela mais um desdobramento da adoção da atitude realista em relação ao fenômeno jurídico.

A necessária compreensão do direito em um determinado contexto resulta em uma atitude de oposição ao fechamento do campo

---

<sup>17</sup> Dyzenhaus, 2004.

<sup>18</sup> Sobre as diferentes manifestações desta tradição social, ver Seron, Coutin e Meeusen, 2013.

<sup>19</sup> Saltman, 1989.

jurídico em suas próprias construções intelectuais. Neste sentido, a atitude realista contrasta com o positivismo jurídico ao mesmo tempo em que se harmoniza com a abordagem jusnaturalista, pelo menos em sua vertente moderna, a qual considera o direito enquanto uma instituição ou prática social.<sup>20</sup> Por outro lado, a abertura proposta pela atitude realista vai além da utilização de abstracionismos morais ou filosóficos na descrição do fenômeno jurídico. Embora não sejam necessariamente rejeitadas, tais abstrações devem ser complementadas com elementos substantivos, revelando um comprometimento com a entrega de resultados materiais. Esta atitude se harmoniza com a tradição do direito tributário dada sua constante relação com a tributação enquanto um fenômeno passível de identificação e que apresenta resultados sociais que podem ser mensurados. Ocorre que o campo jurídico tributário está genealogicamente relacionado com uma abordagem substantiva que remete às próprias origens econômicas do discurso moderno sobre a tributação.

Entretanto, reconhecer a materialidade do fenômeno tributário não implica submeter o direito à economia, tampouco privilegiar a interpretação econômica.<sup>21</sup> O campo tributário comporta atores sociais oriundos de tradições intelectuais distintas, cabendo ao jurista compreender de que forma as categorias do seu discurso específico contribuem para a construção do discurso geral. Embora as origens do discurso jurídico se situem no âmbito do jusnaturalismo, foi o positivismo jurídico quem melhor contribuiu para esta compreensão. A atitude juspositivista foi responsável por desenvolver ferramentas que permitem identificar com clareza o jurista enquanto um ator social distinto.<sup>22</sup> Deste modo, embora a atitude realista se oponha ao

<sup>20</sup> Neste sentido, ver Bix, 2010, pp. 218-226.

<sup>21</sup> Castro, 2011.

<sup>22</sup> Diante deste papel instrumental, Berman (1988, pp. 782-788) entende que, a despeito de algumas divergências remanescentes, o juspositivismo não representa a antítese do jusnaturalismo.

excessivo abstracionismo do positivismo jurídico, é necessário reconhecer a importância de sua contribuição. Assim como em relação ao jusnaturalismo, a atitude realista implica contextualizar o discurso do positivismo jurídico enquanto um esforço de construção de uma esfera genuinamente jurídica.

### 3. TRIBUTAÇÃO ENQUANTO FENÔMENO

A aplicação da atitude realista no campo tributário resulta no reconhecimento da importância de um debate que vá além da preocupação com a articulação consistente de categorias abstratas. Este reconhecimento implica tratar a tributação enquanto um elemento situado no plano da fenomenologia, de modo que tais abstrações devem estar relacionadas em maior ou menor grau com elementos materiais.<sup>23</sup> O reconhecimento da existência de uma dimensão fenomenológica, por sua vez, é o que abre espaço para um debate mais amplo sobre substância. A tributação, portanto, além de uma categoria abstrata pertencente ao plano intelectual, possui uma dimensão material que se manifesta de modo independente. Esta dualidade entre um plano intelectual e uma dimensão material está tradicionalmente presente nos sucessivos discursos sobre a tributação. Todavia, a tributação não pode ser completamente apartada dos demais elementos que constituem a sociedade, uma vez que é neste plano que sua dimensão fenomenológica se manifesta.<sup>24</sup>

<sup>23</sup> Esta atitude fenomenológica implica fugir da tentação solipsista de entender a tributação como mera vontade dos sujeitos do campo, admitindo a existência de uma realidade tributária apreensível por meio dos instrumentos de que estes atores dispõem. Os fundamentos intelectuais desta ideia se encontram em Husserl, 1966.

<sup>24</sup> A preocupação com a relação entre o fenômeno tributário e a realidade social e econômica (brasileira) levou Gassen (2016) a distinguir a ideia de sistema tributário (tradicionalmente associado a debates formais e abstratos) da de uma “matriz tributária”. Nesse sentido, a matriz tributária corresponde ao resultado das escolhas feitas em determinado momento histórico no campo da ação social sobre o fenômeno tributário.

É possível identificar um grande campo tributário em que se desenvolve uma articulação de categorias intelectuais com o propósito de descrever a fenomenologia tributária. A partir deste esforço conjunto, a tributação emerge enquanto uma manifestação da fenomenologia social, o que permite reconstruir a historicidade de sua dimensão intelectual.<sup>25</sup> Embora uma fenomenologia social em oposição à natural tenha sido percebida apenas recentemente,<sup>26</sup> a tributação sempre esteve associada a eventos sociais historicamente identificáveis. Tal identificação é o que permite a historiadores, sobretudo arqueólogos, perceber a existência da tributação em circunstâncias históricas bastante distintas. O contínuo reconhecimento da existência social da tributação, apesar das profundas mudanças estruturais em seu contexto, demonstra a força de sua dimensão material. Foi em torno desta dimensão que diversas abordagens intelectuais se desenvolveram, revelando o caráter inegavelmente multidisciplinar deste grande campo tributário.

Além do combate aos fundamentos metafísicos, o positivismo científico foi responsável por um processo de fragmentação das áreas do conhecimento que deu origem a diversos campos de investigação. Esta fragmentação resultou em várias abordagens sobre os fenômenos sociais que se distinguem a partir das diferentes preocupações que elas manifestam.<sup>27</sup> Enquanto fenômeno social, a tributação também se submeteu a esta pluralidade de campos, sendo mais central em alguns do que em outros. Neste caso, a identificação de um grande campo genuinamente tributário dependeu da união cognitiva entre estes diversos campos, resultado do interesse de certos atores em dialogar com atores tributários de outros campos.<sup>28</sup> Ocorre que alguns campos são responsáveis

---

<sup>25</sup> Campos, 2024, pp. 120-139.

<sup>26</sup> Para uma apresentação dos elementos que constituem esta fenomenologia social, ver Schutz, 1967.

<sup>27</sup> Este projeto de “divisão do trabalho intelectual” e classificação dos campos do conhecimento está explicitamente estruturado em Comte, 1975.

<sup>28</sup> Dietsch e Rixen, 2016.

pela formação de um núcleo duro, decidindo o que é central e o que é periférico no campo tributário. Os discursos político, econômico e jurídico sobre a tributação foram os protagonistas deste processo e suas historicidades se confundem com a do próprio campo tributário.

A tributação esteve tradicionalmente localizada no bojo de um grande debate político em sentido lato, isto é, relacionado com a forma de organização social e o problema do poder na sociedade. A partir das relações de poder é que os historiadores normalmente identificam o fenômeno tributário na antiguidade.<sup>29</sup> Não é por outra razão que a tributação esteve no centro dos debates sobre poder central e liberdade que resultaram em novas teorias sobre o papel do Estado e do soberano na Europa. Estes debates colocaram a questão da propriedade no centro do argumento sobre a própria legitimidade do exercício do poder, o que permitiu o desenvolvimento de um discurso tributário mais sofisticado. Tal sofisticação ocorreu no período do iluminismo,<sup>30</sup> tornando a tributação uma categoria central na construção de uma nova relação entre o soberano e seus jurisdicionados. Superada a questão da justificativa do exercício do poder em si, restou a necessidade de articular as formas legítimas de tributação com o seu papel na organização social.

O discurso econômico foi o mais bem sucedido na articulação acima mencionada, dando à tributação um caráter moderno a partir das novas teorias liberais sobre a geração de riqueza. Tais teorias resultaram na separação entre esfera pública e privada representada pela dicotomia entre interesses políticos e econômicos, produzindo princípios tributários voltados para a preservação desta separação.<sup>31</sup>

<sup>29</sup> Fournier de Flaix (1897, pp. 5-7 e 11-16) descreve a tributação em diversos momentos históricos, mas sempre associada a relações de submissão decorrentes de guerras, condição religiosa ou pertencimento a um grupo social específico.

<sup>30</sup> Frecknall-Hughes, 2007.

<sup>31</sup> De acordo com Schumpeter (1991, pp. 102-108), esta separação foi condição não apenas para o nascimento do capitalismo, mas do próprio Estado moderno.

Contudo, a importância da dimensão política da tributação, associada ao resgate da antiga tradição cameralista, resultou em debates especificamente preocupados com a esfera pública. Neste sentido, a ciência das finanças emergiu no Século XIX como resultado do vácuo deixado pela economia política no tratamento da atividade arrecadatória do Estado. Por outro lado, com a ascensão do positivismo científico, o discurso econômico sofreu algumas mudanças. A rejeição de elementos políticos no discurso econômico ocorreu quando métodos tradicionais da economia política eram desafiados pela matematização promovida pelos marginalistas.<sup>32</sup>

O positivismo científico fez com que o processo de rejeição da dimensão política da tributação também ocorresse no campo jurídico. Esta rejeição correspondeu a uma manifestação específica do movimento mais geral de combate aos argumentos metafísicos que caracterizou a emergência do positivismo jurídico e que permitiu o posterior desenvolvimento do realismo.<sup>33</sup> No entanto, a preocupação com o desenvolvimento de métodos genuinamente jurídicos também resultou na aversão à influência do pensamento econômico. Tal aversão implicou a negação da matematização da economia nos termos propostos pelos marginalistas.<sup>34</sup> A prevalência do positivismo jurídico, portanto, significou uma ruptura do discurso jurídico com a dimensão material da tributação, historicamente associada ao discurso econômico. Por outro

<sup>32</sup> Dado que a utilidade marginal diminui com a quantidade, determinar o valor de um bem exige mais do que um grau rudimentar de conhecimento matemático. Embora a economia esteja atualmente associada a cálculos complexos, tal associação ocorreu a partir da mudança de paradigma desencadeada pela “revolução marginal”, expressão associada aos trabalhos contemporâneos, mas independentes, de William Stanley Jevons, Carl Menger e Léon Walras envolvendo o princípio da redução da utilidade marginal. Neste sentido, ver Fisher, 1986.

<sup>33</sup> Schweber (1999) explica que os norte-americanos levaram mais a sério que os europeus a ideia de emular as ciências naturais no direito, o que explica o maior desenvolvimento do realismo em sua cultura jurídica.

<sup>34</sup> Pellet, 2013, pp. 958-976.

lado, a inegável importância desta dimensão fez com que o discurso jurídico sobre a tributação estivesse em constante tensão com a economia em seu esforço de construir uma agenda autônoma.

O desejo dos juristas em desenvolver uma abordagem tributária própria foi alcançado com a adaptação de categorias intelectuais importadas do direito civil. O formalismo jurídico alemão foi a principal referência para o desenvolvimento de uma perspectiva jurídica tributária independente da econômica.<sup>35</sup> Este movimento de independência foi auxiliado pelo amplo processo de codificação que tomou conta do continente europeu ao longo do Século XIX.<sup>36</sup> Posteriormente, as codificações tributárias do início do Século XX fortaleceram a agenda do campo tributário, servindo de catalizador para a produção de doutrinas e comentários à legislação tributária. A relação entre a existência de códigos tributários e a emergência de uma concepção de campo também se manifestou no caso brasileiro. Todavia, foi somente a partir do surgimento do Código Tributário Nacional que ocorreram os primeiros esforços de identificação de um campo jurídico tributário tipicamente doméstico, com suas ferramentas e agenda própria.

Entretanto, a adaptação do formalismo ao debate tributário ocasionou um novo tipo de tensão, desta vez entre o direito tributário e o direito privado. A questão consistia em determinar se o direito tributário corresponderia a um direito autônomo ou se a separação entre esfera pública e privada o submeteria aos institutos do direito civil.<sup>37</sup> A solução para este problema foi o resgate da dimensão material da tributação, invocando-se o argumento de que a norma tributária tenciona alcançar a substância econômica da relação jurídica privada, e não a relação em si.<sup>38</sup> Este estratagema, contudo, reviveu as antigas

---

<sup>35</sup> Bourget, 2012, pp. 93-237.

<sup>36</sup> Wagner, 1952.

<sup>37</sup> A dominância da ideia de separação de esferas levou Géný (1931) a concluir que o direito tributário estaria mais próximo do direito privado do que do público.

<sup>38</sup> Trotabas, 1926.



tensões do direito tributário com a economia, o que demandou soluções mais criativas para garantir a autonomia do campo. Assim, o campo jurídico tributário brasileiro elegeu a norma tributária como o elemento central do seu discurso, tornando a tributação um verdadeiro sinônimo de relação jurídica. Tal alternativa resultou no desenvolvimento de uma agenda internamente consistente e capaz de preservar seu caráter formalista.

O formalismo jurídico do direito tributário brasileiro reinou soberano por mais de três décadas, até ser novamente confrontado com questões de substância. A problemática está associada às distorções causadas pela proliferação de planejamentos tributários descritos como abusivos por colidirem com arquétipos de racionalidade econômica que remontam às origens do discurso tributário.<sup>39</sup> Outra questão fundamental foi o constante processo de internacionalização da economia e do próprio campo tributário brasileiro. A atitude formalista não foi capaz de se adaptar a um cenário internacional orientado às questões materiais da tributação e carente de um órgão central e um “código tributário internacional”. O resultado foi uma atitude reativa do campo brasileiro diante da emergência de um verdadeiro debate internacional tributário no Século XXI. Longe de propor sugestões aos problemas internacionais, os justributaristas brasileiros, em sua grande maioria, limitaram-se a produzir comentários aos impactos destas iniciativas, na hipótese de estas serem implementadas no Brasil.

#### 4. DIREITO TRIBUTÁRIO ENQUANTO DISCURSO

O debate sobre a autonomia do direito tributário, bem como a crise enfrentada pelo formalismo brasileiro no fim do Século XX,

<sup>39</sup> Segundo Greco (2011), a ironia está no fato de esta reação ter surgido no bojo de decisões do tribunal administrativo, e não da produção doutrinária.

revelam a importância da dimensão material da tributação. Independentemente da atitude realista aqui advogada, o direito tributário já possui uma concepção de realismo que o remete às origens econômicas do seu discurso.<sup>40</sup> A existência de um realismo tipicamente tributário deve ser levada em consideração no momento da adoção da atitude realista em relação ao fenômeno jurídico como um todo. É por este motivo que, a despeito de sua dominância no realismo jurídico americano, a análise econômica do direito não é a perspectiva mais adequada para efetivar a atitude realista no campo jurídico tributário brasileiro. A profunda influência do positivismo no pensamento jurídico nacional não pode ser desprezada pelos atores deste campo. Diante deste cenário, a abordagem discursiva se torna a única que permite harmonizar a atitude realista com as tradições e categorias já consolidadas pela prática social nacional.

A abordagem discursiva produz um ambiente intelectual em que é possível conciliar a atitude realista com os fundamentos metafísicos e abstracionismos que caracterizam a história do campo jurídico. A redução de todos estes elementos a uma dimensão discursiva permite a articulação de suas categorias enquanto produtos de atitudes distintas face ao fenômeno jurídico.<sup>41</sup> Isto permite identificar a existência de um discurso jurídico tributário amplo ao invés de meros fragmentos discursivos comprometidos apenas com sua tradição jusfilosófica específica. O resultado é a ênfase sobre o que as tradições jusfilosóficas têm em comum, ao invés de se destacar suas discordâncias. A identificação de um discurso uno, por sua vez, revela um sistema de ideias relativamente comum que permite que os diferentes atores compreendam as articulações das categorias do campo jurídico. É este modo de pensar

<sup>40</sup> Serlooten e de Bissy (2005) apresentam uma crítica sobre como este tipo específico de realismo se difundiu no campo tributário francês.

<sup>41</sup> Segundo Fairclough (1989), pressupor uma atitude por traz do uso da linguagem é o que justifica o emprego da expressão “discurso”, evitando uma perspectiva pretensamente neutra dos atores.

essencialmente jurídico que distingue os justributaristas dos demais atores do campo tributário.

O fato de haver um discurso jurídico tributário que não se confunde com o discurso geral sobre a tributação revela um sistema de ideias propriamente jurídico. Se este modo de pensar jurídico é o que caracteriza estes atores, ele deve se manifestar tanto na prática do campo quanto no processo de formação de novos atores.<sup>42</sup> Como decorrência, o reconhecimento da maturidade no campo se dá em função do domínio que um determinado ator possui em relação ao seu discurso. Da mesma maneira, é possível afirmar que a prática jurídica tributária corresponde à capacidade de articular as categorias que formam o discurso jurídico sobre a tributação. A existência destas categorias, bem como o modo como elas se articulam para solucionar os problemas propostos, estão associados ao paradigma dominante no campo. A conclusão é a de que a identificação de um discurso jurídico tributário pressupõe existir um paradigma jurídico que não se confunde com os dos demais campos que se ocupam do fenômeno tributário.

A ideia de paradigma associada a uma determinada área do conhecimento implica um modo de pensar específico em relação a determinados objetos. Este modo de pensar é o que estabelece quais são os problemas a serem solucionados pelos atores,<sup>43</sup> o que determina a própria agenda a ser perseguida. Igualmente, é o paradigma que oferece as ferramentas necessárias à resolução dos problemas e que informa quais soluções são consideradas legítimas. Isto quer dizer que o paradigma não apenas estabelece os fins de uma dada prática social, mas condiciona os meios pelos quais esta prática se desenvolverá. O

---

<sup>42</sup> Não por acaso existe uma preocupação com o ensino deste modo de pensar considerado tipicamente jurídico. Para um exemplo desta preocupação na cultura jurídica americana, ver a obra de Schauer (2012).

<sup>43</sup> Kuhn (1970, pp. 10-22) chama de “ciência normal” a situação em que estes atores compreendem claramente que atitudes são esperadas em sua prática social.

resultado da centralidade do paradigma na prática social de um campo é o sentimento de coletividade entre os atores que interagem neste ambiente, o que se manifesta tanto no plano institucional quanto intelectual. De um lado, estes atores ocupam um mesmo *locus* social, de outro, eles partilham um modo de pensar específico que os permite se identificar como uma verdadeira comunidade epistêmica.

Assim, a identificação de um discurso tributário implica a existência de uma comunidade epistêmica de especialistas no fenômeno tributário. Por sua vez, a constatação da existência desta comunidade indica uma interação de atores cuja prática social consiste na articulação de categorias epistemológicas que gravitam ao redor da ideia de tributação enquanto elemento central do seu discurso. No entanto, esta ampla comunidade epistêmica de especialistas em tributação se forma a partir da junção de campos diversos. Dado que estes campos remetem a tradições intelectuais distintas, a conclusão é a de existirem paradigmas tributários gerais e específicos que interagem entre si na formação do sistema de ideias do campo.<sup>44</sup> Como decorrência, a partir do discurso tributário geral é possível identificar diferentes discursos manejados por subcomunidades de tributaristas que interagem neste campo. O resultado é a possibilidade de se distinguir diferentes atores do campo tributário conforme as distintas nuances de suas atitudes específicas diante do fenômeno tributário.

Em um nível geral, portanto, o campo da tributação possui um discurso desenvolvido historicamente por atores oriundos de tradições intelectuais diversas. Como visto, a versão moderna deste discurso adquiriu uma grande complexidade a partir da contribuição sucessiva dos campos da política, da economia e do direito. O discurso jurídico sobre a tributação surgiu como uma dupla reação, tanto à dimensão

---

<sup>44</sup> Kuhn (1970, pp. 43-51) esclarece que mesmo nas ciências naturais é comum que o compartilhamento de um paradigma dominante conviva com atividades científicas específicas, de modo que algumas revoluções científicas atinjam apenas determinadas subcomunidades.

política da tributação quanto à dominância do discurso econômico.<sup>45</sup> Estes atores desenvolveram uma abordagem específica amparada no formalismo jurídico e conectada com elementos que são necessariamente relevantes para a tradição do direito. Entretanto, mesmo dentro do campo jurídico tributário, é possível identificar atitudes distintas conforme a localização de cada ator no campo. A dualidade entre esfera pública e privada revela o fisco e os contribuintes como os principais polos da relação jurídica tributária, enquanto os acadêmicos possuem uma preocupação com a própria consistência do discurso.<sup>46</sup>

A retórica envolvendo uma dicotomia entre fisco e contribuintes, enquanto decorrência da dualidade entre esfera pública e privada, normalmente se baseia em dois pressupostos. Tal dicotomia presume uma necessária superioridade do fisco ao mesmo tempo em que trata os contribuintes como uma massa homogênea de atores.<sup>47</sup> Contudo, um olhar mais acurado sobre o comportamento do campo revela uma distinção entre os responsáveis por falar em nome dos contribuintes e os contribuintes em sentido estrito. Ademais, mesmo entre os contribuintes, é notória a diferença entre aqueles que são apenas formalmente colocados nesta posição vis-à-vis os que sofrem o peso da tributação. Diante dos diferentes interesses em jogo no campo, é fundamental diferenciar a utilização do discurso como um instrumento de proteção da clientela e sua preservação enquanto ferramenta de identidade do ator. O uso meramente instrumental do discurso jurídico tributário tem o condão de reduzir a importância do jurista diante dos demais atores do campo.

<sup>45</sup> Esta reação continua presente na prática social do campo. Neste sentido, Correia Neto (2016) sustenta a importância de se separar o debate jurídico do que ele chama de finalidade (política) e eficácia (economia) da tributação.

<sup>46</sup> Campos, 2021.

<sup>47</sup> Embora a superioridade do fisco seja uma regra na maioria dos casos, Majdanska, Migai e Ołowska (2018) demonstram a dificuldade dos países em desenvolvimento em aplicar sua legislação tributária diante de contribuintes com grande poder financeiro.

O grupo submetido à ideia de fisco também possui clivagens importantes que merecem ser destacadas, o que revela interesses distintos. A mais importante e tradicional é a dicotomia entre uma classe política circunstancial preocupada com os resultados da tributação e uma burocracia estável que se ocupa de seus meios.<sup>48</sup> Mesmo no âmbito desta burocracia, diferentes interesses emergem em decorrência das diversas posições destes atores. O conflito entre o atendimento à política tributária objeto de um projeto específico e o respeito a uma tradição técnica institucionalizada produz atitudes diferentes diante do fenômeno tributário. O resultado é a emergência de interesses burocráticos que não necessariamente se coadunam com a ideia disseminada de fiscalidade. Assim, o principal instrumento de criação da identidade da burocracia fiscal não é sua capacidade de obter arrecadação a qualquer custo, mas o poder de institucionalizar uma determinada perspectiva sobre a tributação.

Em paralelo a estes dois grupos de atores existe uma atitude científica que caracteriza a academia como principal *locus* responsável pela preservação do discurso jurídico tributário. Embora a realidade mostre uma confusão de atores, é esperado que os acadêmicos não usem este *locus* para defender interesses de clientela. A principal forma de preservação do discurso do campo é por meio da formação de novos juristas. Este é o processo responsável pela perpetuação do paradigma do campo e no qual operam os principais conflitos no sentido de manter determinados pensamentos dominantes ou incentivar atitudes de contestação que podem resultar em transformações paradigmáticas.<sup>49</sup> Por ser a principal guardiã do discurso, a academia

<sup>48</sup> De modo bastante simplificado e pensado para a realidade norte-americana, Alesina e Tabellini (2007) afirmam que políticos objetivam a reeleição ao passo que burocratas se preocupam com sua carreira.

<sup>49</sup> A constatação deste fato levou Kennedy (1982) a sugerir mecanismos a partir dos quais estudantes americanos progressistas poderiam evitar que as faculdades de direito desmobilizassem sua agenda de combate à perpetuação de hierarquias sociais.

concentra a maior parte das expectativas sociais quanto à preservação do próprio sentido de relevância dos especialistas. Este sentido é a chave para se compreender a necessidade de entrega de resultados materiais à sociedade, uma vez que esta é quem confere à academia sua condição privilegiada.

## 5. CONCLUSÕES

A primeira e principal conclusão é a de que o campo jurídico brasileiro necessita consolidar uma abordagem realista em relação ao fenômeno da tributação. Embora o fim do Século XX tenha testemunhado um enfraquecimento do formalismo jurídico, o alto grau de internacionalização de nossa economia impõe um campo tributário ainda mais comprometido com a entrega de resultados materiais à sociedade. Apesar de a perspectiva realista representar uma ruptura com o abstracionismo formalista, ela não significa um desprezo pelas suas contribuições ao longo da história do campo. Seu objetivo é contextualizar as categorias formais à luz de um debate sobre a substância do fenômeno da tributação. A atitude realista, portanto, permite articular as categorias abstratas do formalismo jurídico à materialidade da tributação. Esta articulação se dá pela redução destas categorias à sua dimensão discursiva, enfatizando as atitudes que elas evocam em detrimento de suas pretensas qualidades essenciais.

A segunda conclusão é a de que a materialidade da tributação, por sua vez, resulta no seu reconhecimento enquanto um fenômeno social. Este reconhecimento está intimamente relacionado com a questão da substância e propõem uma conexão entre as categorias abstratas e a dimensão fenomenológica da tributação. Enquanto um fenômeno social, a tributação deve ser entendida como um objeto que também pertence a outros campos do conhecimento. Neste sentido, o discurso jurídico se relaciona aos de outras tradições intelectuais, permitindo um processo de abertura do campo com o qual o formalismo jurídico

não está comprometido. O resultado é a necessidade de que o jurista dialogue com os demais atores que compõe o campo tributário, resgatando uma tradição que remonta à emergência do discurso moderno sobre a tributação. Este diálogo não apenas permite ao jurista se tornar um consumidor da produção intelectual de outros campos como o estimula a identificar suas próprias contribuições ao debate.

A última conclusão é a de que, a partir do contraste de sua prática social em relação às dos demais atores do campo, o jurista compreenderá em que consiste o discurso do direito tributário brasileiro. A abertura do campo e a iniciativa de diálogo com outros atores tributários obrigam o jurista a identificar como o direito pode contribuir para um debate substancial sobre a tributação. Esta atitude de abertura confere uma dupla importância ao campo jurídico tributário, seu discurso e seus atores. Enquanto, de um lado, o direito pode encontrar o seu lugar enquanto protagonista na construção do discurso tributário, do outro, o justributarista identifica como pode contribuir para o atendimento das expectativas sociais e justificar o seu papel ao lado de outros atores. Esta contribuição não se resume à esfera tributária ou à questão da substância da tributação enquanto um fenômeno. Trata-se de um reconhecimento que alcança o fenômeno jurídico como um todo, auxiliando na construção histórica de um sentido material para o próprio direito.

## REFERENCIAS

ALESINA, Alberto Francesco e TABELLINI, Guido. **Bureaucrats or Politicians? Part I: a single policy task**. The American Economic Review, v. 97, n. 1, pp. 169-179, Mar 2007. 10.1257/000282807780323578.

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: RT, 1969.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. ISBN 8574201715.



BERMAN, Harold Joseph. **Law and Revolution: the formation of the Western legal tradition**. Cambridge e Londres: Harvard University Press, 1983.

BERMAN, Harold Joseph. **Toward an Integrative Jurisprudence: politics, morality, history**. California Law Review, v. 76, n. 4, pp. 779-801, 1988. ISSN 00081221. 10.2307/3480537.

BIX, Brian. Natural Law Theory. In: D. M. Patterson (Org.). **A Companion to Philosophy of Law and Legal Theory**. Chichester: John Wiley & Sons, Ltd., 2010. cap. 13, pp. 209-227. 10.1002/9781444320114.ch13.

BOURGET, Renaud. **La Science Juridique et le Droit Financier et Fiscal: étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles)**. Paris: Dalloz, 2012. ISBN 9782247115884.

CAMPOS, Marcio Augusto. **Direito Tributário Internacional: a emergência de um discurso jurídico transnacional sobre a tributação**. São Paulo: Dialética, 2024.

CAMPOS, Marcio Augusto. Técnica e Política: Estado, contribuintes e academia na construção do discurso tributário brasileiro. In: A. Macedo e R. R. Aguirrezábal (Org.). **Gestão Fiscal Municipal, Tributação, Orçamento e Gasto Público**. São Paulo: Quartier Latin, 2021. v. 8, pp. 317-339. ISBN 9786555750935

CASTRO, Marcus Faro de. **Direito, Tributação e Economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica**. Revista da PGFN, v. 1, n. 1, pp. 23-51, 2011.

COMTE, Auguste. **Philosophie Première : leçons 1 à 45. Cours de Philosophie Positive**. Paris: Hermann, 1975.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Formação do Direito Tributário como Disciplina Jurídica: recortes e exclusões**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA, v. 26, n. 28, pp. 257-298, 2016. 10.9771/rppgd.v26i28.18281.

DANNER, Richard A. **Law Libraries and Laboratories: the legacies of Langdell and his metaphor**. Law Library Journal, v. 107, n. 1, pp. 7-56, 2015.

DERZI, Misabel de Abreu Machado e BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **A análise econômica de Posner e a ideia de Estado de Direito em**

**Luhmann: breves considerações críticas.** Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, v. s/n, pp. 327-352, 2013. 10.12818/p.0304-2340.2013vwap327.

DIETSCH, Peter e RIXEN, Thomas. **Global Tax Governance: what is wrong with it and how to fix it.** Colchester: ECPR Press, 2016. ISBN 9781785521263.

DYZENHAUS, David. **The Genealogy of Legal Positivism.** Oxford Journal of Legal Studies, v. 24, n. 1, pp. 39-67, 2004. ISSN 14643820. 10.1093/ojls/24.1.39.

FAIRCLOUGH, Norman. **Language and Power.** Londres e Nova Iorque: Longman, 1989.

FISHER, Robert M. **The Logic of Economic Discovery: neoclassical economics and the marginal revolution.** Brighton: Wheatsheaf Books, 1986.

FOURNIER DE FLAIX, Ernest. **L'Impôt Dans les Diverses Civilisations.** Paris: Guillaumin, 1897.

FRECKNALL-HUGHES, Jane. **The Concept of Taxation and the Age of Enlightenment.** In: J. Tiley (Org.). *Studies in the History of Tax Law.* Oxford e Portland (Or): Hart, 2007. v. 2, pp. 253-286. 10.5040/9781474200561.ch-009.

GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil.** In: V. Gassen (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira.** Belo Horizonte: Arraes, 2016, pp. 1-15. ISBN 9788582382295.

GÉNY, François. **Le Particularisme du Droit Fiscal.** Revue Trimestrielle de Droit Civil, pp. 797-833, 1931.

GORDON, Scott. **The History and Philosophy of Social Science.** Londres: Routledge, 1991.

GRECO, Marco Aurélio. **Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro.** Revista da PGFN, v. 1, n. 1, pp. 9-18, Jan.-jun. 2011.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **The Concept of Law.** 3. ed. Londres: Oxford University Press, 2012. ISBN 9780194423175.

HORVATH, Estevão. **Direito Financeiro Versus Direito Tributário: uma dicotomia desnecessária e contraproducente.** In: E. Horvath, J. M. Conti e

F. F. Scaff (Org.). **Direito Financeiro, Econômico e Tributário: estudos em homenagem a Régis Fernandes de Oliveira**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, pp. 156-177. ISBN 8576747383.

HUSSERL, Edmund Gustav Albrecht. **Méditations Cartésiennes**. Paris: Librairie Philosophique J. Vrin, 1966.

JHERING, Rudolph von. **The Struggle for Law**. 2. ed. Chicago: Callaghan and Company, 1915.

KENNEDY, Duncan. **Legal Education and the Reproduction of Hierarchy**. *Journal of Legal Education*, v. 32, pp. 591-615, 1982.

KUHN, Thomas Samuel. **The Structure of Scientific Revolutions**. 2. ed. Chicago: University of Chicago Press, 1970. ISBN 0226458032.

MAJDANSKA, Alicja, MIGAI, Clement e OLOWSKA, Marta. **High Net-Worth Individuals: the challenge for tax administrations, financial intelligence units and law enforcement agencies**. *Bulletin for International Taxation*, v. 72, n. 10, pp. 595-606, 6 Sep 2018.

MELLINKOFF, David. **The Language of the Law**. Eugene (Or): Resource Publications, 2004. ISBN 9781592446902.

PELLET, Rémi. **L'Enseignement des Finances Publiques à l'Université**. *Revue du droit public*, n. 4, pp. 957-995, 2013.

PIHLAJAMÄKI, Heikki. **Against Metaphysics in Law: the historical background of American and Scandinavian legal realism compared**. *The American Journal of Comparative Law*, v. 52, n. 2, pp. 469-487, 2004. ISSN 0002919X. 10.2307/4144458.

POSNER, Richard Allen. **The Decline of Law as an Autonomous Discipline: 1962-1987**. *Harvard Law Review*, v. 100, p. 761, 1987. 10.2307/1341093.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Novo estruturalismo jurídico: uma alternativa para o direito?** *Revista dos Tribunais*, v. 101, n. 926, pp. 533-548, 2012.

SALTMAN, Michael. **Legal Realism in Cross-cultural Context**. *Revue internationale de semiotique juridique*, v. 2, n. 2, pp. 113-128, June 01 1989. ISSN 1572-8722. 10.1007/bf02053529.

SCHAUER, Frederick F. **Thinking Like a Lawyer: a new introduction to legal reasoning**. Londres: Harvard University Press, 2012. 10.2307/j.ctvj2x3k.

- SCHUMPETER, Joseph Alois. **The Economics and Sociology of Capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991. ISBN 9780691003832.
- SCHUTZ, Alfred. **The Phenomenology of the Social World**. Northwestern University Press, 1967. ISBN 9780810103900.
- SCHWEBER, Howard. **The Science of Legal Science: the model of the natural sciences in nineteenth-century American legal education**. *Law and History Review*, n. 3, pp. 421-466, 1999. 10.2307/744378.
- SERLOOTEN, Patrick e DE BISSY, Arnaud. Le Néo-réalisme du Droit Fiscal. In: M. Hecquard-Théron e J. Krynen (Org.). **Regards critiques sur quelques (r)évolutions récentes du droit**. Toulouse: Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, 2005, pp. 195-222. 10.4000/books.putc.1586.
- SERON, Carroll, COUTIN, Susan Bibler e MEEUSEN, Pauline White. **Is There a Canon of Law and Society?** *Annual Review of Law and Social Science*, v. 9, n. 1, pp. 287-306, 2013. 10.1146/annurev-lawsocsci-102612-133954.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeira, 1964.
- TAMANAH, Brian Z. **Law as a Means to an End: threat to the rule of law**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006. ISBN 9780511249686. 10.1017/CBO9780511511073.
- TAMANAH, Brian Z. **A Realistic Theory of Law**. Cambridge: Cambridge University Press, 2017. ISBN 9781107188426. 10.1017/9781316979778.
- TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- TROTABAS, Louis. **Les Rapports du Droit Fiscal et du Droit Privé**. D. H. Chronique, pp. 29-32, 1926.
- WAGNER, Wienczyslaw Josef. **Codification of Law in Europe and the Codification Movement in the Middle of the Nineteenth Century in the United States**. *Saint Louis University Law Journal*, n. 4, pp. 335-359, 1952.
- WALUCHOW, Wilfrid Joseph. **Inclusive Legal Positivism**. Oxford: Clarendon Press Oxford, 1994. ISBN 0198258127.

## VALCIR GASSEN

Possui graduação em Direito pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul (1991), mestrado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (1994), doutorado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (2002), pós-doutorado pela Universidade de Alicante na Espanha (2006) e pós-doutorado pela Thomas Jefferson School of Law nos EUA (Estágio Sênior CAPES 2013/14). Atualmente é professor Titular na Universidade Federal de Santa Catarina –UFSC. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, atuando principalmente nos seguintes temas: direito tributário, matriz tributária, hermenêutica jurídica e técnica legislativa.

Endereço Profissional: CCJ – Universidade Federal de Santa Catarina, CEP 88.040-900.

**ORCID ID:** <https://orcid.org/0009-0005-4431-0603>

**E-MAIL:** [gassen.valcir@ufsc.br](mailto:gassen.valcir@ufsc.br)

## MARCIO AUGUSTO PEREIRA DA SILVA CAMPOS

Coordenador Acadêmico da Escola Superior de Tributação de Brasília. Doutor em Ciências Jurídicas pela Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne. Mestre e Doutor em Direito, Estado e Constituição pela Universidade de Brasília. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil lotado na Divisão de Tributação Internacional. Membro da Força Tarefa sobre Ativos Digitais (DATF) – Global Coalition to Fight Financial Crime (Estocolmo). Delegado brasileiro e membro da mesa diretora da Força Tarefa sobre a Economia Digital – G20/OECD/IF (Paris), de 2016 a 2018.

Endereço Profissional: Esplanada dos Ministérios, Bloco P, Edifício Sede do Ministério da Fazenda, 9º Andar, CEP 70.048-900, Brasília/DF.

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8792-0998>

E-MAIL: [marcio.campos@estb.com.br](mailto:marcio.campos@estb.com.br)

Recebido: 07/11/2024

Aceito: 21/08/2025



Este trabalho está licenciado sob uma licença Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Autores e autoras cedem à Revista Sequência direitos exclusivos de primeira publicação, ficando o trabalho licenciado sob a Creative Commons Attribution 4.0 International License. A licença autoriza que terceiros remixem, adaptem e ou criem a partir do trabalho publicado, indicando o crédito ao trabalho original e sua publicação inicial. Os autores têm permissão para assumir contratos adicionais em separado, com distribuição não exclusiva da versão publicada na Revista Sequência, indicando, de todo modo, a autoria e publicação inicial neste periódico.