

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
NÍVEL MESTRADO**

AUGUSTO CARLOS DE MENEZES BEBER

**A RESPOSTA CORRETA TRIBUTÁRIA ENTRE OS IMPERATIVOS DA JUSTIÇA
PÓS-CONVENCIONAL E A POSITIVIDADE DO DIREITO:
aportes teóricos para uma tributação democrática na sociedade
contemporânea**

São Leopoldo

2018

AUGUSTO CARLOS DE MENEZES BEBER

**A RESPOSTA CORRETA TRIBUTÁRIA ENTRE OS IMPERATIVOS DA JUSTIÇA
PÓS-CONVENCIONAL E A POSITIVIDADE DO DIREITO:
aportes teóricos para uma tributação democrática na sociedade
contemporânea**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Área de concentração: Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Buffon

São Leopoldo

2018

B387r Beber, Augusto Carlos de Menezes.
A resposta correta tributária entre os imperativos da justiça pós-convencional e a positividade do direito : aportes teóricos para uma tributação democrática na sociedade contemporânea / Augusto Carlos de Menezes Beber. – 2018.
191 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2018.
“Orientador: Prof. Dr. Marciano Buffon.”

1. Argumentação racional. 2. Desigualdade social. 3. Direito Positivo. 4. Justiça pós-convencional. 5. Tributação. I. Título.

CDU 34

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Bibliotecária: Amanda Schuster – CRB 10/2517)

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD
NÍVEL MESTRADO

A dissertação intitulada: "**A RESPOSTA CORRETA TRIBUTÁRIA ENTRE OS IMPERATIVOS DA JUSTIÇA PÓS-CONVENCIONAL E A POSITIVIDADE DO DIREITO: aportes teóricos para uma tributação democrática na sociedade contemporânea**" elaborada pelo mestrando **Augusto Carlos de Menezes Beber**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

São Leopoldo, 26 de março de 2019.



Prof.ª. Dra. **Fernanda Frizzo Bragato**

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Direito.

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Marciano Buffon _____

Membro: Dra. Clarissa Tassinari _____

Membro: Dra. Caroline Müller Bitencourt _____ (Participação por Webconferência)

AGRADECIMENTOS

Uma pesquisa da envergadura de um Mestrado Acadêmico, quando realizada de forma adequada, perfectibiliza-se com o diálogo, com a abertura cognitiva e com a paciência dos entes mais próximos ao pesquisador.

Cursar o Mestrado em Direito na Unisinos, em um dos mais bem prestigiados Programas de Pós-Graduação do Brasil, com certeza era um cenário muito distante há dois anos, fazendo muito mais parte do rol dos íntimos desejos do que das possibilidades concretas. Nesse sentido, o primeiro agradecimento não poderia ser outro, senão para aquela que forneceu o primeiro apoio a um projeto até então muito abstrato. Agradeço, assim, à Eduarda, quem não só acreditou ser possível, como se desdobrou em percorrer mais de 1.200 km pelo Rio Grande do Sul para que eu pudesse participar da seleção promovida em 2016.

Outrossim, agradeço à minha mãe, Miriam, que, na sua simplicidade, apesar de não compreender toda a dimensão e toda a minha necessidade pelo Mestrado, forneceu apoio e condições para que eu pudesse dar andamento a esse projeto. Agradeço também à minha irmã, Juliana, que lidou com as questões que surgiram em Candelária enquanto eu assumia uma nova vida em São Leopoldo.

De forma muito especial, devo agradecer também ao meu tio, Cirineu, pessoa sem a qual não seria possível estar defendendo esta pesquisa. No momento em que precisei, em um gesto de ímpar generosidade, ele se dispôs a abrir as portas da sua casa e dividir o que tinha, adaptando toda a sua vida para que eu pudesse realizar os projetos da minha, atitude que jamais esquecerei. Com muita simplicidade e com poucos recursos, tivemos ambos um período de aprendizado, de adaptações, de algumas divergências, mas, acima de tudo, de mútuo respeito e de acolhimento.

No que se refere à instituição do Mestrado, o primeiro agradecimento também deve ser para a primeira pessoa com quem tive contato, a qual provou ser uma amiga para todas as horas: Thaís. Entre um café e outro, dividimos as angústias em razão do trabalho, dos estudos e da vida cotidiana, mas também rimos – e como rimos – das tantas coisas boas que a vida oferece, assim como cantamos – e como cantamos – as melhores melodias que uma pessoa pode conhecer.

Nesse sentido, tenho que estender o meu agradecimento a mais duas pessoas incomparáveis, as quais compuseram o melhor grupo que se poderia ter para questões acadêmicas e não acadêmicas (#Uni-Mores). Falo aqui da Marina,

meu exemplo de *hard working* e de excelência, e da Luísa, estimada debatedora, cujas discussões promoveram uma constante revisão do meu saber pré-constituído.

Nessa toada, a respeito das pessoas que conheci pelo PPGD, o meu próximo agradecimento não poderia ser outro, senão para Tatiane. Nem sei bem como expressar em palavras a minha gratidão por tê-la conhecido! Penso ser em razão desses encontros da vida que se percebe a grandiosidade de um plano maior que transcende a nossa individualidade. Foram em algumas (muitas) manhãs, tardes e noites dividindo a sala de estudos que (des)construímos(?) teorias e refletimos criticamente sobre situações da vida cotidiana. Tati, no momento em que mais precisei, em que estava praticamente sem recurso nenhum, a ponto de ceder às dificuldades, foi com a tua ajuda que me reergui, e, com a tua história, trouxeste-me inspiração para conseguir chegar até aqui. Não preciso dizer mais nada... o resto sabes! Meu imenso muito obrigado!

Na galeria dos estimados amigos, agradeço também ao Celito, que me trouxe valiosos conselhos sobre a docência, e cujo empenho e dedicação ao conhecimento foram incomparáveis, tal como é o seu dom para descontração. No mesmo sentido, agradeço ao Oswaldo, uma das pessoas mais estudiosas que conheci, cujo olhar crítico permitiu uma interlocução rara, desenvolvida entre intervalos e pausas para o café. À Carina e ao Lenon, pela amizade, pelas conversas e pelos olhares trocados diante da “Revolução 4.0”. E claro, também ao Samuel, cujo companheirismo ganhou espaço para além dos corredores da Unisinos.

Evidentemente, não poderia deixar de lembrar também das pessoas incríveis que conheci em razão da “van do Sandro”, vulgo “SindiSandro”, as quais nomeio apenas exemplificadamente: Ellen, Camile, Isa, Jaque e Caróis (e o Sandro, é claro!). Todavia, preciso destacar, dentre todos que ali conheci, um ser humano extraordinário, uma pessoa que transborda simpatia, humildade e que tem uma das melhores risadas do mundo: a presidente do “SindiSandro”, Daniela. Ouso dizer que tivemos uma ligação muito fraterna desde o momento em que nos conhecemos, a qual, diga-se, é quase “cósmica” – e aqui a referência é tanto astrológica quanto à cultura de Star Wars que me conquistou pela indicação fornecida. Dani, tens uma história incrível, e quem te conhece sabe que te superas a cada dia, demonstrando não só uma determinação à lá heróis DC (ou Marvel, podes escolher!). Para ti, deixo não só o meu muito obrigado, mas um eterno sentimento de admiração!

Agradeço também ao meu orientador, Prof. Marciano Buffon, que provou ser detentor de rara empatia acadêmica, e que é responsável pela abertura que tive para uma visão mais complexa da realidade social e da desigualdade que vivemos. Agradeço também pela paciência que teve comigo enquanto orientando, e pela aceitação em lidar com as minhas divagações e conjecturas.

Aos demais professores do PPGD, os quais tive contato enquanto aluno ou apenas como participante de seminários, agradeço pelo conhecimento transmitido e pela constante instigação ao saber crítico. Nesse sentido, deixo meu especial agradecimento à Professora Maria Eugênia, que provocou em mim uma constante revisão de pré-concepções, proporcionando, com isso, um desejo ainda maior pelo aprendizado.

Deixo meu agradecimento também aos demais colegas do Mestrado e Doutorado, os quais fizeram parte do meu cotidiano e que permitiram um diálogo emancipador: ao Ziel, à Larissa (e sua capacidade de fazer um excelente chimarrão!), ao Ivan, à Lisiane, ao Gerson, ao Demétrio, à Cássia, ao Léo, à Niara, e a todos aqueles que conheci durante essa trajetória acadêmica.

Aos velhos amigos, que compartilharam os desafios dessa jornada acadêmica: à Márcia, que esteve ao meu lado em todas as crises, que se desesperou, psicanalisou e sofreu todos os efeitos da perversão e pluri-multi-polaridade do meu ego; à Cristiane, minha amiga-irmã com quem compartilho sonhos e lutas; à Laura, que soube me ouvir quando eu precisava externar as minhas latomias.

Ao grupo de teatro Cara e Cor'agem, o qual integro há 8 anos, especialmente à Lilian, à Lisandra, ao Elias e ao Renan, que souberam ter paciência diante das minhas ausências.

Agradeço à Secretaria do PPGD, especialmente ao Ronaldo, à Vera e à Paloma pela prestimosa atenção às demandas suscitadas.

À Universidade do Vale do Rio dos Sinos, por proporcionar uma genuína vivência acadêmica.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, pela bolsa concedida por meio do Programa de Excelência Acadêmica (PROEX), sem a qual o Mestrado ainda seria um sonho distante.

Pois não estavam vendo que ele era de carne e osso? Tinha obrigação de trabalhar para os outros, naturalmente, conhecia o seu lugar. Bem. Nascera com esse destino, ninguém tinha culpa de ele haver nascido com um destino ruim. Que fazer? Podia mudar a sorte? Se lhe dissessem que era possível melhorar de situação, espantar-se-ia. Tinha vindo ao mundo para amansar brabo, curar feridas com rezas, consertar cercas de inverno a verão. Era sina. O pai vivera assim, o avô também. E para trás não existia família. Cortar mandacaru, ensebar látegos - aquilo estava no sangue. Conformava-se, não pretendia mais nada. Se lhe dessem o que era dele, estava certo. Não davam. Era um desgraçado, era como um cachorro, só recebia ossos. Por que seria que os homens ricos ainda lhe tomavam uma parte dos ossos? Fazia até nojo pessoas importantes se ocuparem com semelhantes porcarias.¹

¹ RAMOS, Graciliano. **Vidas secas**. 91. ed. Rio de Janeiro: Record, 2003. p. 97.

RESUMO

Diante de um contexto marcado pela desigualdade social, no qual a tributação exerce um papel impactante, mostra-se relevante discutir como é possível estruturar respostas corretas tributárias, de modo a romper com o ciclo de exploração que perpetua as assimetrias que denigrem a condição humana. Nesse sentido, partindo-se da teoria de base fornecida por Habermas, que propõe que o Direito – e a tributação, por consequência – deve ter sua legitimidade conferida pelo diálogo baseado nos pressupostos pragmáticos da justiça pós-convencional, questiona-se: em que medida é possível sustentar a existência de respostas corretas tributárias, considerando-se, para tanto, que os tributos precisam ser instituídos pelo Direito Positivo para serem válidos, e simultaneamente, precisam ser articulados com uma forma de justiça pós-convencional para serem legítimos? A partir disso, a pretensão da presente pesquisa é trazer luz aos pressupostos de uma tributação correta, a qual possa trazer novo sentido à ideia de tributo, definindo-o como instrumento de atuação da sociedade sobre ela mesma, entendido como objeto voltado para a emancipação humana. Para isso, o trabalho emprega o método de abordagem fenomenológico-hermenêutico, dada a necessidade de construção da resposta correta a partir da perspectiva do participante do discurso, e o método de procedimento histórico-crítico, tendo em vista a necessidade de se situar a matéria trabalhada dentro do espaço-tempo, de modo a possibilitar a crítica dos institutos que apenas reproduzem a chamada cultura do privilégio. A técnica empregada foi bibliográfica, com o uso de livros, artigos, leis e produções científicas nacionais e internacionais. Em termos estruturais, a dissertação foi dividida em três capítulos: no primeiro, discorreu-se sobre a resposta correta tributária na perspectiva da justiça pós-convencional, evidenciando-se os seus pressupostos pragmáticos; no segundo, abordou-se a questão da resposta correta, alterando-se, contudo, a perspectiva para o ponto de vista do Direito Positivo; no terceiro e último capítulo, discorreu-se sobre o contexto brasileiro, demonstrando-se como as assimetrias da tradição ainda estão impregnadas no modelo tributário adotado, o que demonstra a necessidade urgente de adoção de novas práticas a fim de se produzirem respostas corretas. Por fim, concluiu-se que o uso público da razão, tal como entendido por Habermas, permite a formação de respostas corretas tributárias a partir do ponto de vista moral, operacionalizado de acordo com o *ideal role taking*. Com isso, as normas que

definem o conteúdo das decisões tributárias podem ser discutidas na esfera pública – centro da democracia deliberativa – o que atende aos imperativos da justiça pós-convencional, e, ao mesmo tempo, podem ser formadas de acordo com o Direito Positivo, observando-se o pano de fundo do constitucionalismo contemporâneo, o qual limita as construções de sentido feitas pelos intérpretes das questões tributárias. Desse modo, chega-se à forma da resposta correta, a qual é democrática, substancialmente adequada e aberta à novas alternativas diante dos contextos contingenciais da sociedade contemporânea.

Palavras-chave: Argumentação racional. Desigualdade social. Direito Positivo. Justiça pós-convencional. Tributação.

ABSTRACT

Faced with a context characterized by social inequality, in which taxation plays an important role, it's relevant to discuss how is possible to structure correct tax responses in order to break with the cycle of exploitation that perpetuates the asymmetries that denigrate human condition. In this sense, starting from the theory of base provided by Habermas, which proposes that Law - and therefore taxation - should have its legitimacy conferred by the dialogue based on pragmatic assumptions of postconventional justice, it's questioned: in which ways is it possible to sustain the existence of correct tax responses, considering, therefore, that taxes need to be established by Positive Law to be valid, and simultaneously, need to be articulated with a postconventional form of justice to be legitimate? From this, the pretension of the present research is to bring light to the presuppositions of a correct taxation, which can bring new meaning to the idea of tribute, defined as an instrument of society acting on itself, understood as an object aimed at human emancipation. For this, the work made use of the phenomenological-hermeneutical approach, given the need to construct the correct answer from the participant's perspective of the discourse, and the historical-critical method of procedure, considering the need to situate the matter worked within space-time, so as to enable the critique of institutes that only reproduce the so-called culture of privilege. The technique used was bibliographical, with the use of books, articles, statues, and national and international scientific productions. In structural terms, the dissertation was divided into three chapters: in the first one, the correct tax answer was discussed in the perspective of postconventional justice, evidencing its pragmatic assumptions; in the second, the question of the correct answer was approached, changing, however, the perspective to the Positive Law point of view; in the third and last chapter, the Brazilian context was discussed, demonstrating how the asymmetries of the tradition are still impregnated in the adopted tax model, which demonstrates the urgent need to adopt new practices in order to produce correct answers. Finally, it was concluded that the public use of reason, as understood by Habermas, allows the formation of correct tax answers from the moral point of view, operationalized according to the ideal role taking. Thus, the norms that define the content of tax decisions can be discussed in the public sphere - the center of deliberative democracy - which accords the imperatives of postconventional justice,

and, at the same time, can be formed according to Positive Law, observing the background of contemporary constitutionalism, which limits the constructions of meaning made by the interpreters of tax issues. In this way, one arrives at the form of the correct answer, which is democratic, substantially adequate and opened to new alternatives before the contingent contexts of contemporary society.

Key-words: Positive Law. Postconventional justice. Rational argumentation. Social inequality. Taxation.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Percepção da representatividade dos agentes políticos.....	32
Gráfico 2 - Evolução do Imposto de Renda no Brasil (1923-2016)	129

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Pagamento de impostos durante um ano.....	64
Tabela 2 - Evolução da carga tributária (% do PIB) – Brasil e média OCDE	65
Tabela 3 - Complexidade do sistema de impostos brasileiro	68
Tabela 4 - informação sobre a importância do pagamento de impostos	69
Tabela 5 - Nível de disponibilidade para o aumento na carga de impostos em troca de mais serviços públicos (por região)	72
Tabela 6 - Tabela progressiva mensal do IRPF	130
Tabela 7 - Tabela progressiva corrigida do IRPF	130
Tabela 8 - Coeficiente de Gini sobre distribuição de terras por país ou região	138
Tabela 9 - Argumentação consequencialista e presença de fundamentos nas decisões do Supremo Tribunal Federal.....	171

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 A JUSTIÇA PÓS-CONVENCIONAL COMO PARADIGMA ORIENTADOR PARA A TOMADA DE DECISÕES TRIBUTÁRIAS DEMOCRATICAMENTE LEGÍTIMAS	23
2.1 Os pressupostos pragmático-comunicativos da justiça pós-convencional	24
2.2 Os processos sociais e as patologias do mundo da vida introduzidas pelo sistema	37
2.3 A democracia como elemento conceitual do Direito pós-convencional	48
2.4 O problema dos tributos indiretos e a chamada “anestesia fiscal”	62
2.5 Considerações intermediárias	74
3 A POSITIVIDADE COMO NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE DECISÕES DEFINITIVAS PARA A OPERACIONALIZAÇÃO DA REALIDADE CONCRETA: O TRIBUTO COMO NORMA JURÍDICA.....	76
3.1 Os imperativos do Direito Positivo: entre a necessidade de decisão e o poder da autoridade.....	78
3.2 A invasão hermenêutica nos processos de normatização positiva	87
3.3 Tributação no constitucionalismo contemporâneo: a segurança jurídica e a dignidade humana se contrapõem ou se complementam como vetores de decisão da positividade tributária?	97
3.4 Modulação de efeitos na jurisdição constitucional tributária: distorção ou reafirmação da positividade?.....	106
3.5 Considerações intermediárias	113
4 O SIMBOLISMO ANACRÔNICO E OS DESCAMINHOS HISTORICAMENTE ESTRUTURADOS EM MATÉRIA FISCAL NO BRASIL: A CONSTRUÇÃO DA RESPOSTA CORRETA TRIBUTÁRIA A PARTIR DO USO PÚBLICO DA RAZÃO	116
4.1 Dos desejos do rei à resistência a uma forma de tributar voltada para a dignidade humana: notas sobre o <i>modus operandi</i> excludente da tradição tributária brasileira.....	117
4.2 A baixa constitucionalidade das normas tributárias e a escolha política pela desigualdade	126
4.2.1 A riqueza intocada: renda, as isenções e os dividendos no Brasil	128

<i>4.2.2 Seletividade e tributação sobre o consumo: escolha política ou imposição constitucional?</i>	132
<i>4.2.3 O baixo fator redistributivo dos impostos sobre o patrimônio</i>	136
<i>4.2.4 A tributação sobre a folha de pagamento e a inobservância ao mínimo existencial</i>	140
4.3 O papel do distanciamento crítico-reflexivo para a superação das assimetrias historicamente constituídas em matéria fiscal no Brasil: a autorreflexão como metódica hermenêutica	142
4.4 O uso público da razão como condição de possibilidade para a resposta correta tributária	151
<i>4.4.1 O dever de justificação das leis tributárias</i>	157
<i>4.4.2 O dever de motivação dos atos da Administração</i>	162
<i>4.4.3 O dever de fundamentação das decisões judiciais</i>	167
5 CONCLUSÃO	174
REFERÊNCIAS	183

1 INTRODUÇÃO

Segundo o relatório sobre finanças e tributação publicado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento, na América Latina e Caribe existe um déficit em termos fiscais que compreende tanto deficiências na forma pela qual se arrecadam recursos quanto na destinação dos valores tributados. De forma geral, o diagnóstico encontrado demonstra que o potencial da tributação enquanto financiamento ainda é refém de más administrações e de patologias corruptivas, assim como o caráter transformador da tributação ainda é subestimado em termos de política fiscal.²

No que se refere especificamente à arrecadação, as estimativas apontam que cerca de metade do que poderia ser arrecadado é perdido em razão da evasão fiscal. De outra banda, naquilo que consegue ser transformado em receita, observa-se o baixo atendimento a princípios como a progressividade e a capacidade contributiva, o que tem levado, especialmente no Brasil, à construção de um modelo de tributar que onera os mais pobres em detrimento dos mais ricos, acentuando-se, assim, a desigualdade social.³

Somado a tanto, observa-se um contínuo esvaziamento do conceito de cidadania – tão caro para a modernidade – que tem por consequência o desengajamento das ações coletivas e um culto ao individualismo. Nesse sentido, a tributação acaba sofrendo severas perdas por ser identificada como meio de atender aos desejos de um ente ou grupo que não está voltado para a coletividade, mas apenas para si mesmo.

Na esteira desse entendimento, Carneiro discorre que há um déficit de legitimidade da tributação na Alemanha, o qual se dá em razão da falta de transparência do sistema tributário, da atuação invasiva do fisco e do estabelecimento de privilégios corporativistas, dentre outros motivos. Desse quadro, o autor observa uma crescente rejeição aos tributos, o que se coaduna em território

² BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Não basta arrecadar**: a tributação como instrumento de desenvolvimento. 2013. p. 11. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/686/N%c3%a3o%20basta%20arrecadar%3a%20a%20tributa%c3%a7%c3%a3o%20como%20instrumento%20de%20desenvolvimento%20%28Sum%c3%a1rio%20executivo%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 12 dez. 2017.

³ Ibid., p. 11.

tedesco com o incremento de ações judiciais, o crescimento de práticas como a sonegação e a ocorrência de mudanças de domicílio fiscal.⁴

Tendo em vista esses fenômenos, entende-se ser necessário realizar uma investigação sólida sobre as causas e consequências dessa crise que propicia uma tributação voltada para a desigualdade. Nesse sentido, mostra-se urgente a construção de um marco que aborde os aspectos teórico-constitutivos para o estabelecimento de uma racionalidade para a tributação, a qual permita distinguir respostas tributárias corretas de incorretas. Para tanto, é preciso recorrer a uma matriz teórica que permita transitar entre ramos como o Direito Tributário, o Direito Constitucional e a Teoria do Direito, e que, da mesma forma, permita uma articulação transdisciplinar em relação à Política, à Filosofia, à Sociologia e ao Direito.

Com efeito, a obra de Jürgen Habermas preenche todos esses requisitos, na medida em que a produção do autor alemão navega entre vários eixos epistemológicos, permitindo a formação de um pensamento sofisticado em relação à legitimidade da tributação em aderência ao postulado da democracia. Os textos de Habermas – que, sob vários espectros, preocupam-se com a crítica da tradição, com a formação da sociedade e com a ordem jurídico-política legítima – servem como base para se compreender como a tributação deve ser estruturada sob um enfoque inclusivo e democrático para superar os déficits já apontados. Sendo assim, de um modo geral, acredita-se que a sua base teórica pode auxiliar a resolução dos problemas da tributação pelas seguintes razões:

a) A obra de Habermas entende o Direito como forma, a qual é dependente dos processos de discussão na esfera pública, o que torna a inclusão social uma condição normativa para o Direito;

b) O paradigma habermasiano reabilita questões de justiça sem recorrer a uma ética de cunho substancialista, favorecendo assim a autonomia e a emancipação humana em contextos marcados pelo fato do pluralismo;

c) Por ser procedimental, a ética discursiva permite uma abertura permanente a novos argumentos, fazendo com que novas propostas e diagnósticos sejam sempre possíveis;

⁴ CARNEIRO, Rafael de Alencar Araripe. **Fehlen der Steuerakzeptanz in Deutschland: Bürgerbeteiligung im Rahmen des Finanzrechts als Weg zu einer erhöhten Steuerakzeptanz.** Berlin: Duncker & Humblot, 2017. p. 11.

d) A teoria da sociedade de Habermas admite conciliar a dimensão sistêmica de reprodução material com a dimensão cultural do mundo da vida, permitindo a elaboração de um modelo de tributação que seja ao mesmo tempo eficiente e democrático;

Partindo-se dessa perspectiva, ao lume de uma teoria procedimental do Direito, tal como a obra habermasiana, percebe-se uma tensão permanente entre a forma jurídica e os mecanismos democráticos de identificação da vontade geral. Esse pressuposto é claramente identificado na tributação, que, na esteira de vertentes habermasianas, precisa estar alinhada em duas frentes: 1) na necessidade de produção de uma norma tributária conforme as limitações do ordenamento jurídico, na forma do Direito Positivo, e 2) na necessidade de legitimação dessa norma por meio da aceitação e deliberação democrática em torno da lei que expressa a vontade geral.

Nesse sentido, a tributação como regra jurídica exige a observância de uma série de condicionantes para que seu exercício seja considerado existente, válido e eficaz, a depender do ordenamento jurídico trabalhado. Essa perspectiva, herdada da modernidade, está consubstanciada na ideia de Direito Positivo, que, em termos de tributação, demanda a existência de uma autoridade dotada de poder para definir o que será tributado, em que medida será tributado e quem será o responsável pela obrigação legalmente instituída.

No entanto, essa mesma perspectiva do Direito Positivo empobrece a legitimidade democrática da norma tributária, pois retira o aspecto de debate sobre a mesma em favor da autoridade da decisão. Segundo a justiça pós-convencional, esse déficit de legitimidade somente pode ser suprido com a inclusão dos contribuintes no debate sobre a política tributária, pois é por meio do engajamento dos sujeitos na produção normativa que é possível construir uma tributação que seja voltada para os fins que a sociedade elegeu como dignos de serem perseguidos. Assim, tributação legítima, e, portanto, correta, sob a luz da justiça pós-convencional, exige que os afetados pela tributação participem da constituição do tributo e aceitem as consequências da sua positivação.

Nessa toada, diante do contexto mencionado e da teoria de base adotada, o tema da presente pesquisa limita-se a conciliar as perspectivas do Direito Positivo e da justiça pós-convencional, de modo a estabelecer parâmetros para a existência de respostas corretas tributárias na sociedade contemporânea, considerado esse o

grande desafio a ser enfrentado para o estabelecimento de uma tributação democrática.

Com isso, considerando-se o pressuposto de que a tributação é um instrumento de transformação social, e que há uma necessidade urgente de superação dos contextos assimétricos historicamente estruturados, o problema que se buscará resolver nesta pesquisa pode ser assim enunciado: em que medida é possível sustentar a existência de respostas corretas tributárias, considerando-se, para tanto, que os tributos precisam ser instituídos pelo Direito Positivo para serem válidos, e simultaneamente, precisam ser articulados com uma forma de justiça pós-convencional para serem legítimos?

A hipótese da presente pesquisa indica que a obtenção de respostas corretas tributárias pode ser sustentada a partir do uso público da razão, o que a nível institucional se dá por meio da motivação dos atos administrativos, da justificação das leis e da fundamentação das decisões judiciais em matéria de tributação.

Uma vez que a positividade exige a tomada de decisões definitivas, as quais nem sempre permitem a devida abertura ao debate democrático *a priori*, a publicização das razões dos atos jurídicos irá permitir que a esfera pública, centro da democracia na sociedade contemporânea, possa discutir o conteúdo das normas tributárias, atribuindo-lhes legitimidade por meio da concordância de seus fundamentos, ou refutando-as por serem incompatíveis com o paradigma democrático.

Justifica-se a escolha do presente objeto de estudo diante dos desdobramentos que ainda não foram aprofundados pela ciência jurídica no que tange ao problema da tributação e da democracia. Com efeito, existe ainda um déficit de pesquisas no que se refere a possibilidade de sustentação de respostas corretas na tributação, dentro do paradigma democrático, limitando-se os trabalhos recentes a explorar apenas o aspecto dogmático Direito Tributário, sem questionar as assimetrias e o pano de fundo no qual ele está inserido.

Em termos sociais, o tema das respostas corretas tributárias exsurge como um respaldo à problemática vivenciada especialmente pelo Brasil, e, de um modo geral, pela América Latina, que são locais apontados por documentos internacionais como regiões de maior desigualdade do mundo, sendo, nesse cenário, a má tributação uma das principais causas do problema. Portanto, um trabalho de pretensões científicas que demonstre a existência de respostas corretas no meio

tributário pode auxiliar no exercício crítico de futuras escolhas políticas em termos fiscais, evitando-se a manutenção de sistemas assimétricos.

O projeto também se insere dentro da área de concentração do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS, sendo um tema próprio do Direito Público e da linha de pesquisa em que está inserido, pois aborda a problemática da tributação correta na sociedade contemporânea a partir de uma perspectiva hermenêutica. Nessa toada, a presente dissertação encontra-se dentro da linha de trabalho do orientador, pois busca desvelar um modelo de tributação que faça frente à desigualdade histórica que ainda permeia o Brasil e a América Latina, inserindo-se dentro de pesquisas como a intitulada “Tributação e desigualdade no Brasil: a legitimação pelo gasto social inclusivo”, que busca discutir o modelo de tributação brasileiro e as suas incompatibilidades com a Constituição de 1988. Nesse sentido, destaca-se que a proposta aventada possibilita a resignificação da tributação como instrumento de dignidade e emancipação humana, tal como de desenvolvimento social, o que também reflete uma faceta do projeto “A liberdade como critério de desenvolvimento e suas implicações na obra de Amartya Sen: novos fundamentos e critérios de legitimidade para a tributação”.

De forma analítica, o objetivo geral do trabalho é estudar a possibilidade de sustentação de respostas corretas tributárias, observando-se o dever de as normas serem justificadas sob um paradigma de justiça pós-convencional para serem legítimas, e, simultaneamente, o dever de serem estruturadas de acordo com a forma do Direito Positivo para serem válidas. Os objetivos específicos, por seu turno, desdobram-se nos seguintes itens:

- a) analisar a justiça pós-convencional como paradigma orientador para a tomada de decisões tributárias democraticamente legítimas;
- b) relacionar o crescimento de patologias como a evasão fiscal com fenômenos como a colonização do mundo da vida;
- c) propor o agir comunicativo como forma de reestabelecimento de uma cidadania fiscal, própria para uma concepção democrática da tributação;
- d) investigar o tributo como norma jurídica, observada a positividade enquanto necessidade de produção de decisões definitivas para a operacionalização da realidade concreta;

e) desvelar o simbolismo anacrônico e os descaminhos historicamente estruturados em matéria fiscal no Brasil, evidenciando a possibilidade de sustentação de respostas corretas tributárias a partir do uso público da razão.

Isso posto, antecipa-se qualquer crítica às pretensões científicas do trabalho, destacando-se de antemão que é possível trabalhar a temática da resposta correta ao lume de Habermas, pois a mesma não precisa ser sustentada na perspectiva substancialista de Dworkin, mas pode ser abordada em uma perspectiva procedimentalista, a qual defende condições para se chegar a uma resposta correta por meio de uma racionalidade dialógica, pautada pelo debate racional. Nesse sentido, não há incompatibilidade entre o pressuposto procedimental e a defesa de respostas corretas na medida em que se compreende que as referidas respostas estão sempre postas à crítica e à reconstrução discursiva, sendo inviável defender a sua existência *a priori*.

Por conseguinte, assevera-se que, segundo a ética discursiva de Habermas, “a resposta correta é aquela que considera o paradigma do Estado democrático de direito, é aquela que considera os discursos de aplicação e a que considera a legitimidade em termos de abertura”.⁵ Transpondo essa premissa para uma perspectiva mais ampla, é possível inferir que, para uma vertente procedimentalista, uma resposta correta pode ser sustentada a partir da observância de três pilares: 1) do pano de fundo do Estado democrático, 2) do tipo de discurso empregado – de aplicação, de fundamentação ou pragmático, e 3) da abertura ao debate na esfera pública, que confere legitimidade às decisões proferidas.

Metodologicamente, a abordagem empregada na pesquisa exigirá o uso da fenomenologia hermenêutica, pois entende-se que os sentidos da resposta correta tributária precisam ser definidos na perspectiva dos participantes de uma comunidade de falantes, sendo inviável a mera perspectiva do observador externo ao fenômeno. Quanto ao método de procedimento, far-se-á uso do método histórico-crítico, em referência à necessidade de situar no tempo-espaço a matéria objeto deste estudo, criticando-se as estruturas assimétricas reproduzidas discursivamente que ainda hoje compõem o entendimento sobre a tributação.

⁵ BITENCOURT, Caroline Müller. **Controle jurisdicional de políticas públicas**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013. p. 77.

No que se refere às técnicas de pesquisa, utilizar-se-á documentação direta e indireta, fazendo-se uso de artigos científicos, leis, textos doutrinários, acórdãos, sentenças, etc., no intuito de ilustrar as premissas levantadas na pesquisa.

Em termos estruturais, o trabalho será dividido em três capítulos. No primeiro deles, discorrer-se-á sobre como a resposta correta tributária pode ser sustentada a partir da perspectiva da justiça pós-convencional, especialmente ao lume das contribuições da ética discursiva de Jürgen Habermas. Nesse sentido, serão trazidos elementos para a compreensão de fenômenos como a evasão fiscal a partir de conceitos como o agir estratégico e a colonização do mundo da vida, os quais se refletem no esvaziamento do conteúdo social e solidário da tributação. Assim, demonstrar-se-á como o enfraquecimento do debate democrático tende a manter um modelo tributário polarizado, marcado pela predominância do interesse das elites, o que, ao cabo, mostra-se inadequado dentro da sociedade contemporânea.

No segundo capítulo, o tema da resposta correta tributária será abordado na perspectiva do Direito Positivo, o qual exige a observação de categorias diferenciadas. De início, observar-se-á como a tributação demanda que se tomem decisões, as quais devem assumir a forma jurídica para que possam devidamente operar dentro do sistema. Todavia, para além disso, sustentar-se-á que não é qualquer decisão que pode ser tomada, pois mesmo a criação de regras jurídicas tributárias não exclui a dimensão hermenêutica de atribuição de sentido, a qual exorta os participantes a observar os princípios vinculados ao paradigma em que se encontram. Assim, o Direito Positivo, ao mesmo tempo em que exige a observância à forma, demanda uma obediência conteudística ao pano de fundo da norma, de modo que a resposta correta tributária, nessa perspectiva, deve se revelar em uma interpretação adequada ao constitucionalismo contemporâneo, contexto hoje vivenciado.

Por fim, no terceiro e último capítulo da pesquisa, serão trazidos elementos da realidade brasileira, a fim de se demonstrar que as práticas realizadas até então mostram-se distantes da resposta correta tributária, tanto na perspectiva da justiça pós-convencional quanto na perspectiva do Direito Positivo. Discorrer-se-á sobre os caracteres históricos da tributação no Brasil, e de como eles ainda são reproduzidos implicitamente nas escolhas dadas pelas instituições em matéria tributária. Em contrapartida, para fazer frente a esse cenário deficitário, demonstrar-se-á que a partir dos pressupostos de uma hermenêutica crítica, operacionalizada por meio do

uso público da razão, é possível reverter esse quadro, desde que cumpridos alguns pressupostos pelos membros da sociedade e pelas instituições.

Desse modo, espera-se contribuir para a ressignificação do conceito de tributação, de modo a torná-lo compatível com as exigências democráticas da sociedade contemporânea, privilegiando-se o seu aspecto inclusivo, voltado para a realização de um projeto constitucional mais redistributivo e justo para todos.

2 A JUSTIÇA PÓS-CONVENCIONAL COMO PARADIGMA ORIENTADOR PARA A TOMADA DE DECISÕES TRIBUTÁRIAS DEMOCRATICAMENTE LEGÍTIMAS

A desigualdade não é natural, ela é uma construção social. Quando a desigualdade é naturalizada, ela passa a instituir o poder da opressão social. Os mecanismos que reproduzem as desigualdades devem ser revelados de forma que se possibilite seu enfrentamento pela sociedade civil por meio da cidadania ativa, buscando a garantia da justiça de gênero, da igualdade racial, dos direitos humanos e o aprofundamento da democracia.⁶

Sob o prisma da justiça pós-convencional, como pode ser construída uma resposta correta tributária? De forma geral, essa é a questão que irá nortear as construções que serão expostas no decorrer do presente capítulo, que buscará demonstrar, por meio de uma argumentação transversal, que uma tributação justa exige uma perspectiva que trabalhe simultaneamente os conceitos de participação, engajamento social e discussão pública.

Para comprovar essa proposição, o capítulo se apresenta dividido em quatro eixos estruturantes, os quais comporão ao cabo a narrativa científica do trabalho. No primeiro segmento, serão discorridas considerações sobre o que é o paradigma da justiça pós-convencional e quais são os seus pressupostos de incidência, apresentada também a justificativa do seu uso para a superação dos déficits da tributação. No segundo segmento, serão expostos os possíveis problemas que obstam a realização de uma política tributária conforme a justiça pós-convencional, momento em que serão discorridas teses como a colonização do mundo da vida e o empoderamento da racionalidade oriunda do neoliberalismo. Posteriormente, no terceiro segmento, serão tecidas considerações sobre a democracia deliberativa e a cidadania fiscal como condições para uma tributação legítima, a qual opera em razão de seus fundamentos, e não apenas com base na coerção estatal, circunstância que realiza o paradigma supracitado à nível institucional.

Por fim, no quarto e último segmento conteudístico do capítulo, será abordada a questão da anestesia fiscal, fenômeno pelo qual, em termos de tributação, mitiga-se a capacidade de superação dos contextos assimétricos por meio do debate, pois, conforme demonstrar-se-á, a anestesia fiscal tem como um dos seus efeitos gerar uma percepção social distorcida do modelo tributário adotado pela sociedade. Ao

⁶ MAIA, Katia. **Vamos falar sobre desigualdade?** Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/publicacoes/cada-vez-mais-desigual/vamos-falar-sobre-desigualdade>>. Acesso em: 15 out. 2018.

cabo, serão retomados os pressupostos desenvolvidos anteriormente na forma de considerações intermediárias, a fim de sintetizar as categorias trabalhadas e lançar as bases para a próxima etapa da pesquisa.

2.1 Os pressupostos pragmático-comunicativos da justiça pós-convencional

Do ponto de vista Moral, como é possível descobrir qual é a ação correta a ser tomada em situações de crise? O que seria moralmente correto – instituir (ou aumentar) tributos, mesmo que incidentes sobre o mínimo existencial, a pretexto de sustentar direitos sociais, ou reduzir a carga tributária, a pretexto de instigar a Economia e supostamente aumentar a liberdade dos sujeitos? Thomas Piketty, economista francês, perceptivo à essas questões, reflete que “a questão da desigualdade e da redistribuição está no cerne dos conflitos políticos”, demonstrando que a resposta para esse quadro geralmente é fornecida por duas posições, tradicionalmente opostas e caracterizadas pelos seus ideais políticos de esquerda ou de direita.⁷ É nesse sentido, por exemplo, que se sustenta a atual disputa entre aqueles que apoiam e aqueles que rejeitam a reforma da Previdência Social no Brasil, cuja ocorrência depende de aprovação de proposta de emenda constitucional.

Embora cada sujeito que se depare com questões controversas possua, por convicção, uma resposta prévia, não há como dizer que as suas respostas serão aquilatadas de justas com base apenas nos argumentos que possuem. Apesar da incorporação de máximas de justiça na formação identitária de vários grupos sociais – sejam elas calcadas na “regra de ouro” ou em expressões dos imperativos kantianos – não há, apesar da construção de um senso comum de justiça, uma afirmação objetiva daquilo que seria justo considerado apenas o nível individual.

Com isso, chega-se à pergunta se seria possível, então, chegar a uma resposta racional em termos de justiça, dadas as diferenças éticas que reconhecidamente caracterizam a sociedade multiculturalista. Sustentar uma resposta negativa, nesse caso, implicaria em findar as disputas sobre o que é justo em face do relativismo que supostamente envolve as questões morais. Por outro lado, sustentar uma resposta positiva implica o ônus de se provar que é possível

⁷ PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. p. 9.

haver um critério de racionalidade para a justiça, e que, com isso, seria possível distinguir opiniões moralmente corretas e incorretas.

Apesar de a resposta negativa ser mais sedutora e inegavelmente mais simples, ela se mostra insuficiente para resolver os problemas impostos pela modernidade. Por mais que haja divergências, a aspiração à justiça ainda é algo que transcende os contextos e impulsiona uma constante revisão dos dilemas existentes. No Direito, há uma pulsão em se buscar não apenas uma decisão “correta” em termos de dogmática, mas uma decisão que também possa ser chamada de justa.

Isso, contudo, não deixa de ser um problema, dado que, no universo linguístico-conceitual, poucas expressões são dotadas de tantas concepções alternativas quanto a justiça. Todavia, considerando ser possível encontrar racionalidade na justiça, e que, em sociedades pós-tradicionais, ela não pode depender do senso comum individual, é possível chegar a uma resposta positiva que busque não apenas o *sentido* do que é justo, mas o *critério* de avaliação daquilo que pode ser considerado justo.

Essa mudança de perspectiva possibilita conciliar a inafastável pluralidade ética da sociedade contemporânea com a existência de uma racionalidade moral, a qual permite identificar ações corretas e incorretas, mesmo diante de casos difíceis. Por não depender de um contexto específico, ela permite a elaboração de um critério moral universal, sendo este também descentrado em relação ao sujeito, por não depender das convicções prévias em cada um encontradas.

Chegar a esse critério de justiça, contudo, exige um questionamento prévio sobre *como* se pode qualificar algo como justo ou injusto. Por sua vez, essa percepção irá depender da *forma pela qual a sociedade produz os seus consensos*. Segundo a teoria psicogênica aplicada ao domínio social, em sociedades situadas em um nível cognitivo convencional, moralmente correto é aquilo que corresponde às expectativas criadas pelas famílias, pelos grupos sociais e pela nação.⁸ Assim, há um apelo reiterado à autoridade da tradição e à ordem social, de modo que o respeito aos padrões existentes é o maior critério de racionalidade sobre o que deve ou não ser feito.

Esse critério de racionalidade, entretanto, deixa a desejar na medida em que chancela as assimetrias contidas nas ideias de autoridade e de tradição. O sujeito

⁸ FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005. p. 121.

que qualifica determinadas condutas como “certas” ou “justas” com base somente nos dogmas existentes nada mais é do que um mero reproduzidor dos contextos de exploração produzidos na sociedade. Nesse sentido, exigir um talento doméstico para as mulheres, uma postura rígida para os homens, tal como criticar aqueles que não trabalham formalmente, importa em uma postura moral que se baseia no respeito a uma ordem que não privilegia, mas denigre a emancipação humana.

É só a partir de uma consciência crítica que é possível formar contextos de opinião racionais, desprendidos da influência dos meios de poder historicamente estruturados. Isso não implica negar a razão situada na história, mas importa na adoção da argumentação crítica como critério de racionalidade dos consensos produzidos na sociedade. Logo, em um nível cognitivo pós-convencional, os sujeitos são orientados a agir por princípios, e não pela mera pressão da autoridade e da ordem social existente. Desse modo, aquilo que pode ser considerado moralmente correto deve ser produto de uma argumentação que seja pautada pela crítica e pela liberdade de questionamento, consubstanciando-se em um acordo que, por esse motivo, pode ser entendido como justo ou racional.

A justiça pós-convencional, assim, é produto de uma sociedade alçada à emancipação, cuja autocrítica é um hábito vivido pelos sujeitos. Quanto mais os dogmas são problematizados em discussões, maior se torna a capacidade de aprendizado da sociedade, e, com isso, maior é o seu poder de chegar a respostas corretas em termos de justiça. No entanto, isso exige que os sujeitos busquem fundamentar as suas proposições de forma a ultrapassar os limites das suas perspectivas egoístas, buscando, através da persuasão argumentativa, chegar a uma resposta moralmente correta com base nos seus fundamentos reciprocamente considerados.

A partir disso, a resposta para questões como a reforma da Previdência exige que as proposições a seu favor ou contra possuam uma fundamentação baseada em argumentos generalizáveis, passíveis de serem aceitos por todos os potenciais atingidos pela mudança do sistema previdenciário. Logo, não há uma resposta simples, óbvia e prévia em relação ao tema, porque, especialmente em casos complexos, a necessidade de amparo argumentativo das proposições é inafastável, o que só pode ocorrer dentro de uma discussão pública.

O justo racional, em termos tributários, é, assim, aquilo que pode ser aceito como fruto de uma discussão em que os efeitos da política tributária são discutidos

por todos os potenciais afetados por ela. O resultado dessa discussão, nessa perspectiva, para ser aquilatado de racional, exige um status de engajamento entre os sujeitos, o que faz com que a racionalidade em termos de justiça demande tanto pressupostos em relação ao comportamento dos agentes quanto em relação às formas argumentativas por eles utilizadas.

Com isso, quer-se dizer que os sujeitos precisam querer entrar em entendimento uns com os outros, o que inclusive importa na possibilidade de deixar-se convencer em termos argumentativos. A partir disso, decorrem também outros imperativos que vinculam a postura dos sujeitos que buscam o entendimento mútuo, como o dever de veracidade, do uso comum da linguagem e da retidão. Essas condições, por se tratarem de imperativos funcionais para uma comunicação bem sucedida, interligam-se no que Habermas chama de princípio de universalização, ou tão somente princípio “U”.

A ideia de “U” provém, assim, de condições para que se possa chegar a um termo racional, tendo em vista uma comunidade abstrata de falantes. Se nas ciências empíricas existe um princípio de indução que opera como ponte entre experimentos singulares e hipóteses universais, caracterizando assim a racionalidade do discurso teórico, nas ciências humanas e sociais, que fazem uso precípua do discurso prático, é também necessário que haja um elo que relacione as proposições dos sujeitos e a existência de uma norma racionalmente aceita.⁹ Nesse sentido, Habermas afirma que “o princípio-ponte possibilitador do consenso deve, portanto, assegurar que somente sejam aceitas as normas que exprimem uma validade *universal*”, de modo que “é preciso que elas se prestem, para usar a fórmula que Kant repete sempre, a uma ‘lei universal’”.¹⁰

Com isso, quer-se que o princípio “U” implique na exigência da formação de juízos imparciais na elaboração dos planos de ação dos sujeitos. “U” age como uma regra que é pressuposto para a existência de consensos válidos em discursos práticos, fazendo com que somente sejam racionais as normas que mereçam reconhecimento intersubjetivo e assentimento universal. É por essa razão que o

⁹ HABERMAS, Jürgen. **Consciência moral e agir comunicativo**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989. p. 84.

¹⁰ Ibid., p. 84, grifos no original.

princípio de universalização também exige uma troca de papéis entre os atores sociais, na esteira do que G. H. Mead propôs enquanto *ideal role taking*.¹¹

Todavia, é preciso advertir que o princípio de universalização não se confunde com o princípio do discurso, também chamado de princípio “D”, presente na ética discursiva. Segundo “D”, “são válidas as normas de ação às quais todos os possíveis atingidos poderiam dar o seu assentimento, na qualidade de participantes de discursos racionais”.¹² Se “D” dita a forma assumida por normas que se dizem válidas, “U” serve de como procedimental para o alcance desse feito, pois é somente através do princípio-ponte que é possível chegar até o nível do discurso válido. Para “U”, os sujeitos precisam trazer suas proposições de forma que as pretensões individuais sejam compatíveis com aquilo que todos querem, de forma comum, reconhecer como universal. Observa-se, entretanto, que a verificação de “U”, ao contrário do que ocorre com o imperativo categórico da Kant, só pode ser dada dentro de uma argumentação real, não bastando que os indivíduos reflitam sozinhos, ainda que assumam adequadamente a perspectiva alheia.¹³

Desse modo, acerta Freitag em afirmar que “a justiça se obtém buscando, através dos processos argumentativos conduzidos pelos integrantes do discurso prático, a norma que defenda a integridade e a invulnerabilidade da pessoa humana”.¹⁴ É nesse sentido que se advogam as teses de Habermas, que afirma que “certamente, apenas as normas de ação que, em cada caso, encarnam interesses universalizáveis correspondem às nossas ideias de justiça”.¹⁵

Por certo que os céticos em relação a uma ética cognitivista farão objeções à possibilidade de se encontrar uma Moral racional, apoiando-se, para tanto, na impossibilidade de se justificar a existência de “U”. Esse é um argumento que deve ser considerado, mesmo por aqueles favoráveis à racionalidade da justiça pós-convencional, pois o sucesso dessa depende da efetiva comprovação de um critério de verificação da racionalidade de proposições normativas consoante “U”. Nessa

¹¹ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, v. 1, 1997. p. 86.

¹² HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, v. 1, 1997. p. 142.

¹³ HABERMAS, Jürgen. **Consciência moral e agir comunicativo**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989. p. 88.

¹⁴ FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005, p. 103.

¹⁵ HABERMAS, Jürgen. **Consciência moral e agir comunicativo**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989, p. 100.

senda, o grande trunfo apresentado pelo ceticismo sustenta-se no chamado Trilema de Münchhausen, de Hans Albert, que sustenta a impossibilidade de justificação moral em razão da existência de três alternativas inaceitáveis para a sua ocorrência, que são o regresso *ad infinitum*, o rompimento arbitrário da cadeia proposicional e a procedência argumentativa circular.

Em oposição a tanto, observa-se, em primeiro lugar, que o Trilema de Münchhausen é estruturado em formas demasiado seletivas e dedutivistas, próprias do paradigma das ciências empíricas. O princípio “U”, de outra banda, opera justamente como princípio-ponte para suprir o hiato existente em relações não dedutivas, conforme explicitado anteriormente. Logo, admite-se que, conforme pensa Habermas, “não se deve esperar para esses princípios-ponte eles próprios uma fundamentação dedutiva, que é a única admitida no Trilema de Münchhausen”.¹⁶

Ademais, outro argumento que pode ser alegado a favor de “U” encontra-se no conceito de contradição performativa, devidamente explorado por K. O. Apel. Segundo este, a fundamentação em desfavor do princípio de universalização exige um agir argumentativo, que faz com que mesmo adeptos ao Trilema de Münchhausen caiam em contradição performativa, pois, ao sustentar seus pontos de vista, eles necessariamente fazem uso das regras lógicas que estão presentes em toda discussão voltada ao entendimento. Não há como provar a inexistência argumentativa de “U” a não ser argumentando, de modo que o cético, pela simples razão de “se engajar numa determinada argumentação com o objetivo de refutar o cognitivismo ético, faz inevitavelmente pressuposições argumentativas cujo conteúdo proposicional contradiz sua objeção”.¹⁷

Com isso, é possível constatar que há pressuposições pragmáticas em todo agir argumentativo, de onde é possível inferir e sustentar a presença dos princípios discursivos. Nesse sentido, é possível afirmar que o seu reconhecimento representou um passo decisivo para que autores como Alexy produzissem suas teorias da argumentação, derivando categorias de regras que seriam então atreladas à forma dos discursos, as quais referem-se ao plano lógico-semântico¹⁸,

¹⁶ HABERMAS, Jürgen. **Consciência moral e agir comunicativo**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989. p. 101-102.

¹⁷ *Ibid.*, p. 104.

¹⁸ 1.1) Nenhum falante pode contradizer-se. 1.2) Todo falante que aplique um predicado F a um objeto A deve estar disposto a aplicar F também a qualquer objeto igual a A em todos os aspectos

pragmático¹⁹ e processual²⁰. De forma geral, tais regras se referem às condições da comunicação e do comportamento dos falantes, introduzindo a categoria do discurso como processo comunicativo que visa a obtenção de um acordo racional motivado. É nesse sentido que se afirma que as regras processuais do discurso, ao indicar condições, não podem ser tratadas como normas constitutivas, eis que apenas indicam o caminho de uma melhor prática argumentativa. Em comparação, Habermas entende que “enquanto que as regras do xadrez *determinam* uma prática de jogo factual, as regras do Discurso são apenas a representação de pressuposições pragmáticas, feitas tacitamente e sabidas intuitivamente, de uma prática discursiva privilegiada”.²¹

Dessa forma, uma ética do discurso assume uma metodologia reconstrutiva, pois nega a possibilidade de existência de um fundamento último, tal é a preferência de Habermas em qualificar sua pragmática como “universal”, ao invés de “transcendental”. Mesmo o cético em relação ao cognitivismo ético precisa admitir que o seu cotidiano está repleto de problemas que exigem uma tomada de posição – ao menos um “sim” ou “não” – e que uma escolha em questões de agir implica na observância de pressupostos implícitos, básicos para o sucesso da comunicação. Nesse sentido, “o falante não pode intencionalmente sua meta como algo a ser provocado causalmente, pois o ‘sim’ ou ‘não’ do ouvinte são tomadas de posição racionalmente motivadas; os participantes da comunicação desfrutam a liberdade do poder-dizer-não”.²²

Conseqüentemente, se no paradigma da justiça pós-convencional os sujeitos definem aquilo que é correto com base na argumentação racional, e que esta depende de proposições imparciais e universais, é corolário lógico entender que somente as normas que existirem conforme “D” e forem justificadas em “U” poderão

relevantes. 1.3) Não é lícito aos diferentes falantes usar a mesma expressão em sentidos diferentes.

¹⁹ 2.1) A todo falante só é lícito afirmar aquilo em que ele próprio acredita. 2.2) Quem atacar um enunciado ou norma que não for objeto da discussão tem que indicar uma razão para isso.

²⁰ 3.1) É lícito a todo sujeito capaz de falar e agir participar de discursos. 3.2) a) É lícito a qualquer um problematizar qualquer asserção; b) É lícito a qualquer um introduzir qualquer asserção no discurso; c) É lícito a qualquer um manifestar suas atitudes, desejos e necessidades. 3.3) Não é lícito impedir falante algum, por uma coerção exercida dentro ou fora do discurso, de valer-se de seus direitos estabelecidos em 3.1 e 3.2.

²¹ HABERMAS, Jürgen. **Consciência moral e agir comunicativo**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989. p. 114.

²² HABERMAS, Jürgen. **Verdade e justificação**: ensaios filosóficos. São Paulo: Loyola, 2004. p. 108.

ser aquilatadas de justas. A partir disso, entende-se que uma norma só é moralmente correta quando é formada através de um processo comunicativo em que todos os falantes se entendem linguisticamente, mostram-se comprometidos com a veracidade dos seus proferimentos e se sentem livres para problematizar ou sustentar os seus pontos de vista, os quais devem poder ser aceitos de forma universal.

Essa constatação leva ao conceito de agir comunicativo, que é uma forma de ação voltada para o entendimento. Através do agir comunicativo os sujeitos podem coordenar seus planos de vida, chegando assim a um termo comum cujo engajamento é vinculado à força dos argumentos produzidos.²³ Portanto, o sujeito da racionalidade tributária, no contexto da justiça pós-convencional, é aquele que busca se entender com outro de forma a alcançar um acordo racionalmente motivado referente à matéria de tributação. Nesse sentido, se o pressuposto de uma norma justa é a sua formação comunicativa, e, no cenário hodierno, os sujeitos não se envolvem com o tema da tributação, dificilmente se produzirá um sistema que busque equilibrar os múltiplos interesses que marcam a sociedade contemporânea.

Infelizmente, a falta de engajamento e a ausência de um verdadeiro agir comunicativo em termos tributários é o que pauta a realidade dos países de modernidade periférica. Por exemplo, só na América Latina há um número expressivo de trabalhadores e empresas que nunca tiveram sequer contato com o órgão tributário, sendo que, conforme dados apontados pelo BID, “a maioria simplesmente se esconde do fisco recorrendo a estratégias para evitá-lo ou a fraudes diretamente ilegais”.²⁴

Conseqüentemente, a ausência de contato e participação cria uma indesejada situação de oposição entre fisco e contribuintes, de modo que o sistema passa a ser estruturado por um grupo específico, que toma as suas decisões com base em pressupostos que não atingem a universalidade do agir comunicativo. No lugar deste, surge o agir estratégico, em que os sujeitos fazem uso da linguagem apenas para perseguir os seus próprios fins – sejam legisladores que atuam em causa

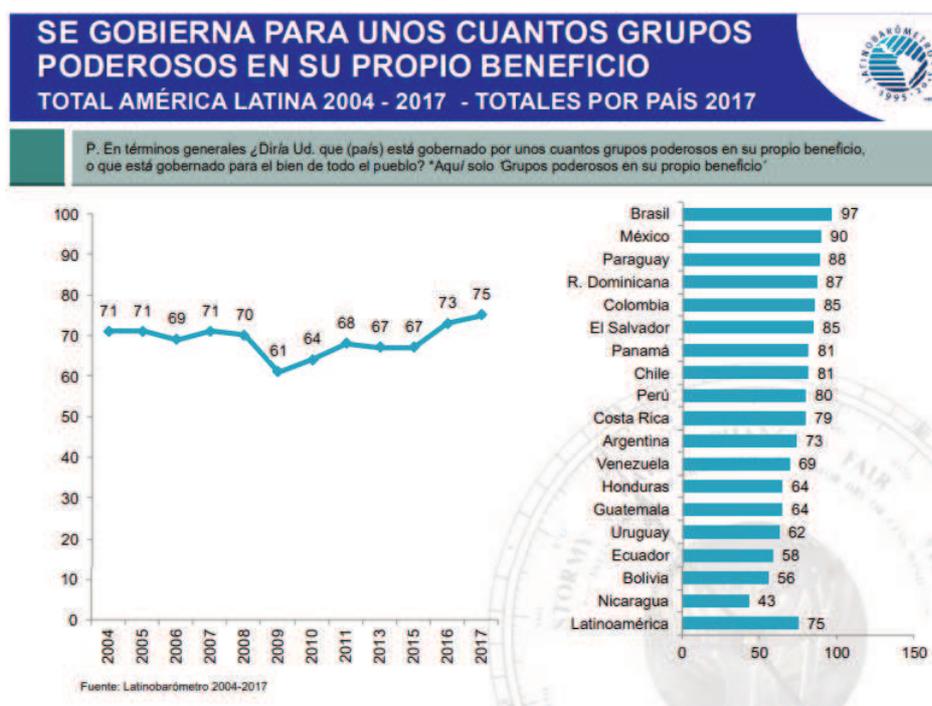
²³ HABERMAS, Jürgen. **Consciência moral e agir comunicativo**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989, p. 165.

²⁴ BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Não basta arrecadar**: a tributação como instrumento de desenvolvimento. 2013. p. 11. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/686/N%c3%a3o%20basta%20arrecadar%3a%20a%20tributa%c3%a7%c3%a3o%20como%20instrumento%20de%20desenvolvimento%20%28Sum%c3%a1rio%20executivo%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 12 dez. 2017.

própria, sejam contribuintes que adotam práticas de evasão fiscal. Nesse sentido, embora tenha havido uma melhora na arrecadação nos últimos anos, na América Latina “metade da arrecadação potencial dos tributos de indivíduos e empresas se perde por conta da evasão, juntamente com mais de um quarto das receitas que os IVA deveriam coletar”.²⁵

Na esteira desse entendimento, pesquisas internacionais apontam que a fuga dos tributos pode ser compreendida pelo quadro de baixa adesão democrática que hoje atinge a América Latina, pois há indicadores que apontam a crescente percepção de que se governa para os interesses de poucos, conforme pode ser observado pelo gráfico abaixo:

Gráfico 1 - Percepção da representatividade dos agentes políticos



Fonte: Latinobarómetro, reprodução integral²⁶

Segundo o Latinobarómetro, é crescente a percepção de que os governos não defendem os interesses da maioria, mas atuam em favor de grupos elitizados.

²⁵ BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Não basta arrecadar**: a tributação como instrumento de desenvolvimento. 2013. p. 11. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/686/N%c3%a3o%20basta%20arrecadar%3a%20a%20tributa%c3%a7%c3%a3o%20como%20instrumento%20de%20desenvolvimento%20%28Sum%c3%a1rio%20executivo%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 12 dez. 2017.

²⁶ LATINOBARÓMETRO. **Informe 2017**. Disponível em: <<http://www.latinobarometro.org/latNewsShow.jsp>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

Pelo gráfico, percebe-se que o Brasil é o país em que mais se acredita haver um governo que atua em seu próprio benefício, criando-se, com isso, uma tensão entre sociedade civil e Estado, que passa a ser visto como um ente poderoso que atende somente aos seus próprios desejos. Para a tributação, esse sentimento social, que rompe com os laços da solidariedade, fomenta a crença de que o pagamento dos tributos é algo que deve ser ao máximo evitado, pois o sentido atribuído à arrecadação é de mero sustento dos grupos dominantes, e não de condição para a realização do projeto constitucional.

Na Alemanha, esse fenômeno tem sido identificado como uma crise de legitimidade tributária, a qual afeta a percepção sobre o dever de pagar tributos. Conforme Carneiro, quase metade dos alemães considera a tributação tão injusta que tomam a evasão fiscal como justificável ou tolerável. Além disso, conforme pesquisa realizada em 2008, quando questionados se a tributação é devidamente recompensada, 84% dos alemães responderam que não, evidenciando que os seus interesses – que deveriam ser considerados dentro de uma formação justa da vontade pública, por meio do agir comunicativo – não estão refletidos no corpo da política tributária nacional.²⁷

Uma vez subtraídas do agir comunicativo, as ações tributárias tornam-se desprovidas de vinculação social, razão pela qual os indivíduos buscam reiteradamente fugir da tributação, o que justifica o crescimento de práticas como a evasão fiscal.²⁸ Segundo entendem Rivillas e Baltazar, “*si la evasión fiscal no se considera un valor negativo en la sociedad, los costes morales en caso de incumplimiento de las obligaciones fiscales son bajos, lo que genera una cultura de hostilidad hacia los impuestos*”.²⁹ A partir disso, é possível concluir que uma das

²⁷ CARNEIRO, Rafael de Alencar Araripe. **Fehlen der Steuerakzeptanz in Deutschland: Bürgerbeteiligung im Rahmen des Finanzrechts als Weg zu einer erhöhten Steuerakzeptanz.** Berlim: Duncker & Humblot, 2017. p. 11.

²⁸ A deslegitimação da tributação inclusive faz com que a evasão fiscal perca o sentido de ato danoso à coletividade, o que torna a sua prática, senão aceitável, tolerável pelos membros da sociedade. Conforme Carneiro, “*obgleich es sich um eine Straftat handelt, wird die Steuerhinterziehung umgangssprachlich als Kavaliersdelikt bezeichnet. Die Steuerhinterzieher werden von 65% der Bürger als 'raffinierte Geschäftsmänner', 'gerissene Typen' oder 'Lebenskünstler' bezeichnet, während lediglich 34% diesen Personenkreis mit Betrügern, Dieben, Verbrechern oder Verkehrssündern gleichsetzt*”. Em tradução livre: embora seja um crime, a evasão fiscal é coloquialmente referida como ofensa trivial. Os evasores fiscais são referidos por 65% dos cidadãos como “empresários sofisticados”, “sujeitos espertos” ou “malandros”, enquanto apenas 34% equiparam este grupo de pessoas com fraudadores, ladrões ou criminosos.

²⁹ RIVILLAS, Borja Diaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Educación fiscal y construcción de ciudadanía en América Latina. **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros**, Brasília-DF, ano I, n.01, p. 326-354, ago./dez. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso->

alternativas possíveis para a reversão desse cenário seria a implementação de formas de inclusão dos sujeitos no debate público sobre a política tributária, de modo a tornar o pagamento de tributos vinculante por suas razões formadoras, e não apenas pela ação da coerção estatal. Essa perspectiva é sustentada por Rivillas e Baltazar, que defendem que o mero mecanismo da sanção não é suficiente para a existência de um bom sistema tributário, que precisa de pontes comunicativas que criem uma coesão entre Estado e sociedade:

En efecto, el carácter masivo de los sistemas tributarios modernos obliga a implantar un nuevo modelo de comunicación fisco-contribuyente acorde con el número de destinatarios, a los que se intenta “convencer” antes que “vencer”, ya que la carga de trabajo en las Administraciones tributarias no puede ser gestionada de manera óptima sin la colaboración más o menos voluntaria de amplios sectores de la sociedad. No podemos obviar que detectar y corregir el fraude fiscal es una tarea complicada y costosa, ya que en las Administraciones tributarias modernas, del total recaudado, solo el 2 o 3 por ciento procede de este tipo de actuaciones, mientras el 97 o 98 por ciento restante proviene de las autoliquidaciones voluntarias.³⁰

Ademais, o agir comunicativo opera de forma circular, de modo que o sujeito “domina as situações por meio de ações imputáveis” e, simultaneamente, “é também o *produto* das tradições nas quais se encontra, dos grupos solidários aos quais pertence e dos processos de socialização nos quais se cria”.³¹ Isso permite que os falantes, durante a tomada comunicativa de decisão, possam se voltar para o mundo da vida de que partem e criticar as suas estruturas assimétricas. Para a racionalidade tributária, essa perspectiva permitiria a crítica ao modelo falho que é reproduzido acriticamente em ambientes como a América Latina, cuja estrutura ainda possui pouca adesão e baixo caráter distributivo.

Logo, o agir comunicativo serve não apenas como modo de estabelecimento de normas racionais, mas também como meio de romper com o pressuposto excludente que pauta o modelo tributário somente por elementos de violência simbólica. A legitimação através do discurso, assim, surge como alternativa

rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/publicacoes/artigo-publicado-revista-receita-federal-educacion-fiscal-y-construccion-de-la-ciudadania.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2018.

³⁰ RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Educación fiscal y construcción de ciudadanía en América Latina. **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros**, Brasília-DF, ano I, n.01, p. 326-354, ago./dez. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/publicacoes/artigo-publicado-revista-receita-federal-educacion-fiscal-y-construccion-de-la-ciudadania.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2018.

³¹ HABERMAS, Jürgen. **Consciência moral e agir comunicativo**. Trad. de Guido A. de Almeida. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989, p. 166.

democrática para sustentar um novo laço solidário entre os indivíduos, que, por sua vez, estarão obrigados mutuamente não só por fatores externos, mas por sua adesão a razões expostas em acordos voltados para o entendimento.³² É com esse viés que se sustenta que o grau de observância do agir comunicativo dos sujeitos na elaboração da política tributária é diretamente proporcional ao grau de aceitação racional dos tributos, o que influi, conseqüentemente, no índice de evasão fiscal. Nesse sentido, em pesquisa realizada sobre participação democrática e tributação, chegou-se aos seguintes resultados:

*Sie stellte fest, dass in den Kantonen, wo die Möglichkeiten der direkten Einflussnahme auf die Steuergesetzgebung höher sind, weniger Steuerhinterziehung zu verzeichnen ist. Denn die Überlegung, Steuern zu hinterziehen, wird negativer bewertet, wenn der Einzelne selbst über die Regelungen mit beschliesst.*³³

Por essas razões, sustenta-se que a racionalidade que melhor pauta a tributação, atribuindo-lhe um grau de legitimidade, é a racionalidade comunicativa. Por meio dela os sujeitos trazem pretensões normativas sustentadas por argumentos resgatáveis para dentro de um debate amplo e inclusivo. Logo, sustenta-se à luz desse pressuposto que, para que os sujeitos cumpram adequadamente suas obrigações tributárias, eles precisam se sentir partes integrantes desse sistema, com direito a opinião, crítica e participação no momento de planejamento das incidências fiscais, pois, conforme visto, o agir comunicativo expressa sua qualidade por meio do entendimento mútuo entre os sujeitos. Nessa senda, ele não só exige o compartilhamento de uma linguagem e uma rede de

³² Nessa perspectiva, a participação é essencial para que tributos sejam aceitos como legítimos, o que, na perspectiva de Carneiro, é essencial para o combate à evasão fiscal. Conforme destaca, “*vor allem bezweckt die Beteiligung, dass die Steuerpflicht von dem Einzelnen mehr akzeptiert bzw. befolgt wird. Der Gedanke, wonach eine stärkere Bürgerbeteiligung eine grössere Steuerakzeptanz mit sich bringt, beruht darauf, dass die Steuerpflicht umso legitimer ist, desto mehr sie dem Willen der Allgemeinheit entspricht*”. Em tradução livre: Acima de tudo, a intenção da participação é que a responsabilidade tributária seja mais aceita ou seguida pelo indivíduo. A ideia de que uma participação pública maior implica uma maior aceitação tributária decorre do fato de que a responsabilidade tributária é a mais legítima quanto mais ela se conforma à vontade da comunidade. CARNEIRO, Rafael de Alencar Araripe. **Fehlen der Steuerakzeptanz in Deutschland: Bürgerbeteiligung im Rahmen des Finanzrechts als Weg zu einer erhöhten Steuerakzeptanz**. Berlim: Duncker & Humblot, 2017. p. 54.

³³ Em tradução livre: ela [a pesquisa] observou que há menos evasão fiscal nos cantões [espécie de estados], onde as oportunidades de influenciar diretamente a legislação tributária são maiores. Porque a ideia de evadir impostos é avaliada mais negativamente se o próprio indivíduo decide sobre as regulamentações. CARNEIRO, Rafael de Alencar Araripe. **Fehlen der Steuerakzeptanz in Deutschland: Bürgerbeteiligung im Rahmen des Finanzrechts als Weg zu einer erhöhten Steuerakzeptanz**. Berlim: Duncker & Humblot, 2017. p. 55.

símbolos, mas também a tomada de uma postura em relação à pretensão de validade levantada por cada participante em uma discussão. Por isso, Almeida e Reck são levados a afirmar que “em uma ação comunicativa os atores buscam um acordo que sirva de base para a coordenação das ações individuais”.³⁴

Conforme observa Souza, isso não significa aderir a uma crítica infantilizada a Habermas, no sentido de que tudo se resumiria a consensos.³⁵ O que ocorre é que a legitimação discursiva é um elemento que deve ser considerado dentro do cenário em que meios como o dinheiro e o poder ainda são decisivos. Assim, pode-se dizer, por exemplo, que a luta pelo direito das mulheres se valeu não só da força, mas dos processos de convencimento que ocorreram na esfera pública e que, aos poucos, vão sendo aderidos por parcelas cada vez mais significativas da sociedade.

Em termos sociais, a ênfase na racionalidade comunicativa é altamente relevante devido à força integradora que decorre dos próprios atos de fala.³⁶ Em tese, os sujeitos que agem comunicativamente estão vinculados uns aos outros em razão dos argumentos trazidos para sustentar as suas pretensões de validade. Nesse sentido, um tributo instituído através de um diálogo torna-se muito mais legítimo, o que ocorre na medida em que a razão da sua existência, a sua força expropriatória e a sua finalidade forem estabelecidos mediante uma troca argumentativa entre aqueles que serão beneficiários e contribuintes da exação.

Conforme os dados indicam, a reprodução tributária por meio do agir comunicativo, contudo, vem sido suprimida em razão de circunstâncias que subtraem a racionalidade comunicativa dos meios institucionais em prol de outras espécies de ação, como já se mencionou em relação ao agir estratégico. Nesse sentido, a hipótese que aqui se lança é que variantes de fenômenos como a colonização do mundo da vida, há muito apontada por Habermas, ao lado de correntes como o neoliberalismo, estejam produzindo uma racionalidade excludente, voltada para fins e pautada exclusivamente por argumentos de ordem econômica, o que vai de encontro à percepção social da tributação. É o que se investigará a seguir.

³⁴ ALMEIDA, Almiro Eduardo de.; RECK, Janriê Rodrigues. **Direito & ação comunicativa:** apresentação e fundamentação teórica da matriz linguístico-pragmática de Jürgen Habermas e suas repercussões na compreensão do Direito. Porto Alegre: HS Editora, 2013. p. 87.

³⁵ SOUZA, Jessé. **A elite do atraso:** da escravidão à lava jato. Rio de Janeiro: Leya, 2017. p. 120.

³⁶ ALMEIDA, Almiro Eduardo de.; RECK, Janriê Rodrigues. **Direito & ação comunicativa:** apresentação e fundamentação teórica da matriz linguístico-pragmática de Jürgen Habermas e suas repercussões na compreensão do Direito. Porto Alegre: HS Editora, 2013. p. 89.

2.2 Os processos sociais e as patologias do mundo da vida introduzidas pelo sistema

Problemas como a fome, a tortura, o desemprego e as ameaças ao meio ambiente ecologicamente equilibrado são óbices à formação discursiva das normas, pois comprometem os contextos de ocorrência do agir comunicativo. Nesse sentido, é quase um truísmo afirmar que cenários altamente desiguais como a América Latina não propiciam condições para que todos os sujeitos possam discutir racionalmente quais são as suas prioridades, seus projetos e as normas que possibilitarão as suas realizações.

Essa questão, contudo, assume uma conotação ainda mais grave na medida em que se compreende que é por meio da ação comunicativa que os sujeitos resgatam o seu conhecimento pré-constituído para formar, reforçar ou criticar a teia de sentidos construída intersubjetivamente. Os símbolos, a tradição, a cultura e a identidade de um povo são transmitidos por meio do agir voltado para o entendimento, de modo que condições assimétricas de fala prejudicam não só a formação de normas justas e universais, mas também a própria reprodução cultural.

Isso ocorre porque as ações não são “soltas” no mundo, mas se dão em uma espécie de *a priori* compartilhado. Nesse sentido, a hermenêutica está correta em defender que o mundo em que se produz a crítica é um mundo já situado, simbolicamente estruturado e disponível àquele que interpreta. Compreende-se aquilo que já fora compreendido, pois os elementos que conformam a compreensão já estão dados no pano de fundo em que ocorrem as ações. Para Habermas, esse “pano de fundo” situado se configura naquilo que se convencionou chamar de “mundo da vida”, composto pela experiência comum, pela língua e pelas tradições de todos os membros da sociedade.³⁷

Na dimensão do mundo da vida, a atribuição de sentidos às práticas sociais somente é realizada pelos seus próprios participantes. Por isso, é preciso estar inserido dentro de uma tradição para compartilhar os seus sentidos, de modo que é essa perspectiva interna que é essencial para a continuidade da sociedade no que se refere aos seus elementos simbólicos. Com efeito, é essa também uma das

³⁷ FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005, p. 164.

razões que leva Habermas a rejeitar a tese de Parsons e de Luhmann³⁸, pois acredita que os sistemas de ação não podem ser comparados aos sistemas orgânicos, ou seja, Habermas vaticina que a sociedade não pode ser conceituada apenas pela observação de um terceiro distante, mas necessita de uma perspectiva hermenêutica.³⁹

No entanto, conforme vislumbrado, mesmo em condições comprometidas do agir comunicativo a sociedade é capaz de se manter estruturada. Isso ocorre porque a integração social não se dá apenas no âmbito do agir voltado para o entendimento, pois este, segundo a teoria habermasiana, é o núcleo da reprodução do mundo da vida. Entretanto, a sociedade também é composta por outra forma de integração, a qual, diferentemente desta, não ocorre no nível no mundo da vida, mas na estrutura chamada de sistema.

Enquanto que o mundo da vida se refere à reprodução simbólica, da interação, o sistema se refere à reprodução material, do trabalho. O mundo da vida é observado a partir de uma perspectiva interna, dada pelo participante da sociedade, enquanto que o sistema, por outro lado, é observado a partir de uma perspectiva

³⁸ Para fins de esclarecimentos sobre as contraposições teóricas, anota-se que, diferentemente da teoria habermasiana, a teoria dos sistemas sociais, tal como proposta por Luhmann, parte do pressuposto de que a sociedade pode ser explicada como um sistema, *locus* em que se encontra o Direito. Utilizando-se da distinção entre sistema e ambiente, Luhmann desdobra a sua teoria em categorias como diferença, unidade, complexidade, comunicação, dentre tantas outras, a fim de demonstrar como é possível entender o Direito como um sistema autopoietico, conceito extraído pelo sociólogo dos biólogos Maturana e Varela. De forma geral e não taxativa, pode-se dizer que uma das maiores contribuições de Luhmann e de sua teoria dos sistemas tanto para o Direito quanto para a epistemologia moderna está em indicar que não há um ponto único ou privilegiado de observação do social. Logo, diante da complexidade e da contingência, é necessário pensar o processo de tomada de decisões com um olhar também para os sistemas como a Economia, a Administração e a Política, os quais possuem acoplamentos com o Direito (lembrando-se, contudo, que para Luhmann a resposta sempre estará dentro do sistema). Diferentemente de Habermas, a teoria luhmanniana sustenta o deslocamento do olhar do pesquisador, que parte do sujeito atomizado para a organização, realizando um encontro desta com o tema das decisões jurídicas e da absorção da incerteza. A partir da teoria dos sistemas, pode-se perceber então uma mudança do estatuto de observação, que passa da norma (no normativismo analítico) ao sujeito (para a hermenêutica) e, enfim, para a decisão (para a teoria dos sistemas). Para mais detalhes, ver LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

³⁹ A defesa de Habermas fica clara quando o mesmo expõe os seus fundamentos: “A conceituação das sociedades não pode ser atrelada sem mais nem menos aos sistemas orgânicos, pois os padrões estruturais dos sistemas de ação, diferentemente dos padrões biológicos, não são plenamente acessíveis a uma observação. Sua análise pressupõe uma abertura hermenêutica, pois os conceitos têm de ser formulados na perspectiva interna de membros. As entidades a ser subsumidas a conceitos sistêmicos na perspectiva externa de um observador têm de ter sido identificadas *antes* como mundos da vida de grupos sociais e ter sido entendidas como estruturas simbólicas. Porque as leis próprias da reprodução simbólica do mundo da vida, que abordamos nas perspectivas da reprodução cultural, da integração social e da socialização, geram *limitações internas* para a reprodução de uma sociedade que, numa perspectiva externa, aparece apenas como um sistema que mantém seus limites”. HABERMAS, Jürgen. **Teoria do agir comunicativo: sobre a crítica da razão funcionalista**. São Paulo: Martins Fontes, 2012. v. 2. p. 274.

externa. Ambos são complementares entre si, ao passo que cada um apresenta uma forma de integração societária, marcada pela presença de elementos específicos e de uma racionalidade própria.

Com o advento da modernidade, as estruturas do mundo da vida relativas à cultura sofreram transformações que puderam ser distinguidas em processos de diferenciação (*Ausdifferenzierung*) e autonomização (*Autonomisierung*), revelando-se em uma crise das concepções de mundo (*Weltbilder*). A partir do subsistema da cultura, surgiram três esferas diferenciadas: a científica, a ética e a estética, as quais, devido ao processo de autonomização, passaram a operar com princípios próprios, que são, respectivamente, a verdade, a moralidade e a expressividade.⁴⁰ Por se encontrarem dentro do mundo da vida, todas, porém, mantiveram-se articuladas através do agir comunicativo, o qual passou a levar a diferentes formas de discurso (teórico ou prático, por exemplo), a depender da esfera problematizada.

Por sua vez, as novas esferas também não permaneceram imunes a novas transformações. Em razão dos processos argumentativos internos, uma nova diferenciação pôde distinguir a base racional de cada esfera, criando, assim, novos espaços interativos. Desse modo, na ciência, ao lado das universidades e centros de pesquisa, surgiram também outras instituições proponentes de teorias científicas, tal como passaram a existir instituições diferentes dos tribunais e cortes que também foram capazes de produzir teoria jurídica. Na esfera da arte, passaram a coexistir galerias, orquestras e associações de escritores ao lado de autores que interpretam as teorias estéticas, como Theodor Adorno e Walter Benjamin.⁴¹

Diante disso, pode-se compreender os processos de diferenciação (*Ausdifferenzierung*) e autonomização (*Autonomisierung*) sob uma conotação positiva, sendo ambos inerentes às transformações nas formações societárias. A diferenciação (*Ausdifferenzierung*) pode ser entendida como um processo referente ao aprendizado coletivo, o qual permite o descentramento de perspectivas e, assim, a inclusão de diferentes princípios. Segundo Freitag, as contribuições da diferenciação implicam na existência de formações societárias mais competentes e eficazes “para a solução de problemas práticos vinculados à reprodução material e

⁴⁰ FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005. p. 166.

⁴¹ FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005. p. 167.

simbólica da sociedade”.⁴² A autonomização (*Autonomisierung*), por sua vez, refere-se ao desprendimento de um subsistema, que passa a existir de forma relativamente independente, com estrutura e princípios próprios. É o caso da ciência, que se desvinculou das estruturas religiosas e, hoje, opera conforme o princípio da verdade.

Na perspectiva do sistema, a diferenciação e a autonomização verificam-se através do descentramento ocorrido em relação ao padrão de organização das sociedades, as quais migraram do princípio do parentesco em direção a um princípio de maior universalidade, o Estado. A partir disso, torna-se possível inferir que, no sistema, encontra-se, de forma semelhante ao mundo da vida, o fenômeno da modernização societária, sendo este influenciado pelos processos já destacados, mas marcado precipuamente pelos processos de racionalização (*Rationalisierung*) e de dissociação (*Entkoppelung*).⁴³

Ocorre que, para qualquer análise satisfatória da modernização societária, é preciso compreender que, diferentemente do mundo da vida, a linguagem não é o principal meio de integração do sistema, que adota o poder e o dinheiro como mecanismos. Assim, é preciso ter em mente que o sistema, composto pelas estruturas do Estado e do mercado, opera sob uma lógica que não visa diretamente o entendimento, mas busca alcançar as máximas que garantem a sua reprodução. Portanto, a integração societária que ocorre no âmbito do Estado e do mercado filia-se a uma racionalidade predominantemente instrumental, na qual as ações são avaliadas de acordo com sucesso atingido e pelo meio para tanto empregado.

Essa perspectiva vai ao encontro das patologias sistêmicas diagnosticadas por Habermas, pois tanto a racionalização (*Rationalisierung*) quanto a dissociação (*Entkoppelung*) por ele identificadas são relacionadas ao agigantamento da razão instrumental em face da racionalidade comunicativa. Enquanto que a racionalização é o processo que acentua a ênfase no cálculo da eficiência, a dissociação, por seu turno, é o processo que, para além disso, faz com que a economia e o poder assumam a aparência de uma linguagem naturalizada, inevitável tal como as leis da natureza.⁴⁴

⁴² FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005. p. 167.

⁴³ FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005. p. 168.

⁴⁴ Conforme Habermas, “os subsistemas sociais, que podem ser diferenciados por esses meios, tendem a se afastar de um mundo da vida transformado em mero entorno do sistema. Por isso, na perspectiva do mundo da vida, a transposição do agir para meios de controle aparece não

Nesse sentido, é interessante diferenciar a ação instrumental da ação estratégica. Embora ambas as espécies sejam voltadas para o sucesso, a ação estratégica, ao contrário da ação instrumental, é dependente do uso linguagem compartilhada intersubjetivamente. O que caracteriza o agir estratégico é que nele, o locutor, deixado na ignorância, crê que a linguagem empregada opera como forma de integração (tal como ocorre no agir comunicativo), enquanto que, na verdade, o emissor apenas a utiliza como meio para alcançar o seu próprio sucesso. É o que ocorre, por exemplo, nas negociações, ou mesmo no trabalho do advogado, que tem o dever de buscar o melhor para o seu cliente.

Segundo Pizzi, o agir instrumental “vincula-se ao segmento de regras técnicas e às ponderações do ponto de vista da eficácia de uma intervenção no mundo físico”.⁴⁵ Desse modo, caracteriza-se como uma ação não-social, própria de um ator solitário que escolhe os mecanismos que melhor atendem ao fim desejado. É diferente da ação estratégica, que é sempre social e é caracterizada por uma escolha que busca a melhor influência de um sujeito sobre o outro. Logo, “se o agir instrumental organiza os meios para a manipulação de objetos, a ação estratégica tem como ponto de referência o êxito do falante diante de um oponente racional”.⁴⁶

Nesse sentido, na linha do que vem sido defendido, entende-se que a razão instrumental não é a mais adequada para sustentar pretensões de legitimidade tributária, pois conforme ensinam Almeida e Reck, ela trabalha com fins bem delineados, os quais deixam ao intérprete somente o dever de selecionar os melhores meios técnicos para que se atinjam os resultados pretendidos. Trata-se, por exemplo, do trabalho mecânico.⁴⁷ Em termos de tributação, a racionalidade instrumental limita-se a questionar quais são os melhores meios para se atingir uma maior arrecadação, seja através da instituição de mais tributos (impostos, taxas ou

somente como um desafio tendo em vista os riscos e o ônus da comunicação, mas também como um condicionamento de decisões em espaços contingenciais ampliados e, nesse sentido, como uma *tecnicização do mundo da vida*”. HABERMAS, Jürgen. **Teoria do agir comunicativo: sobre a crítica da razão funcionalista**. São Paulo: Martins Fontes, 2012. v. 2. p. 331, grifos do original.

⁴⁵ PIZZI, Jovino. **O conteúdo moral do agir comunicativo: uma análise dos limites do procedimentalismo**. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2005. p. 80.

⁴⁶ PIZZI, Jovino. **O conteúdo moral do agir comunicativo: uma análise dos limites do procedimentalismo**. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2005. p. 82.

⁴⁷ ALMEIDA, Almiro Eduardo de.; RECK, Janriê Rodrigues. **Direito & ação comunicativa: apresentação e fundamentação teórica da matriz linguístico-pragmática de Jürgen Habermas e suas repercussões na compreensão do Direito**. Porto Alegre: HS Editora, 2013, p. 86.

contribuições, por exemplo), ou através do aumento da alíquota (ou base de cálculo) das espécies já existentes.

A patologia que caracteriza a racionalização, na percepção de Habermas, é referente à ação instrumental, e não estratégica. É a concepção de racionalidade própria do *Aufklärung* que é objeto do processo que atinge o sistema no âmbito da modernização societária. Com isso, percebe-se um endeusamento das práticas eficientistas, especialmente àquelas vinculadas a saberes lógico-matemáticos, que assumem, devido ao processo de dissociação, o protagonismo das explicações de mundo.⁴⁸

Hodiernamente, verifica-se, mesmo nos ramos que tradicionalmente deveriam se pautar por uma racionalidade comunicativa, como é o caso do Direito, resquícios de uma invasão massiva da racionalidade instrumental. Basta observar as últimas notícias veiculadas para se constatar que, ao menos no cenário brasileiro, o cálculo da eficiência tem sido predominante para a tomada de decisões, o que ocorreu tanto com a reforma trabalhista (justificada pelo seu fim, a suposta modernização e aumento da empregabilidade) quanto com a decisão sobre o cumprimento antecipado de pena (justificada sob o prisma da eficiência da execução criminal). Nesse sentido, no compasso da racionalidade instrumental, vêm surgido diversos indicadores, especialmente vinculados a critérios econômicos, os quais visam quantificar e estabelecer previsões de sucesso em termos jurídicos e sociais. A exemplo disso, Amariles narra a proposta criada de aplicar uma medida indicadora de desenvolvimento internacional que seja referente ao Direito, o que se daria através dos contributos da metodologia e da linguagem matemática. Conforme o autor,

*les indicateurs ROL contribuent à ordonner de manière comparable l'information sur la qualité du droit des États pour garantir le bon déroulement de l'activité économique. En effet, les indicateurs ROL agissent en tant que mécanisme d'évaluation du droit, et ils informent les acteurs économiques transnationaux de la fiabilité comparée des États comme destination d'investissement.*⁴⁹

⁴⁸ Com isso, não se advoga, contudo, uma abolição do agir instrumental. Ele também é necessário para o desenvolvimento humano, de tal modo que foi essencial para o desenvolvimento das ciências duras. A crítica aqui presente se volta para os momentos em que o agir instrumental toma posse de áreas em que a sua racionalidade não é a mais adequada, pois suprime processos argumentativos voltados para o entendimento mútuo.

⁴⁹ AMARILES, David Restrepo. **The mathematical turn**: l'indicateur Rule of Law dans la politique de développement de la Banque Mondiale. Disponível em:

O padrão utilizado para medir a “eficiência” de uma legislação interna, em tese, adotaria critérios universalizantes, o que possibilitaria a comparação entre países com legislações diferentes. Assim, o sistema montado a partir do chamada *mathematical turn* – nome empregado de forma alusiva ao *linguistic turn* – permitiria não só a comparação, mas também o estabelecimento de *standards* de qualidade a serem perseguidos pelos Estados. Desse modo, o Banco Mundial, centro das análises regulatórias, poderia inclusive criar um padrão mundial de uma regulação eficiente, a qual influenciaria matérias relativas à propriedade privada e à normatização do sistema de justiça.⁵⁰

Com isso, a virada matemática ou *mathematical turn* representaria, ao lado da virada linguística e interpretativa, um novo marco na racionalidade e modo de ver o mundo – o que não deixa de remeter ao fenômeno da racionalização no sistema. Se efetivamente adotada, os dados tornar-se-iam o centro das decisões públicas, as quais restariam reféns das métricas escolhidas por especialistas que, através de seus algoritmos, mostrariam com clareza quais são as melhores escolhas em termos jurídicos que os Estados deveriam adotar.

Contudo, essa postura esconde falhas, pois as variáveis políticas dentro das escolhas estatais envolvem mais elementos do que um algoritmo voltado para a eficiência jurídica poderia prever, como a percepção dos atores sociais em relação à lei, a interpretação dada pelos juízes e a superveniência de fatos sociais relevantes. Mesmo Amariles concorda que existem muitas limitações na utilização da linguagem matemática e estatística para o Direito, ressaltando, contudo, que diante das imposições do mundo moderno, não seria sensato que o Direito esquecesse do peso e da importância desses indicadores:

Une première objection concerne la validité de la méthodologie quantitative, soit parce qu'elle n'est pas appropriée dans l'absolu pour mesurer des choses par essence incom-mensurable comme le droit ou la Rule of Law, soit parce qu'elle est utile mais pas suffisante pour arriver à des résultats concluants sur une question déterminée. Une deuxième objection concerne

<https://www.academia.edu/5751766/The_Mathematical_Turn_Lindicator_Rule_of_Law_dans_la_politique_de_d%C3%A9veloppement_de_la_Banque_Mondiale>. Acesso em: 13 fev. 2018.

⁵⁰ AMARILES, David Restrepo. **The mathematical turn**: l'indicateur Rule of Law dans la politique de développement de la Banque Mondiale. Disponível em: <https://www.academia.edu/5751766/The_Mathematical_Turn_Lindicator_Rule_of_Law_dans_la_politique_de_d%C3%A9veloppement_de_la_Banque_Mondiale>. Acesso em: 13 fev. 2018.

la question du pouvoir qui se cache derrière les indicateurs, tant dans leur élaboration que dans leur utilisation, et qui implique également un glissement de la légitimité démocratique du droit vers une légitimité axée sur l'efficacité. Néanmoins, l'utilisation des indicateurs s'est fortement étendue dans le domaine juridique et ignorer leur étude serait une erreur. L'indicateur reste aujourd'hui un outil largement utilisé par les organisations internationales, les États, les acteurs de la société civile et les académiques pour comprendre et transformer le droit. Au delà des critiques méthodologiques et de fond, qui sont bien sûr nécessaires, il est impératif d'étudier les indicateurs afin de comprendre leur fonctionnement et leurs effets sur le droit et la régulation.⁵¹

Ademais, o *mathematical turn*, ao propor uma espécie de instrumentalização da razão aplicável à formação do Direito, aproxima-se da patologia identificada por Habermas em seu *Teoria do agir comunicativo* como “colonização do mundo da vida” (*Kolonialisierung*), a qual se caracteriza como sendo o processo em que a racionalidade sistêmica invade o *Lebenswelt* e nele toma os espaços que deveriam ser formados pelo agir comunicativo. Com isso, as esferas de valor autonomizadas do mundo da vida, as quais haviam adquirido princípios básicos operação, tais como “verdade”, “moralidade” e “expressividade”, passam a se reproduzir, ao menos parcialmente, conforme os mecanismos sistêmicos – dinheiro e poder.⁵² Para Pizzi, “logo, o agir instrumental invade os espaços do mundo da vida, desalojando o agir comunicativo de seu *habitat*, tendência que, segundo Habermas, coloniza as instituições sociais [...]”⁵³ Ao cabo, a colonização do mundo da vida trata-se, assim, de um verdadeiro processo de substituição paulatina de racionalidade, o qual afeta diretamente o modo de reprodução de associações, sindicatos, organizações artísticas, científicas e culturais.

No âmbito do Direito Financeiro, a incidência da racionalidade voltada para fins é clara quando se analisam as justificativas voltadas para o corte nos gastos

⁵¹ AMARILES, David Restrepo. **The mathematical turn**: l'indicateur Rule of Law dans la politique de développement de la Banque Mondiale. Disponível em: <https://www.academia.edu/5751766/The_Mathematical_Turn_Lindicator_Rule_of_Law_dans_la_politique_de_d%C3%A9veloppement_de_la_Banque_Mondiale>. Acesso em: 13 fev. 2018.

⁵² Nesse sentido, Habermas afirma o seguinte: “Meios como o dinheiro e o poder se assentam sobre vinculações motivadas empiricamente, codificam uma forma teleológica de tratar quantidades de valores calculáveis, tornando possível uma influência estratégica generalizada nas decisões de outros participantes da interação, *passando ao largo* dos processos de formação linguística do consenso. À medida que simplificam a comunicação linguística e **a substituem por uma generalização simbólica de prejuízos e ressarcimentos, o contexto do mundo da vida, em que os processos de entendimento estão inseridos, é desvalorizado em benefício de interações controladas por meios**, e, como consequência, a coordenação das ações não necessita mais do mundo da vida”. HABERMAS, Jürgen. **Teoria do agir comunicativo**: sobre a crítica da razão funcionalista. São Paulo: Martins Fontes, 2012. v. 2. p. 331, grifos mistos.

⁵³ PIZZI, Jovino. **O conteúdo moral do agir comunicativo**: uma análise dos limites do procedimentalismo. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2005. p. 82.

sociais, acompanhados ou não do aumento dos impostos.⁵⁴ O caso da PEC do teto dos gastos, hoje Emenda Constitucional nº 95, de 15/12/2016, é exemplo claro dessa perspectiva, pois trata a dívida pública de forma simplificada, como se a responsabilidade dos retrocessos sociais e da crise fiscal recaísse exclusivamente sobre os gastos públicos, especialmente sobre os gastos sociais, quando, segundo apontam pesquisas, foram justamente os investimentos sociais que trouxeram uma melhora significativa na qualidade de vida do brasileiro nos últimos anos.⁵⁵

Nessa perspectiva, é necessário concordar com a denúncia teórica de Souza sobre a ingenuidade acadêmica produzida no Brasil, que encerra na bandeira do patrimonialismo todas as amálgamas da sociedade, e com isso fecha os olhos para qualquer diagnóstico dos problemas sociais que não envolva a corrupção do Estado, a herança portuguesa ou a filosofia do “jeitinho”.^{56 57} As correntes que sustentam o corte nos gastos públicos se baseiam justamente nessas premissas, as quais de forma genérica apregoam que o desenvolvimento estaria estagnado pelo

⁵⁴ Veja-se, nesse sentido, que o parecer de constitucionalidade da Comissão de Constituição e Justiça aponta o corte nos gastos como a única saída possível para a crise fiscal, elevando-a ao patamar de uma solução amarga, mas necessária. Nas palavras do relator, “para sair da estagnação, é necessário reverter esse círculo vicioso e, para tanto, é fundamental ajustar as contas públicas, não somente garantindo o equilíbrio entre receita e despesa, mas, também, garantindo que a despesa caia em relação ao PIB. Dessa forma, será possível gerar superávits primários suficientes para fazer com que a dívida pública retorne a uma trajetória sustentável, sem precisar elevar nossa carga tributária, excessivamente elevada para nosso nível de renda e, certamente, um dos principais fatores explicativos para a estagnação a que chegamos”. BRASIL. COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA. **Parecer nº 888, de 2016**. Relator Senador Eunício Oliveira. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3877596&disposition=inline>>. Acesso em: 05 maio 2018.

⁵⁵ Consoante pesquisa publicada na plataforma Siga Brasil, realizada em setembro de 2017, foram identificados aumentos significativos no gasto social no Brasil, os quais coincidem com as melhoras no índice de Gini para o período. Nesse sentido, ver INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE. **Relatório de acompanhamento fiscal**. 2017. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/531520/RAF_08_2017_pt04.pdf>. Acesso em: 28 abr 2018.

⁵⁶ Segundo Souza, “[...] a oposição entre o público e o privado assume a forma do senso comum que percebe apenas o Estado como uma configuração de interesses organizados. Assim, se oporia ao Estado e representaria a esfera privada apenas os sujeitos privados, pensados como instância de uma intencionalidade individual. Sendo a esfera privada percebida como individual, o homem cordial de Sérgio Buarque, então o mercado capitalista e competitivo é tornado literalmente invisível na sua positividade e eficácia. A partir de Raymundo Faoro, inclusive, o mercado é percebido como o verdadeiro céu na terra, prenhe de virtudes democráticas que apenas o Estado não permite florescer”. SOUZA, Jessé. **A elite do atraso: da escravidão à Lava Jato**. Rio de Janeiro: Leya, 2017. p. 137.

⁵⁷ Esclarece-se, nesse sentido, que a adesão à crítica de Souza em relação ao patrimonialismo se concentra nas posturas teóricas que o apontam como única explicação para o diagnóstico da corrupção e demais patologias do Estado e da Sociedade. Assim sendo, não se busca aqui refutar as premissas do patrimonialismo, as quais entende-se valiosas para uma compreensão mais apurada dos fenômenos sociais, mas tão somente apontar que posturas que se apegam demasiado e exclusivamente às suas premissas se mostram insuficientes para a análise em comento.

agigantamento dos investimentos estatais e pela insustentável carga tributária, razão pela qual o enxugamento da máquina pública seria a melhor solução para os problemas. Com isso, essas correntes ignoram os vários estudos sobre economia e desigualdade, do mesmo modo como tornam invisível a expansão cancerosa da racionalidade do mercado em direção a todos os níveis do espaço público, seja ele formal ou informal. Conforme Souza,

O patrimonialismo esconde as reais bases do poder social entre nós. Ele assume que interesse privado é interesse individual privado, de pessoas concretas, as quais se contraporiam aos interesses organizados apenas pelo Estado. Tudo como se houvesse interesses organizados apenas no Estado, suprema estratégia de distorção da realidade. Uma noção de senso comum do leigo que não percebe os interesses privados organizados no mercado e sua força, ou seja, que não percebe, em suma, como o capitalismo funciona. Daí decorre a noção absurda, mas tida como verdade acima de qualquer suspeita entre nós: a noção de que a elite poderosa está no Estado, com isso invisibilizando a ação da elite real, que está no mercado, tanto nos oligopólios quanto na intermediação financeira.⁵⁸

Por outro lado, é interessante também observar como o fenômeno da colonização atinge não só a esfera do poder normativo do Estado, mas também o meio científico, contaminando até mesmo as pesquisas sobre ciências humanas e sociais. Nesse sentido, Souza também alerta para os perigos da instrumentalização do saber, tal como para a falácia da neutralidade dos dados estatísticos. Defende o autor que nem mesmo os métodos quantitativos são milagrosos, e que, por isso, eles devem ser encarados como meios para a aquisição de conhecimento, e não como fins.⁵⁹ Desse modo, sempre haverá a necessidade de um trabalho interpretativo prévio – na escolha do recorte quantitativo – e posterior – na leitura dos resultados obtidos, o que é fundamental em termos de conclusão, pois “se o trabalho interpretativo prévio e posterior é fraco e superficial, os dados, por si só, não conseguem salvar a pesquisa”.⁶⁰

Em termos de Estado, o raciocínio é o mesmo. Os indicadores – como o próprio nome diz – apenas *indicam* direções possíveis, mas eles não são uma resposta pronta e acabada para a resolução dos problemas. O Estado pode se fazer valer dos dados, mas precisa utilizá-los como um artifício de debate democrático, e

⁵⁸ SOUZA, Jessé. **A elite do atraso**: da escravidão à Lava Jato. Rio de Janeiro: Leya, 2017. p. 208.

⁵⁹ Id. A tese do patrimonialismo: a demonização do Estado corrupto e a divinização do mercado como reino da virtude. In: SOUZA, Jessé (Org.). **Ralé brasileira**: quem é e como vive. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009. p. 81.

⁶⁰ Ibid., 2009. p. 81.

não como um comando de decisão. Portanto, uma suposta falta de recursos para o financiamento das políticas sociais não pode ser resolvida única e exclusivamente por uma resposta simples como “aumentar tributos” ou “cortar gastos sociais”.

Por fim, destaca-se que, embora os processos de dissociação (*Entkoppelung*) e colonização (*Kolonialisierung*) tenham levado a um quase permanente desengate do mundo da vida e do sistema, e, posteriormente, ao predomínio da racionalidade instrumental nos meios de reprodução simbólica, Habermas crê na possibilidade de reversão desse quadro através de medidas relativamente simples, as quais são centradas em um processo de “descolonização” e “reacoplamento”. Através deste, ambas as perspectivas – interna e externa – dos meios de integração social se reaproximariam, de modo que os sujeitos possam ter uma nova visão da sociedade, mais crítica em relação aos seus mecanismos de reprodução. Conforme Freitag, o reacoplamento “se impõe para manter a integridade e complexidade do todo, a ser controlado e corrigido por todos os ‘envolvidos’ (*Betroffene*)”.⁶¹

O processo de descolonização, por seu turno, propõe reestabelecer os espaços da ação comunicativa no mundo da vida, o que não implica na rejeição ou na ignorância dos pressupostos sistêmicos, mas o seu redirecionamento para uma adequada arena de definição dos seus fins. Nesse sentido, “as regras do jogo, para a sociedade como um todo, precisam ser buscadas em processos argumentativos (tipo discurso) no qual todos participem, definindo os espaços de atuação e a fixação de objetivos do sistema”.⁶² Dito de outro modo, o processo de descolonização faz com que, através do agir comunicativo, possam ser publicamente debatidos quais são os espaços próprios da racionalidade instrumental.

Para a racionalidade tributária, essa perspectiva permite defender uma nova configuração do modo pelo qual se produz o tributo e da sua forma de administração. Se a proposição aqui arguida estiver correta, o desacoplamento é um dos processos responsáveis pela perda de significação das práticas tributárias, pois ele retira o debate sobre a função dos tributos da alçada do diálogo na esfera pública, limitando-o à racionalidade instrumental, que não fornece um conceito solidário para a tributação. Desse modo, também seria possível compreender os

⁶¹ FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005. p. 170.

⁶² FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005. p. 170.

motivos pelos quais as práticas de evasão são reproduzidas historicamente, e, mais importante, lançar bases para romper esse ciclo.

Ao cabo, o processo de descolonização, para a racionalidade tributária, implicaria na abertura de espaços deliberativos para que os sujeitos construam o sistema tributário que desejam para si, observados os pressupostos pragmático-comunicativos da justiça pós-convencional. Uma vez estabelecida uma forma de tributação discursiva, abrir-se-iam espaços de entrada para o agir estratégico e instrumental – pois, no meio sistêmico, não é possível afastar do Estado o cálculo de eficiência, que inclusive é necessário para os tributos fiscais, que visam arrecadar para manter os serviços públicos e os direitos sociais. Contudo, o manejo da tributação, inclusive da fiscalidade, estaria vinculado aos nichos disponíveis, previamente justificados pelos consensos obtidos pelo agir comunicativo.

2.3 A democracia como elemento conceitual do Direito pós-convencional

Até então discorreu-se sobre o modo pelo qual os tributos podem ser justificados de acordo com uma ética universalista, atendendo-se aos critérios de uma justiça pós-convencional. Nesse sentido, observou-se que, ao produzir os tributos em uma situação próxima ao ideal de fala, estar-se-ia privilegiando o engate dos sujeitos através do agir comunicativo, o que, segundo a proposta avançada, seria benéfico para a configuração de um sistema tributário mais justo e, conseqüentemente, menos vulnerável a patologias como a evasão fiscal.

Do mesmo modo, discorreu-se que, assim como a linguagem é meio de reprodução simbólica no mundo da vida, o dinheiro e o poder são meios de integração no âmbito do sistema, também formador da sociedade. Ocorre que, devido a processos de dissociação e colonização, os meios sistêmicos e a sua racionalidade vêm invadindo as esferas do mundo da vida, contagiando inclusive a forma de operacionalização da tributação, que deixa de ser vista como um modo de a sociedade atingir seus fins sociais, para ser vista como um instrumento de dominação dos detentores de poder e dinheiro na esfera sistêmica.

A reversão desse quadro, dada pelos processos de reacoplamento entre sistema e mundo da vida e pela via da descolonização, exige, por sua vez, determinadas estruturas que precisam ser geridas, sob pena de ineficácia das soluções pugnadas. Para reabilitar a produção de acordos racionais no mundo da

vida, é preciso que, além de os sujeitos adotarem uma postura participativa, haja condições para que todos possam exercer plenamente sua capacidade de falar e agir. Essas condições, asseguradas a nível institucional, formam o sistema de direitos, evidenciando-se, com isso, uma relação de complementaridade entre a moral racional, discursivamente justificada, e o Direito Positivo, que assegura o exercício das liberdades comunicativas.

Para isso, faz-se necessário um princípio discursivo que atue no âmbito institucional, do qual seja possível derivar regras que possibilitem a existência de discursos racionais na esfera do Direito. É essa a função do princípio democrático: proporcionar condições para que se produzam normas jurídicas legítimas. Através dele, “somente podem pretender validade legítima as leis jurídicas capazes de encontrar o assentimento de todos os parceiros do direito, num processo jurídico de normatização discursiva”.⁶³ Trata-se de uma verdadeira garantia a nível institucional, que informa que somente por meio de um sistema de direitos inclusivo, que viabilize a participação equânime nos processos normatização, é possível chegar a um direito democrático e, portanto, racional.

Desse modo, a forma jurídica complementa a moral racional para, assim, suprir os seus déficits de formação e execução, pois nem a moral consegue obrigar os sujeitos a agir conforme o regime do melhor argumento, nem pode ela fazer com que os sujeitos cumpram os compromissos firmados, ainda que enraizados em formações discursivas da vontade. É essa uma das razões que faz ser necessária a presença de mais um princípio atrelado ao agir comunicativo, pois, embora o princípio democrático nada mais seja do que o princípio do discurso – que é neutro em relação à moral e ao Direito – devidamente revestido de uma forma jurídica, é através dele que Habermas vê a gênese lógica dos direitos.⁶⁴ Nesse sentido, “só vale como legítimo o direito que conseguiu aceitação racional por parte de todos os membros do direito, numa formação discursiva da opinião e da vontade”.⁶⁵

É nessa seara que se pode falar na existência de um “direito pós-convencional”, pois assim como as demais normas de ação, o direito, para se fazer legítimo, também precisa do substrato das pretensões sustentadas através de fundamentos resgatáveis discursivamente. Ocorre que, com as normas jurídicas, o

⁶³ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1997. v. 1. p. 145.

⁶⁴ Ibid., p. 158.

⁶⁵ Ibid., p. 172.

tempo, o espaço e os sujeitos da deliberação são definidos de forma diferenciada, de modo que o processo argumentativo deve se submeter aos padrões e limites ditados pela legislação positiva de cada comunidade autônoma. Isso também implica no reconhecimento de que o próprio objeto de apreciação só poderá ser aquilo que o ordenamento jurídico permitir, de modo que as matérias juridicamente passíveis de problematização são previamente filtradas pelo direito existente, como, por exemplo, fazem as constituições, que definem quem são os cidadãos, quem terá direito de representação e o que poderá ser tratado pelo legislador político.

Contudo, se por um lado o direito precisa institucionalizar as normas de ação através de procedimentos para evitar a ocorrência de expectativas contrafáticas, por outro, ele precisa proporcionar garantias para que essas normas de ação sejam legítimas do ponto de vista da racionalidade comunicativa. Nasce, assim, a exigência de institucionalização dos direitos fundamentais, os quais possuem como finalidade preponderante o fornecimento de condições para que os indivíduos possam, na qualidade de sujeitos de direitos, sentirem-se livres para falar e agir no cenário político institucional.⁶⁶ Habermas sugestivamente elenca o que acredita ser alguns desses direitos, os quais considera necessários para a criação de um ambiente próximo a uma situação ideal de fala: a) direitos de exercício das liberdades subjetivas de ação, no mais amplo espectro possível; b) direitos de reconhecimento do *status* de igual participante da comunidade política; c) direitos de postulação judicial e da proteção jurídica individual; d) direitos de participação nos processos de formação da vontade e opinião pública; e) direitos a uma vida social, técnica e ecologicamente equilibrada, na medida em que for necessário para atender aos direitos anteriores.⁶⁷

Para que esses direitos sejam instituídos, faz-se necessária a presença de uma figura política de mando, a qual possa fazer uso de sanções e coerções para coibir eventuais condutas desviantes. Modernamente, essa figura é preenchida pelo

⁶⁶ Cittadino refere que, à luz do procedimentalismo habermasiano, os direitos fundamentais são fruto de uma moralidade universalista, eis que integram as constituições de todas as sociedades democráticas da contemporaneidade. Desse modo, apesar de eles representarem, por mais das vezes, aspectos relativos a uma vida digna voltada para a concretude da facticidade, os direitos fundamentais também podem ser entendidos como figuras que fogem dos grilhões de uma forma de vida específica, configurando-se assim princípios universais de uma socialização comunicativa. CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, direito e justiça distributiva**: elementos da filosofia constitucional contemporânea. Ri de Janeiro: Lumen Juris, 1999. p. 115.

⁶⁷ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1997. v. 1. p. 159-160.

Estado, que atua como poder de sanção, execução e organização, mantendo a identidade da comunidade que o forma, ao tempo em que implementa os programas políticos definidos.⁶⁸ Desse modo, ao cumprir sua tarefa de impor a execução das ordens legais, o Estado faz uso do seu poder administrativo, obrigando os sujeitos, que veem o seu livre arbítrio limitado pelas normas jurídicas. Contudo, essa imposição tem um preço: como o Direito não deve servir apenas como meio de organização do poder, mas principalmente como fonte de legitimação deste, o próprio Estado deve criar condições para que o poder administrativo esteja sempre vinculado ao poder comunicativo emanado pela esfera pública. É nesse sentido que afirma Habermas: “o direito legítimo é produzido a partir do poder comunicativo e este último é novamente transformado em poder administrativo pelo caminho do direito legitimamente normatizado”.^{69 70}

A partir disso, se as normas morais adquirem racionalidade ao serem justificadas conforme o princípio do discurso, as normas jurídicas, de modo semelhante, revestem-se de racionalidade ao serem formadas por um processo amplo de deliberação, o que leva a crer que o direito só será legítimo enquanto direito democrático. Nessa perspectiva teórica, os sujeitos de direito devem se sentir

⁶⁸ Ibid., p. 173.

⁶⁹ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1997. v. 1. p. 212.

⁷⁰ Conforme pesquisa, “*The fiscal exchange relationship between taxpayers and the state also depends on the politico-economic framework within which the government acts. It has, in particular, been argued that the extent of citizens’ political participation rights systematically affects the kind of tax policy pursued by the government and its tax authority. Empirical studies by Weck-Hannemann and Pommerehne (1989), Pommerehne and Weck-Hannemann (1996), Pommerehne and Frey (1992) and Frey (1997) focus on the impact of constitutional differences of the cantons on tax evasion. The more direct democratic the political decision-making procedures of a canton are, the lower is tax evasion according to those studies. Feld and Frey (2002a) have found that the treatment of taxpayers by the tax authority can partly be explained by these constitutional differences between the Swiss cantons as well. The more strongly developed citizens’ participation rights are the more respectfully they are treated by the tax authority*”. Disponível em: <http://www.econ.uzh.ch/static/wp_iew/iewwp284.pdf>. Acesso em 18 abr. 2018. Em tradução livre: a interrelação fiscal entre os contribuintes e o Estado também depende da estrutura político-econômica em que o governo atua. Em particular, tem sido argumentado que a extensão dos direitos de participação política dos cidadãos afeta sistematicamente o tipo de política fiscal adotada pelo governo e sua autoridade fiscal. Estudos empíricos de Weck-Hannemann e Pommerehne (1989), Pommerehne e Weck-Hannemann (1996), Pommerehne e Frey (1992) e Frey (1997) enfocam o impacto das diferenças constitucionais dos cantões [espécies de estados] na evasão fiscal. Quanto mais democráticos diretos forem os procedimentos de decisão política de um cantão, menor é a evasão fiscal de acordo com esses estudos. Feld e Frey (2002a) descobriram que o tratamento dos contribuintes pela autoridade fiscal pode, em parte, ser explicado por essas diferenças constitucionais entre os cantões suíços também. Os direitos de participação dos cidadãos mais fortemente desenvolvidos são os mais respeitosamente tratados pela autoridade fiscal.

simultaneamente autores e destinatários das normas que lhes regem⁷¹, o que exige mecanismos institucionais de participação dentro do ordenamento jurídico positivo, pois quanto mais democrático o procedimento pelo qual as normas jurídicas são constituídas, mais legítimo será o direito existente.

Todavia, observa-se acauteladamente que não é qualquer modelo democrático que pode servir adequadamente como base para a atribuição de racionalidade às normas jurídicas. É preciso ter em mente que a democracia almejada institucionalmente deve privilegiar o conceito de agir comunicativo, que, por sua vez, exige uma capacidade posicionamento fundamentado diante das possibilidades de escolha existentes. Logo, a democracia do “direito pós-convencional” não é aquela em que a participação dos sujeitos se limita ao voto referente à escolha dos seus representantes, mas é aquela em que os sujeitos permanecem engajados com o contexto político em que vivem, tomando posições diante das matérias sensíveis que afetam a sua esfera de direitos e deveres.

Um primeiro modelo que trilha essa perspectiva emancipadora encontra-se na proposta da democracia participativa, que, a princípio, mostra-se avançada em relação ao modelo representativo ou semi-representativo, pois a mesma adota mecanismos que ultrapassam o mero pleito eleitoral – como o plebiscito e o referendo. Paulo Bonavides, teórico da democracia participativa, chega a afirmar que o Estado Social de Direito é irmão gêmeo da democracia, pois nele os juristas

⁷¹ Essa perspectiva teórica democratizadora, embora radicalizada por autores como Habermas e Rawls, possui diversos antecedentes encontrados no alvorecer do século XX. Segundo Pérez Luño, já em Ernest Rudolf Bierling encontra-se uma teoria do reconhecimento (*Anerkennung*), inspirada em premissas contratualistas, que defendia a tese que “*el derecho es aquello que los hombres que viven en una comunidade reconocen recíprocamente como norma y regla de su vida en común*”, mais tarde sustentada de forma análoga por Joaquín Costa na Espanha. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *¿Ciberciudadaní@ o ciudadaní@.com?* Barcelona: Gedisa, 2004. p. 80. Na Itália, encontra-se na obra de Vittorio Frosini uma defesa da participação cidadã nos processos de criação do direito, o que poderia se dar mediante a exploração das novas tecnologias de informação e comunicação, levando o direito a ciberespaço. Conforme Frosini, “*il secolo ventesimo è così giunto alla conquista di Internet, di una rete di trasmissione di dati informatici estesa su tutto il globo terrestre, accessibile a chiunque, con impiego individualizzato e con diffusione estensibile senza limiti in uno spazio che sta al di fuori dello spazio naturale umano e che perciò viene chiamato ‘ciberspazio’. L’uomo si fa in esse creatore di una realtà virtuale che è occultata agli organi naturali della conoscenza, che non può essere vista né ascoltata né percepita se non a seguito della sua transposizione nel mondo del puro pensiero divenuto automatizzato, per mezzo di organi di intelligenza artificiale, che forniscono una protesi tecnologica alla facoltà cognoscitiva dell’uomo. Questa libera repubblica dell’informazione automatizzata equivale, per la sua funzionalità di comunicazione e quindi anche di suggerimenti, di rivelazioni, di accordi e di deleghe, ad una nuova forma democratica di società: essa instaura le condizioni tecniche per l’attuazione pratica di un regime politico della democrazia di massa*”. FROSINI, Vittorio. *La democrazia nel XXI secolo*. Roma: Ideazione, 1997. p. 32-33, grifos próprios.

revelam-se criativos, renovadores e voltados para uma interpretação da Constituição que aspira à justiça social.⁷² Nesse sentido, para o autor, a democracia deveria ser considerada um direito de quarta dimensão, posta em perspectiva ao lado dos já sagrados direitos de igualdade e liberdade dos sujeitos.⁷³

Sem adentrar nos méritos específicos da democracia participativa, de antemão concorda-se com Leal no sentido de que, embora a sua proposta respalde uma inserção popular em questões de política institucional, ela ainda não é capaz de superar as deficiências que o modelo hegemônico da representatividade possui. A democracia participativa, de forma geral, está interessada nos instrumentos jurídicos de manifestação dos sujeitos, mas deixa a desejar no que se refere aos fundamentos que são a base da participação. Tanto no caso do plebiscito quanto no referendo, exemplos típicos dados por Bonavides, ou mesmo nos chamados orçamentos populares, existe apenas a adesão a opções pré-constituídas. Com isso, o espaço para o agir comunicativo torna-se extremamente limitado, pois as demandas sociais não emergem da população chamada a discutir, que é obrigada a fazer uma escolha entre opções que talvez nem lhe interessem.⁷⁴

Por essas razões, entende-se que o modelo que melhor privilegia o agir comunicativo é constituído pela democracia deliberativa, em que os membros da comunidade política são chamados para expor suas opiniões e influenciar a tomada de decisão no âmbito institucional. Diferentemente da democracia participativa, a democracia deliberativa tem um enfoque na qualidade dos argumentos e do processo de formação da vontade pública, motivo pela qual ela exige o interesse dos sujeitos na participação e a efetividade do sistema de direitos fundamentais que garantem o debate não coitado. Com isso, a democracia deliberativa não se torna

⁷² BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa**: por um direito constitucional de luta e resistência, por uma nova hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 164.

⁷³ BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa**: por um direito constitucional de luta e resistência, por uma nova hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 162.

⁷⁴ Com a pretensão de questionar as bases sob as quais se assenta a democracia, o que não ocorre plenamente com a democracia participativa, Leal assim afirma: “[...] as discussões sobre a necessidade da participação social na política não conseguem problematizar o esgotamento do modelo preponderante/ hegemônico de representação política parlamentar fundado no sufrágio que a Modernidade institucionalizou. Tal problematização carece de estatutos epistemológicos e filosóficos aprofundados, até para identificar não só os déficits de fundamentação e justificação da Democracia Contemporânea, mas também para aferir qualitativa e quantitativamente suas dimensões pragmáticas de operacionalização”. LEAL, Rogério Gesta. Demarcações conceituais preliminares na democracia deliberativa: matrizes habermasianas. In: LEAL, Rogério Gesta (Org.) **A democracia deliberativa como nova matriz de gestão pública**: alguns estudos de casos. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2011. p. 14.

benéfica apenas para a formação de decisões mais justas no espaço público, mas torna-se também aliada a um maior controle social das ações do Estado.

Em adesão ao pensamento de Amartya Sen, sustenta-se que a democracia não pode ser entendida de outro modo senão como governo por meio do debate, de maneira que “deve ficar claro o papel central da argumentação pública para a compreensão da justiça”.⁷⁵ Ainda que o voto secreto, universal e periódico tenha se mostrado como uma conquista da cidadania, o processo democrático por si só não prescinde de um enfoque na liberdade de expressão, do acesso à informação e do poder de discordância. Nesse sentido, Sen destaca que não são raros os regimes ditos democráticos em que ditadores alcançam vitórias eleitorais, ainda que sem coerção no processo de votação, apenas fazendo uso da supressão do debate público e da problematização das demandas sociais.⁷⁶

O valor epistêmico da democracia, contudo, vem sido afetado negativamente por fatores como a baixa qualidade do debate público, essencial para o seu sucesso. Em uma análise desse fenômeno, Santiago Nino afirma acreditar que a discussão sobre os princípios que regem os sistemas políticos e os problemas sociais está sendo eclipsada por uma democracia que se volta cada vez mais para a figura dos candidatos, em detrimento das questões substanciais que deveriam ser ventiladas na esfera pública. Nino destaca ainda que essa tendência é mais próxima dos sistemas presidencialistas, que permitem a ocorrência de coalizões entre partidos e, com isso, dilui o reconhecimento das propostas ideológicas que deveriam ser o foco das escolhas políticas.^{77 78}

Ademais, fenômenos como o neoliberalismo e a reestruturação produtiva, os quais vem ganhando uma nova tônica desde a transição do século XX para o século XXI, estão produzindo uma nova configuração para as relações públicas e privadas,

⁷⁵ SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 358.

⁷⁶ Ibid., p. 361.

⁷⁷ NINO, Carlos Santiago. **La constitución de la democracia deliberativa**. Barcelona: Gedisa, 1997. p. 222.

⁷⁸ Do mesmo modo, Souza Neto esclarece que as modernas democracias têm sido fulminadas em seu propósito emancipador em face do desinteresse em relação à política, pela influência que o poder econômico exerce sobre os processos eleitorais, pelo uso indevido dos meios de comunicação, pela corrupção do sistema político e pela ausência de fidelidade dos candidatos, tanto em relação ao seu partido quanto em relação às propostas das campanhas. Ao cabo, Souza Neto entende que esses fatores enfraquecem o potencial deliberativo da democracia, que, para ser devidamente implementada, precisa de contextos equitativos, nos quais a discussão sobre o conteúdo do bem comum seja pautada para além das diferenças individuais, em prol de um “nós”. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Constitucionalismo democrático e governo das razões: estudos de direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 15.

o que se reflete, por exemplo, na criação da figura do cidadão-consumidor, acompanhada da tentativa de redução estatal ao formato de uma empresa eficiente.⁷⁹ Nesse sentido, fala-se de otimização da máquina pública, de redução de encargos sociais e de enxugamento de despesas, tal como se o propósito de existência do Estado de Direito fosse simplesmente gerar lucro e distribuir dividendos.

É sob esse prisma que também se pode compreender o desgaste do modelo liberal de democracia. A invasão do direito privado em relação ao direito público, o agir administrativo com base em premissas de rentabilidade e produtividade, bem como a promoção do cidadão-consumidor são indícios de uma estrutura falida, a qual vem sendo substituída por novas ferramentas de gestão – ainda que não raro elas não sejam as mais apropriadas para tanto.⁸⁰ Nesse “novo” paradigma que surge, a cidadania é reduzida a um viés sinalagmático, o que faz com que a concessão de direitos, especialmente dos direitos sociais, passe a ser vista como “contrapartida” por um comportamento do sujeito. Logo, o cidadão dá lugar para o empreendedor, aquele que, se quer ganhar mais, sabe que precisa trabalhar mais; aquele que faz uso de negociações e que se torna isento de responsabilidade social, pois atua de forma privada com outros “autoempreendedores”.⁸¹

⁷⁹ A reestruturação produtiva, fenômeno referente às mudanças no modo de produção mercantil, e o neoliberalismo, fenômeno que preceitua uma reconfiguração das relações entre Estado, sociedade e mercado, possuem entre si o condão de alterar as percepções que os sujeitos têm sobre quais são os limites e as finalidades do Estado Liberal Social. A questão até hoje mal resolvida é que, embora os avanços sociais não digam respeito apenas à categoria do trabalho, o *Welfare State* se construiu sobre a promessa do pleno emprego, o que está em crise devido às transformações nos setores de produção e serviços. Assim, não é em vão que umas das perguntas mais latentes, ainda sem resposta, é a seguinte: o que ocorrerá com o Estado social com o desacoplamento do pano de fundo da sociedade de trabalho? Com efeito, verifica-se desde a década de 70 a expansão do modelo japonês de produção flexível, que troca a rigidez fordista, de produção em massa, para um modelo de consumo em massa, pautado pela descentralização produtiva e pelo avanço tecnológico. Com a descentralização produtiva, tem-se a ocorrência da terceirização e da subcontratação de pequenas e médias empresas, cuja atuação se dá de acordo com a demanda de mercado. Por outro lado, as novas tecnologias (especialmente aquelas advindas da Revolução 4.0), têm como consequência a redução e a desvalorização da mão de obra, efeito devastador para a classe trabalhadora. Criou-se uma sociedade do trabalho dual: por um lado, existem os trabalhadores especializados, com boas perspectivas de salário e emprego; por outro, existem os trabalhadores precários, cujas garantias são reduzidas em face da rotatividade e da falta de estabilidade. Ao cabo, essas transformações são afetadas pela globalização, que atinge diretamente questões relativas ao Estado, que, diante da dificuldade de criar boas políticas públicas, limita-se a promover condições atrativas para o capital estrangeiro, o que ocorre ao custo de direitos sociais, especialmente àqueles referentes aos trabalhadores.

⁸⁰ DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. **A nova razão do mundo**: ensaio sobre a sociedade neoliberal. Trad. de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016. p. 380.

⁸¹ *Ibid.*, p. 381.

Essa situação é, sem dúvida, extremamente nociva em termos de justiça social, pois reforça quadros de desigualdade e dificulta a melhora na qualidade de vida dos desprivilegiados. Ademais, a flexibilidade das garantias jurídicas, especialmente as garantias constitucionais, torna o sistema instável, transformando a excepcionalidade em quadro permanente, fragilizando a democracia:

Quando o desempenho é o único critério de uma política, que importância tem o respeito à consciência e à liberdade de pensamento e expressão? Que importância tem o respeito às formas legais e aos procedimentos democráticos? A nova racionalidade promove seus próprios critérios de validação, que não têm mais nada a ver com os princípios morais e jurídicos da democracia liberal. Sendo uma racionalidade estritamente gerencial, vê as leis e as normas simplesmente como instrumentos cujo valor relativo depende exclusivamente da realização dos objetivos.⁸²

Diante disso, é preciso pensar em formas de atuação que sejam alternativas à essa tendência desanimadora. Sabe-se, com Dardot e Laval, que “é mais fácil fugir de uma prisão do que sair de uma racionalidade”⁸³, pois essa envolve todo um sistema de normas que inclusive é introjetado na perspectiva dos sujeitos. Contudo, buscar soluções não é tarefa impossível, apenas mais exigente, na medida da complexidade do problema.

Uma das alternativas possíveis é o reestabelecimento do conceito de cidadania, de forma a restaurar a figura do Estado com uma racionalidade própria, que não seja nem instrumental nem econômico-concorrencial. Para isso, os sujeitos precisam estar envolvidos em um liame integrador, um verdadeiro laço de solidariedade, que os faça transcender a perspectiva individual em prol de uma razão comum, coletiva. Isso não implica necessariamente na adesão a um modelo político de matriz republicana, com uma base ética compartilhada. Esse modelo, conforme aponta Habermas, sobrecarrega os indivíduos com as suas exigências de participação, algo que não pode ser exigido na sociedade contemporânea. O modelo republicano, ao contrário do liberal, erra ao ser “bastante idealista e tornar o processo democrático dependente das *virtudes* de cidadãos voltados ao bem

⁸² DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. **A nova razão do mundo**: ensaio sobre a sociedade neoliberal. Trad. de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016. p. 382.

⁸³ *Ibid.*, p. 396.

comum [...] o erro reside em uma *condução estritamente ética dos discursos políticos*".⁸⁴

Contudo, também não se pode esperar que a manutenção da racionalidade neoliberal resolva as suas próprias vicissitudes, dado que é inútil esperar que a mesma caia como uma "fruta madura" em razão das suas próprias contradições, pois, conforme lecionam Dardot e Laval, "*nada* pode nos eximir da tarefa de promover outra racionalidade".⁸⁵ Portanto, a alternativa que preenche um sentido contemporâneo de cidadania precisa se situar entre a linha do pluralismo ético, moral e político que marca as sociedades modernas, e o avantajado individualismo que está inserido na racionalidade neoliberalista. A partir disso, novamente chega-se à conclusão de que a própria democracia deliberativa responde a esse processo, pois a mesma não se pauta em processos de autoentendimento de caráter ético, mas pela busca de acordos que sejam equilibrados diante de tantos interesses divergentes.⁸⁶

Por meio do modelo deliberativo de democracia, desloca-se o foco dos indivíduos para a participação cidadã, sem, contudo, sobrecarregá-los com uma aspiração ou sentimento cívico – o qual dificilmente é atingido nas sociedades contemporâneas, contaminadas pelo neoliberalismo e pela pluralidade étnica e religiosa. Nessa toada, é possível afirmar que uma das vantagens da política deliberativa está justamente na sua possibilidade de criar uma união entre as negociações (marco da racionalidade concorrencial preponderante), os discursos de autoentendimento (que possuem uma base ética partilhada) e os discursos sobre a justiça (que exigem um descentramento das perspectivas).⁸⁷

No entanto, para a implementação efetiva de uma democracia deliberativa, faz-se necessária uma transformação no papel do Estado para torná-lo indutor dos processos de inclusão e discussão pública, de modo a permitir que os seus membros tomem as melhores decisões a partir da valoração intersubjetiva das suas prioridades. Sob esse prisma, os sujeitos não precisariam ser dotados de um genuíno sentimento "comunitário", mas sim buscar engajamento para a realização

⁸⁴ HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro**: estudos de teoria política. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2004, p. 284.

⁸⁵ DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. **A nova razão do mundo**: ensaio sobre a sociedade neoliberal. Trad. de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016, p. 402.

⁸⁶ HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro**: estudos de teoria política. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2004. p. 285.

⁸⁷ HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro**: estudos de teoria política. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2004. p. 286.

de seus projetos de vida, sendo tarefa do Estado promover condições de abertura democrática nas suas instituições para que isso ocorra. Além disso, se nos modelos democráticos da modernidade o foco estava centrado nos instrumentos e espaços institucionais, com a democracia deliberativa desloca-se o centro democrático em direção à esfera pública, que pode ser definida como uma “rede adequada para a comunicação de conteúdos, tomadas de posição e *opiniões*”⁸⁸, pois, conforme Habermas, “nela os fluxos comunicacionais são filtrados e sintetizados, a ponto de se condensarem em opiniões *públicas* enfeixadas em temas específicos”.⁸⁹

Essa troca de espaço democrático ocorre em razão da fluidez e da abertura da esfera pública, características que não se encontram na mesma proporção nos meios clássicos da democracia representativa. Por se encontrar dentro de uma perspectiva voltada para a emancipação, a esfera pública se concentra em procedimentos discursivos, participativos e pluralistas, os quais permitem um diálogo entre as fontes públicas e privadas, de onde emerge o potencial democrático da sociedade. Portanto, acerta Vieira em afirmar que “a autonomia do espaço público participativo revaloriza o primado da comunidade e da solidariedade, possibilitando a libertação da sociedade civil dos imperativos sistêmicos”⁹⁰, ou seja, por meio da deliberação na esfera pública é possível desmascarar as formas de dominação do Estado e do mercado por meio da crítica dos processos resolvidos com o uso de meios não comunicativos, como o poder e o dinheiro.

Segundo Habermas, há um engate comunicativo entre a esfera privada e a esfera pública, de modo que as redes interativas formadas dentro do círculo familiar, de amigos, vizinhos e colegas ultrapassa os seus limites espaciais em direção a esferas públicas complexas e ramificadas. Dessa forma, é possível afirmar que “a esfera pública retira seus impulsos da assimilação privada de problemas sociais que repercutem nas biografias particulares”.⁹¹ Nessa perspectiva, questões sensíveis como o aborto ou as uniões homoafetivas saem da alçada privada e ganham conotação pública na medida em que são problematizadas e discutidas em um *locus*

⁸⁸ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 2. p. 92.

⁸⁹ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 2. p. 92.

⁹⁰ VIEIRA, Liszt. **Os argonautas da cidadania**: a sociedade civil na globalização. Rio de Janeiro: Record, 2001. p. 64.

⁹¹ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 2. p. 98.

abstrato, o qual permite generalizações e, com isso, a deliberação em uma escala maior, permitindo a existência de uma verdadeira comunicação entre estranhos.

Na dicção de Habermas, isso ocorre em razão de que os domínios da vida privada são mais sensíveis aos novos problemas, de modo que a esfera privada consegue captá-los e identificá-los antes mesmo dos meios institucionais. A proximidade da esfera privada com as demandas da sociedade e a sua posterior interlocução com a esfera pública faz com que transformações ocorram em meios como o Direito, pois as mudanças não partem do Estado, mas são provocadas pelos temas que são polemizados deliberadamente. Nesse sentido,

Não é aparelho do Estado, nem as grandes organizações ou sistemas funcionais que tomam a *iniciativa* de levantar esses problemas [questões ambientais, migratórias, feminismo, pobreza, etc.]. Quem os lança são intelectuais, pessoas envolvidas, profissionais radicais, “advogados” autoproclamados, etc. Partindo dessa periferia, os temas dão entrada em revistas e associações interessadas, clubes, academias, grupos profissionais, universidades, etc., onde encontram tribunas, iniciativas de cidadãos e outros tipos de plataformas; em vários casos transformam-se em núcleos de cristalização de movimentos sociais e de novas subculturas. E estes, por seu turno, têm condições de encenar e de dramatizar as contribuições, fazendo com que os meios de comunicação de massa se interessem pela questão. Pois, para atingir o grande público e a “agenda pública”, tais temas têm que passar pela abordagem controversa da mídia. Às vezes é necessário o apoio de ações espetaculares, de protestos em massa e de longas campanhas para que os temas consigam ser escolhidos e tratados formalmente, atingindo o núcleo do sistema político e superando os programas cautelosos dos “velhos partidos”.⁹²

Sob essa perspectiva, torna-se imperativa a produção de arenas deliberativas voltadas tanto para o nível institucional quanto para o nível informal da esfera pública. Isso supera a dimensão da falida democracia liberal (de cunho exclusivamente representativo ou semi-representativo), pois considera a fluidez das articulações realizadas na sociedade civil em direção às instituições, dado que a “formação de opinião que se dá de maneira informal desemboca em decisões eletivas institucionalizadas e em resoluções legislativas pelas quais o poder criado por via comunicativa é transformado em poder administrativamente aplicável”.⁹³

É claro que o poder comunicativo gerado a partir das arenas de debate não pode substituir ou dominar as decisões tomadas pelas instituições do Estado, mas

⁹² HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 2. p. 115-116.

⁹³ HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro**: estudos de teoria política. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2004. p. 289.

ele pode claramente direcionar o poder administrativo para determinados canais. Assim, manifestações populares adquirem o status de força motriz na produção de decisões democráticas, fazendo que o sistema deva “assegurar a coexistência, em termos iguais, de diferentes modos de vida que, entretanto, devem ajustar-se a uma cultura política comum”.⁹⁴ Daí surge a importância do papel político da imprensa, que deve, enquanto veículo da esfera não estatal, possibilitar os argumentos para a formação da opinião dos sujeitos, membros da coletividade. Esse resultado, por sua vez, só se produz quando a disposição de razões conflitantes faz com que cada indivíduo se volte para as suas inclinações e para os argumentos que julga serem justos e verdadeiros.⁹⁵

Infelizmente, não é o que ocorre com a imprensa brasileira, que produz simulacros de pluralidade e argumentação, disfarçando o discurso dos grupos hegemônicos e vendendo-os como se fossem uma transmissão neutra. Conforme Souza, “a semelhança de opiniões visa criar, em um público sem padrão de comparação, um arremedo de debate. Abre-se caminho para todo tipo de manipulação midiática como a que ocorreu recentemente entre nós”.⁹⁶ No mesmo sentido, Santiago Nino discorre que a má operação dos sistemas de comunicação em massa tem contribuído para a transformação dos debates políticos em espetáculos superficiais, especialmente a televisão, que tem operado estritamente sob o código do entretenimento. Conforme destaca,

*Estos espectáculos no intentan iluminar las controversias políticas y hacer reflexionar a la gente seriamente acerca de las posiciones ideológicas de los diferentes candidatos o acerca de las consecuencias de las políticas en disputa, sino que buscan sorprender a los espectadores con el último escándalo, presentar a figuras políticas como estrellas glamorosas y dirigir la atención hacia el ridículo o lo melodramático.*⁹⁷

Além disso, observa-se que a concentração dos meios de comunicação em oligopólios tem distorcido o cenário da ampla discussão que, ao invés de se aproximar de um modelo de livre expressão e formação do pensamento, tem disseminado a opinião dos verdadeiros donos da mídia, que, com isso, controlam o

⁹⁴ VIEIRA, Liszt. **Os argonautas da cidadania**: a sociedade civil na globalização. Rio de Janeiro: Record, 2001. p. 245.

⁹⁵ SOUZA, Jessé. **A elite do atraso**: da escravidão à Lava Jato. Rio de Janeiro: Leya, 2017. p. 124.

⁹⁶ Ibid., p. 127.

⁹⁷ NINO, Carlos Santiago. **La constitución de la democracia deliberativa**. Barcelona: Gedisa, 1997. p. 224.

que deve ser articulado na esfera pública. Esse fator, contudo, não desmerece a luta pelo estabelecimento de uma dinâmica participativa no âmbito da cidadania. Cabe aos sujeitos problematizar a esfera pública contagiada pela racionalidade neoliberal, tornando a democracia deliberativa o centro da racionalidade do Estado, cuja razão de existência passa então a se renovar com a inclusão constante de seus membros para o debate.

Por fim, destaca-se que, em termos tributários, Casalta Nabais sustenta que para sanar o problema da evasão fiscal é necessário se ver presente uma cidadania fortalecida, pois somente a atuação dos órgãos públicos é insuficiente para a geração de um sistema adequado. Logo, para o autor lusitano é inútil criar apenas instrumentos repressivos aos ilícitos fiscais, ou mesmo limitar-se a ampliar o aparato de fiscalização, se o substrato de base que fomenta fenômenos como a evasão fiscal é esquecido. Nessa toada, mostra-se relevante para uma efetiva resolução do problema reconstruir uma concepção de tributo na esfera pública, para que então os sujeitos sintam-se engajados na manutenção do sistema tributário, ao invés de procurar formas ilícitas de contorná-lo. Portanto,

[...] se a fuga aos impostos continuar a beneficiar de um ambiente que, em vez de conduzir à censura e reprovação dos comportamentos que a concretizam, antes leva a louvar ou premiar a acção dos fugitivos fiscais, então os resultados dessa luta serão sempre muito limitados, por mais empenhada que se revele a acção dos diversos órgãos do Estado nesse domínio. Particularmente relevante na criação desse clima de rejeição e censura da evasão fiscal deve ser o empenhamento cívico quer dos meios de comunicação social, sobretudo dos senhores jornalistas, que tantas vezes fomentam justamente um clima contrário, quer dos parceiros sociais, com destaque para os sindicatos e associações empresariais.⁹⁸

Essa concepção, por seu turno, é corroborada pela ideia de agir comunicativo, tal como exposto anteriormente, pois na medida em que os sujeitos exercerem ativamente a sua cidadania, eles assumirão a sua parte na produção normativa da política tributária. Nesse sentido, mostra-se também correta a colocação de Buffon, que sustenta que se faz necessária a existência de uma cidadania fiscal que implica não apenas no “direito a ter direitos”, mas também em

⁹⁸ CASALTA NABAIS, José. **Estudos de direito fiscal**: por um estado fiscal sustentável. Coimbra: Almedina, 2008. v. 2. p. 107.

deveres fundamentais,⁹⁹ o que em matéria tributária se torna ainda mais relevante, dado que os tributos são a maior fonte de custeio do Estado e dos direitos.

Nesse sentido, o debate sobre o exercício pleno de um regime democrático, especialmente em sua forma deliberativa, exige em termos tributários uma reflexão acerca da cidadania fiscal e dos deveres fundamentais. Tendo em vista que a prestação dos direitos envolve custos ao ente que os realiza, é preciso pensar de que forma é possível tornar sustentável o sistema existente, de modo a conduzi-lo sob o espectro mais igualitário possível. Isso exige comprometimento, ação e solidariedade com a comunidade na qual se vive, o que mostra que a construção de um sistema mais justo pressupõe não só uma abertura democrática, mas também uma efetiva inserção dos falantes, na qualidade de cidadãos, nos espaços deliberativos.

2.4 O problema dos tributos indiretos e a chamada “anestesia fiscal”

Partindo-se do pressuposto de que os tributos adquirem legitimidade ao serem formados por meio do agir comunicativo, o qual, em sociedades modernas, é institucionalizado na forma de um procedimento democrático, pode-se chegar ao seguinte problema: como é possível haver sistemas tributários regressivos e excludentes em sociedades dotadas de garantias institucionais em favor do procedimento democrático? Que fatores embarçam a formação discursiva da vontade tributária, de modo a permitir a perpetuação de privilégios fiscais e, ao mesmo tempo, a exploração das camadas socioeconômicas mais carentes?

Conforme visto anteriormente, a existência de uma cidadania fiscal é pressuposto para a existência de um legítimo governo por meio do debate, de modo que só a argumentação pública é capaz de desconstruir as práticas tributárias deficientes. Se por um lado os cidadãos têm assegurados os seus direitos de manifestação, por outro eles também têm o dever de participar dos debates cujo interesse não é individual, mas de toda a comunidade a que se pertence. Com isso, novamente se ressalta o fato de que a legitimidade tributária só poderá alcançar

⁹⁹ Conforme Buffon, “por mais paradoxal que possa parecer àqueles que concebem a cidadania apenas sob a face dos direitos, a própria idéia (sic) de dignidade humana está vinculada aos deveres fundamentais, pois ela ‘não consiste em cada um exigir seus direitos’, mas sobretudo, consiste em cada um assumir seus deveres como pessoa e como cidadão e exigir de si mesmo seu cumprimento permanente”. BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 84.

níveis aceitáveis quando os destinatários das normas participarem da sua elaboração na qualidade de coautores. É na esteira desse entendimento que se encontra a fala de Casalta Nabais:

os impostos constituem um assunto demasiado importante para poder ser deixado exclusivamente nas mãos de políticos e técnicos (economistas). **Daí que todos os contribuintes devam ter opinião acerca dos impostos e da justiça ou injustiça fiscal que suportam**, até porque a ideia de justiça fiscal não deixa de ser um conceito que também passa pelo bom senso.¹⁰⁰

A partir disso, inevitavelmente chega-se à conclusão que somente com a devida participação e pressão da esfera pública que se poderá ter um sistema mais justo e solidário. Ressalta-se ainda que, por mais que juridicamente os meios de participação sejam limitados nas esferas de poder, a própria formação informal de opinião, devido aos filtros discursivos da esfera pública, também pode chegar aos meios institucionalizados, o que transforma o poder comunicativo em poder administrativo.¹⁰¹ Portanto, os fatores que embaraçam a prática da cidadania fiscal acabam se confundindo com os fatores que impedem que, mesmo em sociedades democráticas, haja uma tributação mais justa, pautada pela liberdade e pela inclusão social.

Notadamente, o desconhecimento sobre a realidade tributária tem sido uma das condições mais significativas contra a implementação de uma cidadania fiscal em regimes democráticos. Além de os sujeitos possuírem pouco conhecimento sobre matéria tributária, os mesmos têm uma percepção distorcida sobre a real incidência dos tributos pagos, referindo-se muito mais aos tributos diretos do que aos indiretos, quando, em realidade, a carga tributária desses é muito maior do que a de tributos como o Imposto de Renda. Com efeito, esse quadro mostra-se evidente com a tabela abaixo, relativa à percepção dos contribuintes sobre quais tributos são pagos durante um ano:

¹⁰⁰ CASALTA NABAIS, José. **Estudos de direito fiscal**: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005. v. 1. p. 59, grifos próprios.

¹⁰¹ HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro**: estudos de teoria política. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2004. p. 289.

Tabela 1 - Pagamento de impostos durante um ano

Opção	Ocorrências	Percentual
IPTU	665	47,8%
IPVA	354	25,4%
IR	352	25,3%
ICMS	218	15,7%
ISS	80	5,8%
IPI	76	5,5%
INSS	69	5,0%
PIS/COFINS	29	2,1%
ITBI	6	0,4%
CIDE	11	0,8%
IOF	20	1,4%
OUTROS	105	7,5%
Não sabe	313	22,5%

Fonte: Esaf, adaptado¹⁰²

A percepção dos sujeitos quanto aos impostos que são pagos durante o ano mostra o quão equivocados estão os mesmos em relação à política tributária em que estão inseridos. Entre os tributos mais lembrados estão o IPTU, com quase metade dos entrevistados, seguindo-se do IPVA e do IR, indicados por aproximadamente um quarto dos participantes da pesquisa. Em seguida, encontram-se os impostos sobre o consumo, ISS, ICMS, IPI, cujo grau de referibilidade situou-se apenas superior às contribuições sociais, como o PIS/COFINS, lembrados por apenas 2,1%, e a CIDE, destacada por apenas 0,8% dos entrevistados.

Ocorre que esse quadro, que demonstra uma percepção equivocada dos sujeitos em relação à tributação no Brasil, é justamente um dos fatores mais relevantes para o déficit democrático que impede a necessária reforma da política tributária. Os tributos indiretos, na verdade, são referentes a cerca de 16% do PIB do Brasil, ultrapassando a marca de 50% em relação à totalidade da arrecadação.

¹⁰² ESAF. ESCOLA SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira**. 2010. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/observatorio/arquivo.2013-04-17.3050040714>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

Tabela 2 - Evolução da carga tributária (% do PIB) – Brasil e média OCDE

	Carga Tributária total		Renda, lucros e ganhos de capital		Folha de salários		Propriedade		Bens e serviços	
	2006	2015	2006	2015	2006	2015	2006	2015	2006	2015
Brasil	33,3	32,1	6,2	5,9	8,2	8,4	1,2	1,4	16,1	15,8
OCDE	34,7	35,2	12,3	11,8	9,1	9,8	1,9	1,9	11,1	11,4

Fonte: Receita Federal, adaptado¹⁰³

A tabela acima exposta mostra que o Brasil concentra uma carga tributária sobre bens e serviços muito superior àquela incidente sobre os demais signos presuntivos de riqueza. Em uma rápida análise, percebe-se a larga diferença que existe entre a tributação da propriedade (1,4%), da renda, lucros e ganhos de capital (5,9%) e o consumo (15,8%). Contudo, quando questionados, os sujeitos dificilmente lembraram dos tributos indiretos em detrimento de impostos como o IPTU, o IPVA e o IR. Uma hipótese para esse fenômeno pode se dar com referência à classificação brasileira dos contribuintes. Enquanto que em tributos como o Imposto de Renda o contribuinte de fato e de direito é aquele que efetivamente auferir a renda, em impostos como o ICMS, o contribuinte de direito é o prestador, e o contribuinte de fato é o consumidor. Com isso, os valores referentes à tributação das atividades de comércio e serviço são repassados aos usuários como custo da atividade, fato que faz com que esses tributos passem despercebidos pelos contribuintes de fato. Conseqüentemente, esse quadro conduz ao conceito de “anestesia fiscal”, difundido pela obra de Aliomar Baleeiro:

anestesia fiscal é apontada como característica dos impostos de consumo e outros indiretos e reais. Raras pessoas reparam o valor do selo colado aos sapatos, cigarros ou fósforos e raríssimas meditam que esses impostos são regressivos ou inversamente progressivos, isto é, retiram aos pobres maior percentagem de recursos do que aos ricos, já que os artigos de alimentação e vestuário absorvem a quase totalidade dos salários e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes abastadas.¹⁰⁴

¹⁰³ BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Carga tributária**. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

¹⁰⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 196-197.

Essa hipótese é colaborada pelas considerações de Watrin e Ullmann, pesquisadores que afirmam que, ao lado do valor tributado, a figura do responsável pelo pagamento ao Fisco também é relevante para o debate sobre a anestesia fiscal e a percepção cidadã dos tributos. Desse modo, a simples questão de quem deve transferir os tributos é suficiente para produzir uma diferença sobre a percepção da exação. Conforme sustentam os pesquisadores, *“when individuals do not have to transfer the taxes, the perception of tax burden is significantly lower, even though economic burden is the same”*.¹⁰⁵

Por essa razão, quando se faz necessário adquirir fôlego financeiro, administrações elevam os tributos sobre o consumo, que, via de regra, geram boas receitas e passam “despercebidos” pelos contribuintes. Nesse sentido, o IVA – Imposto sobre Valor Agregado – correspondente internacional ao ICMS brasileiro, representa uma das maiores fontes de arrecadação dos Estados, mas também um dos maiores responsáveis pelo efeito anestésico que é provocado no debate público fiscal.

Esse cenário, por sua vez, encontra-se dentro da chamada “hipótese de Mill”, cuja referência é dada com base nos estudos do filósofo utilitarista que lhe confere o nome. Segundo apontamentos realizados no século XIX, John Stuart Mill sustenta que haveria uma crença entre os ingleses de que a tributação indireta seria preferível à direta, pois nessa os contribuintes teriam um contato maior com os cobradores de impostos, algo que, ao menos em tese, seria mais desagradável do que pagar tributos indiretamente através do consumo. De outra banda, com a tributação indireta, haveria até mesmo uma suposta resistência menor ao recolhimento, pois, conforme aponta o filósofo, mais desprezível do que pagar impostos é, para o homem inglês, o próprio ato de pagamento.¹⁰⁶

Portanto, na perspectiva utilitarista de Mill, a tributação direta seria indesejada por lembrar repetidamente o dissabor da tributação, o qual, embora também reste percebido na tributação indireta, nela é diluído pelas práticas consumeristas. Ademais, Mill pondera que os tributos indiretos retiram uma parcela da riqueza do

¹⁰⁵ WATRIN, Christoph; ULLMANN, Robert. Comparing Direct and Indirect Taxation: The Influence of Framing on Tax Compliance. **The European Journal of Comparative Economics**, vol. 5, n. 1, p. 33-56, 2008. p. 36.

¹⁰⁶ MILL, John Stuart. **Princípios de economia política**: com algumas de suas aplicações à filosofia social. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. 2. p. 437.

contribuinte em um momento e de uma forma que lhe é conveniente. Conforme expõe, “esse imposto é pago em um momento em que de qualquer modo ele tem com que pagar; por isso, tal imposto não causa nenhum incômodo adicional, nem (a menos que se trate de um imposto sobre artigos de primeira necessidade) nenhum inconveniente [...]”.^{107 108}

Contudo, em uma leitura da hipótese de Mill, Sausgruber e Tyran advertem que há vários riscos que a tributação indireta pode trazer para a uma prática democrática. Conforme os autores, “*fiscal illusion may have important consequences because of its potential to distort democratic decisions on fiscal issues*”.¹⁰⁹ Conforme ensinam os autores, a percepção tributária dos sujeitos é consideravelmente alterada quando o modelo de gestão se concentra em tributos sobre o consumo, de modo que o peso da tributação indireta acaba sendo subestimado. Em pesquisa empírica realizada, Sausgruber e Tyran discorrem que “*our results show that the tax burden resulting from indirect taxation is systematically underestimated, whereas this is not the case with direct taxation*”.¹¹⁰ Isso ocorre porque a tributação indireta “esconde” os tributos dentro do preço final dos produtos, o que, conseqüentemente, a torna menos transparente do que a tributação direta. Com efeito, essa constatação também é percebida pela pesquisa mencionada, que assim conclui: “*misperception of the tax burden is much more pronounced with indirect tax than with the direct tax. Therefore, the indirect tax is intransparent, and tax framing causes fiscal illusion*”.¹¹¹

¹⁰⁷ MILL, John Stuart. **Princípios de economia política**: com algumas de suas aplicações à filosofia social. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. 2. p. 439.

¹⁰⁸ Apesar de demonstrar as preferências da tributação indireta, o que, diga-se, está na contramão de uma tributação redistributiva, Mill adverte que há condições para que tributos sobre o consumo sejam minimamente justos, como, por exemplo, a utilização de alíquotas maiores para produtos de luxo, relacionados com a vaidade das pessoas. Além disso, Mill considera que artigos utilizados de forma ampla também devem observar certa pessoalidade na tributação, de modo a diferenciar a exação de diferentes possuidores, cuja necessidade em relação aos bens é variada. Conforme destaca, “no que concerne a cavalos e carruagens, uma vez que há muitas pessoas para as quais, em razão da saúde ou da compleição, estes não são propriamente artigos de luxo, mas de primeira necessidade, deve ser baixo o imposto pago por aqueles que só têm um cavalo para cavalgar, ou apenas uma carruagem, sobretudo quando for de tipo mais barato”. MILL, John Stuart. **Princípios de economia política**: com algumas de suas aplicações à filosofia social. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. 2. p. 437. O filósofo utilitarista ainda acredita na aplicação de tributos maiores para produtos estrangeiros, tal como na vedação à uma tributação excessiva que contribua para o surgimento de sonegadores.

¹⁰⁹ SAUSGRUBER, Rupert; TYRAN, Jean-Robert. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public Choice**, vol. 122, n.1/2, p. 39-68, Jan 2005. p. 39.

¹¹⁰ SAUSGRUBER, Rupert; TYRAN, Jean-Robert. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public Choice**, vol. 122, n.1/2, p. 39-68, Jan 2005. p. 41.

¹¹¹ SAUSGRUBER, Rupert; TYRAN, Jean-Robert. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public Choice**, vol. 122, n.1/2, p. 39-68, Jan 2005. p. 51.

No Brasil, somente em 2012 foi publicada lei que obriga os estabelecimentos comerciais a discriminar, na nota fiscal, o preço do produto e os tributos que compuseram o preço final da mercadoria. Apesar do seu inegável avanço em direção a uma visibilidade maior dos tributos sobre o consumo, a Lei nº 12.741, de 08 de dezembro de 2012, ainda encontra dificuldades em sua implementação, além de enfrentar a apatia de consumidores que não reconhecem a importância da nota fiscal.

Além disso, o sistema tributário brasileiro é caracterizado por uma complexidade que mitiga muito qualquer possibilidade deliberativa, pois mesmo profissionais graduados possuem várias limitações ao discutir matéria fiscal, que acaba sendo objeto de argumentação de uma ínfima classe especializada. Conforme se depreende da tabela abaixo, o sistema tributário brasileiro é considerado muito complexo por 82,9% dos entrevistados, fato que apenas dificulta a discussão no espaço público em prol de uma tributação mais justa. Sem a devida compreensão sobre a forma do sistema, não há como existir sequer o debate necessário para que os cidadãos definam os contornos da tributação almejada pela sociedade. Essa é inclusive uma das críticas específicas ao modelo de tributação sobre o consumo no Brasil, pois esse, ao adotar uma série de impostos e contribuições, dificulta o entendimento do cidadão comum sobre o que de fato ele está pagando, e, principalmente, por que está pagando.

Tabela 3 - Complexidade do sistema de impostos brasileiro

Opções	Ocorrências	Percentual
O sistema de impostos no Brasil é muito complexo	1671	82,9%
O sistema de impostos no Brasil NÃO é muito complexo	253	12,5%
Não sabe, não opinou	92	4,6%
Total	2016	100%

Fonte: Esaf, adaptado¹¹²

¹¹² ESAF. ESCOLA SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira.** 2010. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/observatorio/arquivo.2013-04-17.3050040714>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

Ademais, segundo a tabela abaixo, cerca de 67,4% dos sujeitos não possuem informação ou orientações sobre a importância do pagamento dos impostos. Os sujeitos não só desconhecem o que pagam, como também não têm a mínima noção sobre o fundamento pelo qual lhes são exigidos tributos. Esse desconhecimento, por seu turno, é o que retira da tributação o sentido de financiamento dos direitos e a torna mero ato expropriatório do Estado, na esteira daquilo que vem sido apontado.

Tabela 4 - informação sobre a importância do pagamento de impostos

Opções	Ocorrências	Percentual
Os cidadãos POSSUEM acesso à orientação e informação sobre a importância do pagamento correto e em dia de impostos	601	29,8%
Os cidadãos NÃO POSSUEM acesso à orientação e informação sobre a importância do pagamento correto e em dia de impostos	1358	67,4%
Não sabe, não opinou	57	2,8%
Total	2016	100%

Fonte: Esaf, adaptado¹¹³

Ocorre que o acesso à informação, em matéria fiscal, é extremamente deficitário, o que demanda uma verdadeira transformação em prol da prática de transparência por parte das administrações fazendárias para a superação desse quadro. Nesse sentido, acerta Piñar Mañas em afirmar que “*la transparencia es esencial en las sociedades democráticas*”.¹¹⁴ Somente com uma divulgação aberta dos dados públicos que é possível identificar corretamente o quadro da tributação e quais são as suas possibilidades de melhoramento, potencializando o exercício do controle social e, assim, da democracia. A partir desse pressuposto, a Administração pública, em regimes que se pretendem democráticos, só pode ser entendida como

¹¹³ ESAF. ESCOLA SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira.** 2010. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/observatorio/arquivo.2013-04-17.3050040714>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

¹¹⁴ MAÑAS, José Luís Piñar. Transparencia y protección de datos: las claves de un equilibrio necesario. In: GARCÍA MACHO, Ricardo (Coord.). **Derecho administrativo de la información y administración transparente.** Madri: Marcial Pons, 2010. p. 81.

Administração transparente, a qual permite a exigência de uma maior responsabilidade das autoridades públicas.¹¹⁵

Contudo, a realização da transparência fiscal ainda é representa um desafio para os atuais governos. No Rio Grande do Sul, por exemplo, há uma grande dificuldade em se conseguir dados sobre o gasto tributário do Estado – ou seja, aquilo que deixou de ser arrecadado por meio de isenções – pois há uma recusa da Fazenda em publicizar o nome das empresas beneficiadas e o quantum recebido por meio de incentivos. Essa informação, cuja disponibilidade é de interesse público, só veio a ter a sua publicação determinada por meio de demanda judicial ajuizada pelo Ministério Público e pelo Tribunal de Contas em 2017.

No cenário internacional, a situação parece não destoar muito daquela encontrada em território brasileiro. Em pesquisa realizada, Carneiro aponta que há uma demanda por maior transparência referente à legislação tributária na Alemanha, de modo a tornar mais acessíveis os dados sobre a política fiscal e os direitos dos contribuintes. Paralelamente, o autor apresenta dados que apontam um descrédito em relação à acessibilidade e compreensão do sistema fiscal tedesco, o que estaria associado com o fenômeno da recente baixa aceitação tributária na Alemanha:

*Steuergesetze sollten so gestaltet werden, dass sie begrifflich ein Höchstmass an Allgemeinverständlichkeit aufweisen und ihre Vorschriften eindeutig und bestimmt sind. Damit werden Zweifel über die Rechte und Pflichten der Steuerzahler sowie Willkür bei Veranlagung und Erhebung ausgeschlossen. Eine Studie von 1997 zeigt jedoch, dass sich mehr als die Hälfte der Befragten in Deutschland schlecht über das Steuerrecht informiert fühlen.*¹¹⁶

¹¹⁵ Nesse mesmo entendimento encontram-se Rivillas e Baltazar, que sustentam que a transparência tem por consequência o aumento da responsabilidade dos agentes públicos diante dos atos publicizados, dado que, quanto maior a transparência, melhores serão as condições para que haja o controle da gestão pública. Ademais, defendem os autores que a transparência está diretamente associada com o exercício regular da democracia, pois uma administração transparente habilita melhores condições para que haja um debate público sobre as decisões tomadas no âmbito institucional. Conforme sustentam, “*la transparencia presupuestaria puede mejorar las decisiones políticas al incluir en el debate a actores diferentes al ejecutivo en especial cuando entran en contacto los legisladores y las instituciones de la sociedad civil. Cuanta más información exista sobre los actos del ejecutivo mayor será la capacidad del legislativo, los medios de comunicación, la sociedad civil y la población en general de hacer rendir cuentas al ejecutivo de sus políticas*”. RIVILLAS, Francisco de Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. La moral fiscal y la búsqueda de una mayor reciprocidade entre el Estado y los ciudadanos en América Latina. In: FLORES, Israel Santos; MANZANILLA; Pastora Melgar (Coord.). **Cultura contributiva en América Latina**. México, DF: PRODECON, 2014. p. 21.

¹¹⁶ CARNEIRO, Rafael de Alencar Araripe. **Fehlen der Steuerakzeptanz in Deutschland: Bürgerbeteiligung im Rahmen des Finanzrechts als Weg zu einer erhöhten Steuerakzeptanz**. Berlin: Duncker & Humblot, 2017. p. 13. Em tradução livre: as leis tributárias devem ser concebidas de tal forma que sejam conceitualmente da maior clareza e que suas regras sejam

Para combater esse cenário, Piñar Mañas defende que a efetivação da transparência demanda o atendimento de três elementos: 1) a abertura e participação nos processos de decisão dos entes públicos, 2) e a respectiva motivação dos atos praticados, assim como 3) a acessibilidade da informação utilizada como fundamento da decisão.¹¹⁷ Logo, uma administração fazendária transparente é aquela que chama os cidadãos-contribuintes para os processos deliberativos da política fiscal, explicitando os motivos que levaram a adoção ou majoração dos tributos, sustentados por razões resgatáveis de argumentos baseados em informações de acesso público e universal.

Com isso, é possível inferir que a transparência efetiva o princípio democrático, que, por sua vez, atribui legitimidade para a tributação. A autodeterminação do povo, ou, conforme escreve Amartya Sen, o governo por meio do debate, só se perfectibiliza com as possibilidades de deliberação na esfera pública, verdadeiro centro democrático da contemporaneidade. Portanto, somente a partir do momento em que a população tomar conhecimento do modo de funcionamento do sistema tributário e, com isso, problematizar os seus processos na esfera pública, é que se chegará à possibilidade de rompimento da “anestesia fiscal” e da apatia generalizada que impede a existência de uma tributação justa.

Por fim, mostra-se relevante a questão do gasto social, pois na medida em que os sujeitos não percebem uma contrapartida pelo pagamento dos tributos, eles tendem a aderir a propostas de cunho neoliberal, amparando-se no sentimento difundido de rejeição tributária. No Brasil, os serviços públicos *uti universi* são financiados por meio de impostos, diferentemente dos serviços *uti singuli*, que são financiados mediante taxas. Com isso, os sujeitos não percebem que mediante o pagamento do ICMS, IPVA ou ITCMD, por exemplo, estão financiando o serviço de segurança pública, saúde e educação. Na verdade, a desinformação é tanta que usualmente os sujeitos erroneamente reclamam da baixa qualidade das rodovias

claras e específicas. Isso exclui dúvidas sobre os direitos e obrigações dos contribuintes, bem como a arbitrariedade na avaliação e cobrança. No entanto, um estudo de 1997 mostra que mais da metade dos entrevistados na Alemanha se sentem mal informados sobre o direito tributário..

¹¹⁷ MAÑAS, José Luís Piñar. Transparencia y protección de datos: las claves de un equilibrio necesario. In: GARCÍA MACHO, Ricardo (Coord.). **Derecho administrativo de la información y administración transparente**. Madrid: Marcial Pons, 2010. p. 83.

usando como artifício argumentativo o pagamento do IPVA, como se ele fosse tributo vinculado às despesas de transporte e infraestrutura.

Com uma carga tributária concentrada na tributação indireta, os sujeitos não sabem o que pagam, e, com um gasto social defasado, sequer têm conhecimento sobre aquilo que o seu dinheiro financia. Segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, entre os 30 países de maior carga tributária do mundo, o Brasil continua sendo aquele que proporciona o pior retorno social em função da receita arrecadada.¹¹⁸ Com isso, reforça-se o descrédito do adimplemento das obrigações tributárias, o que aos poucos prejudica a própria ideia de Estado, pois em uma comunidade em que os sujeitos não recebem serviços públicos de boa qualidade e, portanto, precisam recorrer ao sistema privado, eles deixam de avaliar positivamente a necessidade de pagar tributos para um ente público.

Tabela 5 - Nível de disponibilidade para o aumento na carga de impostos em troca de mais serviços públicos (por região)

Opções	Norte		Nordeste		Centro-Oeste		Sudeste		Sul	
	Ocorr.	%	Ocorr.	%	Ocorr.	%	Ocorr.	%	Ocorr.	%
PAGARIA mais impostos em troca de mais serviços públicos	70	45,8%	252	48,2%	68	44,4%	356	40,0%	113	38,0%
NÃO PAGARIA mais impostos em troca de mais serviços públicos	73	47,7%	258	49,3%	80	52,3%	496	55,7%	175	58,9%
Não sabe, não opinou	10	6,5%	13	2,5%	5	3,3%	38	4,3%	9	3,0%
Total	153	100%	523	100%	153	100%	890	100%	297	100%

Fonte: Esaf, adaptado¹¹⁹

¹¹⁸ IBPT. INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo sobre a carga tributária/PIB x IDH**. 2015. Disponível em: <<http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>>. Acesso em: 02 maio 2018.

¹¹⁹ ESAF. ESCOLA SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira**. 2010. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/observatorio/arquivo.2013-04-17.3050040714>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

Da tabela acima exposta, depreende-se que há uma divisão entre sujeitos que aceitariam o maior pagamento de tributos em prol de mais serviços públicos e aqueles que são contra essa possibilidade. A maioria da população que rejeita o aumento da carga tributária se concentra na região sul (58,9%), enquanto que a maioria que apoia o aumento pela maior disponibilidade de serviços se encontra na região nordeste (48,2%). Contudo, mesmo os graus altos de disponibilidade a favor de mais impostos por serviços não ultrapassam 50% dos entrevistados, o que evidencia que o tema é no mínimo controverso.

Segundo dados do Banco Mundial¹²⁰ e da Oxfam¹²¹, o Brasil já dispõe de uma arrecadação que permitiria uma prestação qualitativa de serviços públicos, porém, não o faz em virtude de uma má gestão dos recursos. O sistema brasileiro ainda é dotado de práticas que privilegiam os mais ricos, as quais vão desde a não tributação de signos presuntivos de riqueza, como os dividendos, até os gastos em setores que beneficiam precipuamente a classe média-alta, como a educação superior nas universidades federais, ainda pouco acessível aos mais pobres.¹²²

Por derradeiro, a partir do exposto podem ser elencados alguns fundamentos para explicar as razões pelas quais existe uma “anestesia fiscal” que impede o debate sobre um sistema tributário mais justo em sociedades dotadas de garantias democráticas. Em síntese, pode-se dizer o próprio modelo concentrado na tributação indireta produz a anestesia fiscal, pois retira do foco do contribuinte a visibilidade dos tributos, os quais permanecem pouco compreensíveis ao público em geral, pela

¹²⁰ BANCO MUNDIAL. **Um ajuste justo**: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. 2017. p. 136. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

¹²¹ OXFAM. **Brasil**: direitos humanos em tempos de austeridade. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Fact_Sheet_2_Portugues_V_digital_2.pdf>. Acesso em 30 abr. 2018.

¹²² Segundo o relatório do Banco Mundial, “os gastos públicos com o ensino superior beneficiam majoritariamente os estudantes das famílias mais ricas. Em particular, as universidades federais são totalmente custeadas pelo Governo Federal e não cobram pelo ensino. No entanto, somente 20% dos estudantes fazem parte dos 40% mais pobres da população, ao passo que 65% integram o grupo dos 40% mais ricos (Figura 103). Tal injustiça é agravada pelo fato de o acesso às universidades públicas ser regido por um exame de admissão muito concorrido. Os estudantes de famílias mais ricas têm condições financeiras para pagar professores particulares, ou frequentar os ensinos fundamental e médio em escolas privadas, que oferecem uma melhor preparação para tais exames de admissão. Estudantes de famílias mais pobres, por outro lado, têm muito menos chances de ingressarem em universidades públicas”. BANCO MUNDIAL. **Um ajuste justo**: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. 2017. p. 136. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

falta de transparência e cognoscibilidade do sistema tributário. Ao cabo, o gasto social, que deveria representar o retorno da receita arrecadada, quando mal gerido ou defasado, apenas reforça o fenômeno da apatia em relação aos tributos, o que, ao invés de gerar debates sobre o seu funcionamento, apenas ratifica o sentimento difundido de que a melhor alternativa seria aboli-los.

2.5 Considerações intermediárias

Uma vez expostas as bases teóricas que fundamentam o paradigma da justiça pós-convencional e as suas relações com a tributação, a título de considerações intermediárias, é possível fazer algumas colocações a fim de se construir uma resposta para o problema proposto nesta pesquisa, o qual possui como ponto nevrálgico saber em que medida é possível sustentar respostas corretas tributárias dentro do contexto da sociedade contemporânea.

Nessa senda, observou-se que, sob o espectro da justiça pós-convencional, uma resposta racional que permite identificar uma tributação correta de uma tributação incorreta é aquela que é fundada em uma matriz dialógica, sendo, portanto, pautada por uma racionalidade comunicativa. Nessa perspectiva, sob a óptica da justiça pós-convencional, uma resposta tributária correta é aquela em que os sujeitos elaboram os seus contornos com base em uma argumentação livre e desembaraçada, sendo tão mais justa quanto mais inclusivo for o seu processo deliberativo.

O engajamento dos sujeitos com a elaboração e execução da política tributária é o que faz com que se fortaleça o laço de solidariedade social, o que, ao menos em tese, contribui para que se reduzam os índices de evasão fiscal. Notadamente, esse efeito oriundo do agir comunicativo decorre do fato de que uma vez que os sujeitos se sintam parte formadora da tributação, compreendendo a sua razão de existir vinculada a um projeto social, como, por exemplo, a realização dos direitos fundamentais, o próprio sistema passa a se sustentar em bases sociais não-coercitivas, reduzindo a dependência do seu funcionamento de mecanismos pouco efetivos como a sanção.

Com efeito, esse engajamento em referência à política tributária exige uma dimensão que ultrapassa o mero pleito eleitoral, mas envolve uma efetiva discussão sobre os objetivos e os limites da tributação. É nessa medida que se defendeu que a

racionalidade comunicativa, mecanismo de ação da justiça pós-convencional, precisa chegar aos meios institucionais na forma de um princípio democrático, amparado por garantias sociais e individuais que permitam a ocorrência de um verdadeiro governo por meio do debate, tal como propõe Amartya Sen.

Ocorre que, mesmo em regimes democráticos dotados de garantias fundamentais, é possível haver a produção de respostas tributárias que não sejam pautadas por argumentos, na forma do paradigma da justiça pós-convencional. Segundo a pesquisa realizada, as causas para tanto podem estar na apatia participativa, na manipulação da informação na esfera pública ou mesmo na falta de transparência nas questões institucionais.

Em termos tributários, contudo, um dos maiores óbices à formação de respostas corretas de forma deliberativa está na existência de fenômenos como a anestesia fiscal, fruto da concentração nos tributos indiretos em detrimento da tributação direta. Com isso, há uma verdadeira distorção sobre o modelo tributário, o que desabilita a ocorrência de um debate, devido à ausência de informações. Uma reversão desse quadro, portanto, passaria por mecanismos que proporcionem uma maior percepção dos sujeitos em relação ao sistema em que vivem, o que, ao menos em tese, traria condições para que sejam produzidas decisões conscientes sobre o que se espera em termos de tributação, gerando, com isso, uma resposta correta ao lume da justiça pós-convencional.

3 A POSITIVIDADE COMO NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE DECISÕES DEFINITIVAS PARA A OPERACIONALIZAÇÃO DA REALIDADE CONCRETA: O TRIBUTO COMO NORMA JURÍDICA

Dessa forma, quando pensamos no que é o Direito, o pensamos como algo separado da “sociedade” e intimamente ligado ao Estado. Pensamos em papéis, processos, ritos, togas e burocracia, todos esses elementos traduzindo a autonomia da forma jurídica em relação ao mundo social.

[...]

Essa é uma interpretação reducionista porque não é capaz de tocar nos problemas estruturantes da Justiça do país. O Direito sem dúvida possui questões especificamente operacionais a serem resolvidas, mas os desafios fundamentais não estão ligados a isso. Ao contrário, eles vão além porque são próprios do tipo de sociedade que essa Justiça regula.¹²³

O tributo faz parte da organização da sociedade desde as suas composições mais antigas, servindo como principal instrumento de financiamento do Estado. Todavia, conforme visto no capítulo anterior, para que a sua existência seja considerada correta sob a luz da justiça pós-convencional, ele precisa ultrapassar o aspecto de mera expressão do poder e assumir uma roupagem democrática, inclusiva, a qual torne a tributação o reflexo de uma sociedade voltada para a emancipação humana.

Notadamente, esse debate é um exercício necessário, pois os Estados, especialmente os chamados Estados fiscais, como o Brasil, não conseguem sustentar a sua existência senão por meio dos tributos, sobretudo diante de uma agenda constitucional comprometida com a implementação de direitos sociais. Desse modo, apesar de a tributação ser de fato uma expressão do poder, caracterizando-se como um objeto de grande impacto na Política e na Economia, o Direito também se ocupa da sua regulação, trazendo, de início, um instrumental negativista em favor dos cidadãos, como as limitações ao poder de tributar, justificadas diante do fato de que não pode haver exercício do poder sem uma forma de controle correspondente.

Todavia, para muito além da dimensão protetiva-negativa, o Direito também se interessa pela tributação na medida em que reconhece que ela é um componente de transformação do tecido social, situação evidenciada a partir da categoria da extrafiscalidade. Assim, observa-se que a escolha por um modelo tributário não só

¹²³ COUTINHO, Priscila. A má-fé da justiça. In: SOUZA, Jessé (Org.). **Ralé brasileira: quem é e como vive**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009. p. 329.

atende aos interesses da arrecadação, mas também incide sobre a forma das relações sociais, servindo para o estímulo de comportamentos e para a redistribuição das riquezas produzidas.

Por conseguinte, é a partir da aceitação dessas premissas que se reconhece que, enquanto manifestação do poder, o tributo precisa se adequar a certos padrões de operacionalidade para que ele possa existir e se valer das prerrogativas de Estado. Como o tributo é uma obrigação, cuja natureza exorta os particulares de maneira geral, ele precisa assumir uma forma especial, inserindo-se dentro da categoria “regra jurídica” fornecida pelo Direito Positivo. Portanto, é somente por meio do Direito que o tributo assume uma dimensão concreta, válida e dotada de exigibilidade.

Ressalta-se, nesse sentido, que apesar de a sua incidência legítima depender de um debate democrático, o tributo não dispensa a figura de uma autoridade competente, eis que somente o Estado pode tributar particulares, não havendo uma “tributação horizontal”. Além disso, como as necessidades a serem preenchidas pelos serviços públicos são correntes, o Estado não pode aguardar o resultado de debates ao longo do tempo para que todos os seus tributos sejam instituídos. Nesse sentido, a deliberação pré-normativa sobre a formação tributária se dá em condições de tempo e espaço limitados, o que atende às necessidades de arrecadação, mas prejudica o caráter deliberativo do processo legislativo.

Nessa toada, o objetivo do presente capítulo é traçar algumas considerações sobre como o tributo assume a forma jurídica, e de como o Direito Positivo exige que decisões sejam tomadas por autoridades investidas em poder de comando para que possam ser efetivas. Assim, na primeira parte do capítulo serão expostas as premissas para a existência de regras dentro do Direito Positivo, considerando que o tributo, conforme se estabeleceu, precisa assumir a roupagem de regra jurídica para poder ser exigido dos cidadãos.

Em sequência, na segunda parte do capítulo se discorrerá que, embora haja a necessidade de uma decisão por parte de uma autoridade em poder investida, essa decisão, que assume a forma de regra, não prescinde de uma dimensão hermenêutica para se valer como norma. Ou seja, embora o Direito Positivo exija em seu cerne as ideias de decisão, regra e autoridade, é inviável a operacionalização do sistema tributário sem uma dimensão interpretativa dos comandos, que serão

executados somente a partir da construção das normas por parte dos intérpretes das leis.

Nessa senda, na terceira parte do capítulo, será demonstrado que essa construção hermenêutica das normas, as quais consideram os textos produzidos pelas autoridades investidas, precisa necessariamente considerar o paradigma de fundo em que se está inserido. Logo, não é qualquer interpretação que é possível, especialmente quando se está diante do pano de fundo paradigmático do constitucionalismo contemporâneo, que exige uma justificação pública das razões utilizadas para decisão (o que será melhor explorado no terceiro capítulo do trabalho) e uma observância aos comandos principiológicos do sistema jurídico.

Por fim, na última parte do presente capítulo se discorrerá sobre a possibilidade de flexibilização dos efeitos de normas contrárias à correta construção normativa segundo o Direito Positivo. Trata-se, assim, de uma breve análise do fenômeno da modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, a qual demonstra ser hipótese excepcional nos ordenamentos jurídicos, eis que contraria as expectativas relacionadas ao tratamento das respostas jurídicas incorretas. Ao cabo, serão tecidas algumas considerações finais, observando-se como é possível construir uma resposta correta tributária a partir da perspectiva do Direito Positivo, ou seja, do tributo enquanto categoria jurídica.

3.1 Os imperativos do Direito Positivo: entre a necessidade de decisão e o poder da autoridade

Segundo o paradigma da justiça pós-convencional, são válidas as normas que são produzidas através de um discurso racional, inclusivo, que permita a articulação entre diferentes pontos de vista e a sua convergência por meio da argumentação pública. Para a tributação, isso significa que uma norma será justa na medida em que incluir os contribuintes no debate sobre a sua existência e âmbito de aplicação, justificando-se argumentativamente a necessidade de imposição tributária. Pelo debate, os sujeitos vinculam os seus planos de ação através da adesão coletiva a propósitos de vida, o que se dá por meio do agir voltado ao entendimento, que, quando empregado na elaboração das decisões sobre tributos, pode inclusive mitigar os impactos de patologias como a evasão fiscal.

Todavia, essa perspectiva, embora correta, mostra-se insuficiente para a compreensão da totalidade do fenômeno da resposta correta tributária. Isso ocorre porque, em primeiro lugar, o tributo só pode ser exigido por uma autoridade competente, o que demanda uma relação verticalizada entre contribuinte e órgão arrecadador; além disso, a tributação importa em decisões que criam o tempo da política tributária, pois é preciso definir o que será tributado, em que medida será tributado e quem será o responsável pelo pagamento da obrigação criada, não bastando a mera deliberação sobre o tema.

Essa constatação leva à categoria do Direito, pois modernamente o exercício do poder de tributar se dá de acordo com os contornos fornecidos pelo Direito Positivo, de modo a evitar a ocorrência de abusos por parte da autoridade investida em poder, o Estado.¹²⁴ Essa ideia de limitação, própria de fenômenos como o constitucionalismo, será melhor explorada adiante. O que importa perceber nesse momento é que o tributo, para ser exigido, não pode se desvincular da figura de um comando legítimo, razão pela qual o mesmo assume uma forma jurídica. Assim, a resposta correta tributária, além de considerar o aspecto deliberativo da sua formação, para ser sustentada também precisa estar atenta às limitações impostas pelo uso do sistema do Direito.

Dito isso, ressalta-se que a fundamentação do Direito ocorre em Habermas por meio de uma perspectiva funcional, e não normativa, pois para o autor alemão a forma do Direito não pode ser extraída de um princípio fundamentado epistêmica ou normativamente. Sob esse viés, o Direito – e aqui se faz referência ao Direito Positivo – relaciona as condutas humanas através de sua arbitrariedade, preocupando-se estritamente com a obediência às suas regras.¹²⁵ Todavia, para Habermas, embora arbitrarias, as normas jurídicas não são simples ordens do legislador político, pois assim o Direito seria reduzido à política, o que, notadamente, não encontra respaldo na teoria habermasiana, que apesar de se basear em uma

¹²⁴ Nesse sentido, Habermas destaca o papel do Estado enquanto autoridade produtora de decisões: “O Estado é necessário como poder de organização, de sanção e de execução, porque os direitos têm que ser implantados, porque a comunidade de direito necessita de uma jurisdição organizada e de uma força para estabilizar a identidade, e porque a formação da vontade política cria programas que têm que ser implementados. Tais aspectos não constituem meros complementos, funcionalmente necessários para o sistema de direitos, e sim, *implicações* jurídicas objetivas, contidas *in nuce* nos direitos subjetivos”. HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1. p. 171.

¹²⁵ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1. p. 147.

ética procedimental, não se confunde com um puro formalismo, como o normativismo kelseniano. Nesse sentido, as normas jurídicas sempre dependerão do nexo interno existente entre Direito e Moral para sua legitimação:

A idéia (sic) do Estado de direito exige que as decisões coletivamente obrigatórias do poder político organizado, que o direito precisa tomar para a realização de suas funções próprias, não revistam apenas a forma do direito, como também se legitimem pelo direito corretamente estatuído. Não é a forma do direito, enquanto tal, que legitima o exercício do poder político, e sim, a ligação com o direito *legitimamente estatuído*. E, no nível pós-tradicional de justificação, só vale como legítimo o direito que conseguiu aceitação racional por parte de todos os membros do direito, numa formação discursiva da opinião e da vontade.¹²⁶

Notadamente, essa perspectiva faz parte da crítica que Habermas tece a Weber em relação ao seu diagnóstico do Direito da modernidade. Para a teoria habermasiana, a pretensão de Weber de desvincular a racionalidade do Direito da Moral incorre em erro, pois deixa em aberto um fundamento insuficiente para o fenômeno jurídico. Weber dá muito valor à perspectiva instrumental da racionalidade jurídica, deixando de lado a dimensão prático-moral, que considera imprópria. Segundo Habermas, “a interpretação de Weber reduz toda a problemática sobre o Direito moderno ao problema da dominação legal, uma vez que, por vezes, chega a identificar a necessidade pós-tradicional de fundamentação do Direito ao processo de positivação”.¹²⁷

Com efeito, sem dúvida o Direito moderno está estatuído sobre a ideia de Direito posto, tanto que Moreira afirma que, “diferentemente do Direito revelado e do tradicional, o Direito moderno expressa através da positividade a vontade de um legislador político que é mandatário da soberania popular”.¹²⁸ O legislador ordena situações sociais, as quais são traduzidas para a linguagem jurídica por meio da positividade, a qual faz uso do instrumental do Estado para exigir o seu cumprimento. Nessa toada, ao se desvencilhar da autoridade do sagrado, o Direito assumiu para si a tarefa de estabilizar as expectativas que antes eram geridas por meio de artifícios místico-religiosos. O mecanismo da sanção, com isso, substituiu o peso das antigas convicções, estabelecendo um padrão de obediência que libera os

¹²⁶ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1. p. 172.

¹²⁷ MOREIRA, Luiz. **Fundamentação do direito em Habermas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999. p. 34.

¹²⁸ MOREIRA, Luiz. **Fundamentação do direito em Habermas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999. p. 29.

sujeitos dos motivos que outrora pautavam o comportamento.¹²⁹ Logo, a ascensão do Direito Positivo permitiu um enfoque estratégico entre os sujeitos, que puderam deixar as suas convicções morais momentaneamente de lado e orientar o seu agir de forma voltada para o sucesso¹³⁰:

O direito positivo serve *naturalmente* à redução da complexidade social. Nós esclarecemos isso ao tratar dos processos de “des-idealização”, graças aos quais as regras do direito conseguem compensar a indeterminação cognitiva, a insegurança motivacional e a limitada força de coordenação de normas de ação moral e de normas de ação informais em geral. Esclarecemos a relação de complementaridade entre direito e moral a partir da compensação das fraquezas de uma coordenação da ação apoiada exclusivamente na razão prática. Sob este aspecto, porém, é possível entender os direitos fundamentais e os princípios do Estado de direito como outros tantos passos rumo à redução da complexidade inevitável que aparece na contraluz do modelo de socialização comunicativa pura.¹³¹

A partir dessa concepção, o Direito pode ser entendido como categoria que produz ordens legítimas, dado que, conforme Habermas, o “direito vigente garante, de um lado, a implementação de expectativas de comportamento sancionadas pelo Estado e, com isso, segurança jurídica [...]”, ao tempo em que se apoia na premissa de que as normas sejam fundadas por meio de um procedimento voltado para a aceitação racional.¹³² Nessa perspectiva, o Direito desponta como uma série de decisões do legislador pretérito, do sistema de justiça e das tradições firmadas por meio do costume, as quais fazem uso do poder de sanção emanado pelo Estado de Direito.¹³³

¹²⁹ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1. p. 59.

¹³⁰ É o que afirma Moreira: “[...] supõe-se que as pessoas pautam suas ações de modo estratégico, pois elas agem de conformidade com três posturas básicas: primeiro, obedecendo às leis, que são fruto de um consenso publicamente estabelecido e como tal podem ser legitimamente alteradas; segundo, agindo conforme seus próprios interesses sem menção à intenção ética da ação; e, por último, tirando o maior proveito possível da possibilidade auferida na ação em conformidade com a lei, pois são previsíveis as conseqüências (sic) da ação realizadas segundo os parâmetros jurídicos”. MOREIRA, Luiz. **Fundamentação do direito em Habermas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999. p. 30.

¹³¹ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 2. P. 55.

¹³² Conforme Habermas, “na positividade do direito refletem-se também as contingências desse contexto de surgimento. De outro lado, a pretensão à legitimidade da ordem jurídica implica decisões, as quais não podem limitar-se a concordar com o tratamento de casos semelhantes no passado e com o sistema jurídico vigente, pois devem ser fundamentas racionalmente, a fim de que possam ser aceitas como decisões racionais pelos membros do direito”. HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1. p. 245.

¹³³ HABERMAS, op. cit., 1997. v. 1. p. 246.

Desse modo, o Direito retira dos sujeitos o papel de definir o que é justo ou injusto, função que é absorvida pelos processos de normatização jurídico-positiva. Conforme Botelho, “cabará ao legislador político a decisão de quais normas valem como direito, possuindo os tribunais o mister de resolver eventuais disputas sobre a aplicação de normas válidas [...]”.¹³⁴ Com isso, o legislador, que assume uma figura de autoridade pública, decide o que irá considerar como norma jurídica, subtraindo a necessidade de avaliação situacional dos sujeitos. Contudo, conforme ressaltado, essa perspectiva não exclui a necessidade de fundamentação exigida pelo Direito moderno, que, sem o antigo suporte metafísico das sociedades tradicionais, viu-se diante da percepção inédita de que as normas jurídicas, por serem postas pela vontade humana, são inevitavelmente falíveis e sujeitas a críticas.

Essa perspectiva é em parte compartilhada por Tércio Sampaio Ferraz Jr, para quem as decisões tomadas pelos agentes nada mais são do que ações situadas comunicativamente, as quais remetem à noção de conflito entre alternativas possíveis.¹³⁵ Assim, quando se escolhe tributar determinado bem, está-se reduzindo um conflito entre alternativas possíveis, o que, contudo, não elimina, mas apenas reduz a tensão provocada pela necessidade de decidir. Para publicistas tradicionais, pelo contrário, o processo de tomada de decisões envolveria simplesmente a) uma série de ponderações entre possibilidades, b) uma avaliação dos dados disponíveis e c) uma previsão das consequências que permitem que se revele a melhor alternativa. Entretanto, tal contexto exigiria um acesso completo de informações, sendo uma situação desse cariz ideal, onde o conflito seria eliminado, tal como a necessidade de decidir.¹³⁶

A partir disso, Ferraz Jr. entende que a função da decisão é absorver insegurança¹³⁷, transformando “incompatibilidades indecíveis em alternativas

¹³⁴ BOTELHO, Marcos César. **A legitimidade da jurisdição constitucional no pensamento de Jürgen Habermas**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 147.

¹³⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 9. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2016. p. 273.

¹³⁶ *Ibid.*, p. 273.

¹³⁷ O sentido de absorção de insegurança é explicado por Ferraz Jr.: “A nosso ver, a finalidade imediata da decisão está na absorção de insegurança, no sentido de que, a partir das alternativas incompatíveis, enquanto premissas relativamente inseguras da decisão, novas alternativas são obtidas, sem a necessidade, em princípio, de um retomo constante às incompatibilidades primárias, tendo em vista decisões subsequentes. A função da fundamentação do ato decisório, enquanto discurso racional, é constituir, então, um elemento de ligação e de controle de uma discussão superveniente, isto é, a fundamentação da decisão fornece aos partícipes da discussão as indicações para o seu comportamento (por exemplo, numa discussão judicial, se desta deve

decidíveis”¹³⁸, ainda que, no futuro, essa situação gere mais complexidade, como, por exemplo, ocorre com a decisão entre pagar uma dívida ou sofrer um processo. Ambas as alternativas são excludentes, e a escolha de uma tem o condão de abrir um leque ainda maior de possibilidades de decisão. A função de decidir, assim, longe de produzir harmonia e consenso, assegura a existência do conflito através da absorção da insegurança. Portanto, para Ferraz Jr., o processo de decisão, ao contrário do que se sustenta, não visa eliminar o conflito, mas sim transformá-lo.

Em termos tributários, esse processo de tomada de decisão é uma constante dentro do Direito Positivo. Os agentes devem inicialmente se questionar: o que podemos/iremos tributar? Móveis, imóveis ou mercadorias? Se forem mercadorias, quais delas serão objeto de ônus? Em que medida esse ônus irá incidir sobre os itens determinados? Quem será responsável por pagar, e quem será responsável por recolher esse tributo? De que modo o contribuinte pode fazê-lo, e em que tempo isso pode ocorrer? Assim, cada escolha realizada, longe de excluir o conflito, apenas modifica-o, demonstrando que sempre haverá a necessidade que uma autoridade se pronuncie sobre alternativas existentes.

Nessa monta, exsurge o problema que envolve a legitimação do Direito, antes mencionado. Hodiernamente acorda-se que o Direito não é sustentável apenas por imposições arbitrárias, sendo necessária uma pretensão à legitimidade, ainda que o mesmo almeje somente mascarar relações de dominação política. Nesse sentido, Moreira sintetiza a preocupação de legitimidade da seguinte forma: “como se legitima uma dominação legal, uma vez que a dominação baseia-se na decisão não justificada de quaisquer das pretensões de validade?”¹³⁹

Conforme discorrido no capítulo anterior, Habermas resolve esse problema através de sua teoria da ação comunicativa. Para o autor, através da identificação do princípio do discurso, é possível conceber um princípio da democracia que irá servir de base para a fundamentação legítima do Direito, a qual tem por sustentação a ação intersubjetiva dos agentes sociais voltados para o mútuo entendimento.¹⁴⁰ Por essa razão, o Direito é produzido por consenso – reproduzindo-se por meio do

ser recorrida ou não).” FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito, retórica e comunicação: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 63.

¹³⁸ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, opt. cit., p. 274.

¹³⁹ MOREIRA, Luiz. **Fundamentação do direito em Habermas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999. p. 37.

¹⁴⁰ VILLAS BÓAS FILHO, Orlando. **O direito na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann**. São Paulo: Max Limonad, 2006. p. 211.

agir comunicativo –, mas também é decisão, formando uma ponte entre mundo da vida e o meio sistêmico.

Desde o momento em que a regulação da sociedade deixou as fontes do sagrado em prol da autoridade humana, discutiu-se sobre as condições de possibilidade para a integração social. Habermas propõe que nessa tarefa seja considerado o papel desempenhado pelas normas jurídicas. Conforme expõe, elas criam “[...] associações de membros livres e iguais, cuja coesão resulta simultaneamente da ameaça de sanções externas e da suposição de um acordo racionalmente motivado”.¹⁴¹ É por essa razão que, para Habermas, a positividade está imbricada com processos de fundamentação, inexistindo exercício do Direito Positivo sem um fundamento discursivo legítimo para tanto. Conforme Moreira, “o princípio de positivação, característico do Direito moderno, implica, por sua vez, o princípio de fundamentação. Logo, positivação e fundamentação, para o Direito moderno, se pressupõem mutuamente”.¹⁴²

Com isso, a questão sobre como é possível surgir a legitimidade a partir da legalidade é respondida por meio de um procedimento legislativo racional que é, a princípio, democrático. O motivo para tanto residiria na premissa de que o procedimento parlamentar absorve uma racionalidade prático-moral, em que são consideradas “todas as possíveis manifestações da vontade soberana do povo”¹⁴³, conforme aponta Marcelo Cattoni:

Nesse quadro, o processo legislativo, enquanto processo de justificação democrática do Direito, pode ser caracterizado como uma sequência de diversos atos jurídicos que, formando uma cadeia procedimental, assumem seu modo específico de interconexão, estruturado em última análise por normas jurídico-constitucionais, e, realizados discursiva ou ao menos em termos negocialmente equânimes ou em contraditório entre agentes legitimados no contexto de uma *sociedade aberta de intérpretes da Constituição*, visam à formação e emissão de ato público-estatal do tipo pronúncia-declaração, nesse caso, de provimentos normativos legislativos, que, sendo o ato final daquela cadeia procedimental, dá-lhe finalidade jurídica específica.¹⁴⁴

¹⁴¹ HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1. p. 25.

¹⁴² MOREIRA, Luiz. **Fundamentação do direito em Habermas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999. p. 37.

¹⁴³ *Ibid.*, p. 86.

¹⁴⁴ CATTONI DE OLIVEIRA, Marcelo Andrade. **Devido processo legislativo: uma justificação democrática do controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e do processo legislativo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 110, grifos do original.

Contudo, apesar do seu reconhecimento, alerta Cattoni que o processo legislativo não pode ser visto de forma idealizada, como único processo de realização da democracia. Antes disso, é preciso compreender o fluxo de ideias e opiniões de forma procedimental, ou seja, lembrar que a democracia, sob a perspectiva procedimental habermasiana, inclui diversos espaços de interlocução entre os meios institucionais e a esfera pública informal, não apenas a legislatura. Nesse sentido, a grande característica do processo legislativo é ser vinculado “aos discursos de justificação normativa, que não se prendem ao contexto histórico das decisões, como ocorre com os discursos de aplicação no processo jurisdicional”¹⁴⁵, os quais reconstróem o Direito à luz do caso concreto.

As normas do Direito Positivo, para Habermas, precisam se amparar em uma dimensão de legitimidade, de modo que, nessa perspectiva, o Direito é regido por uma dupla dimensão, sendo inspirado na premissa weberiana de ordens legítimas e nos processos de legitimação por meio do discurso. A elaboração de normas por meio de um processo legislativo imparcial, é, assim, o meio pelo qual Habermas concilia a produção normativa legítima com a necessidade de ordens amparadas por sanções, razão pela qual em Habermas o Direito válido será necessariamente o Direito democrático.¹⁴⁶

Na perspectiva da tributação, o marco teórico habermasiano possui impactos que implicam em uma revisão das ideias de soberania fiscal e de poder de tributar. Isso porque, por meio da ética discursiva de Habermas, o tributo deixa de ser visto como um fim em si mesmo e adquire o sentido de realização de um projeto coletivo, interpretação que dá nova tônica aos procedimentos de positivação tributária, como a norma que exige que projetos sobre tributos sejam submetidos à coletividade dos parlamentos, afastando-se o solipsismo das administrações tributárias. No caso específico do ordenamento jurídico brasileiro, o tributo deve ser instituído por meio de lei aprovada pelo órgão legislativo competente. Desse modo, a decisão de aumentar ou instituir tributos deve ser referendada pelos representantes do povo, garantindo-se que haja uma espécie de consentimento popular em referência ao tributo adotado.

¹⁴⁵ Ibid., p. 110.

¹⁴⁶ BOTELHO, Marcos César. **A legitimidade da jurisdição constitucional no pensamento de Jürgen Habermas**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 152.

Com isso, tem-se claro que, a tributação, embora seja uma expressão do poder do Estado, só existe sob a forma determinada pela Constituição. Assim, falar em tributo implica em discorrer sobre decisões que assumem a roupagem de leis ordinárias, leis complementares ou medidas provisórias, além das demais espécies normativas, como decretos, regulamentos e portarias, que estabelecem ordens de funcionamento para a política tributária.

Em termos dogmáticos, o exercício do poder de decisão encontra-se consubstanciada na competência tributária, a qual, em estados federados, é repartida entre as unidades da federação definidas nos termos do Direito Positivo vigente. No Brasil, a distribuição da competência tributária encontra-se na Constituição Federal, nos artigos 153 a 156, atribuindo à União, Estados, Municípios e Distrito Federal o poder de instituir e cobrar tributos sobre diferentes signos presuntivos de riqueza. Assim, se por um lado a Constituição distribui a competência e determina em abstrato os objetos passíveis de tributação, por outro, é o ente federativo que deve decidir sobre quais objetos em concreto irá cobrar tributos, observadas as normas gerais que limitam o exercício do poder de tributar.

Todavia, para ser correta perante o Direito Positivo, a decisão tomada pelo ente federado deve antes observar as condições de possibilidade determinadas por cada ordenamento, de modo que não é qualquer decisão em matéria tributária que pode ser tomada, ainda que aprovada por instituições como o parlamento. Por exemplo, ao definir o sujeito passivo da obrigação tributária, no Brasil, o ente instituidor do imposto deverá observar o conteúdo do artigo 150, VI, “b” e “c”, da Constituição de 1988, que exclui das possibilidades de incidência os partidos políticos e suas fundações, os sindicatos de trabalhadores, as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos e os templos de qualquer culto. Da mesma forma, em relação ao objeto de incidência, deve ser observado o disposto no artigo 150, VI, “a”, “d” e “e”, excluindo-se da possibilidade de decisão o patrimônio de um ente federado sobre o outro, tal como livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, e os videofonogramas e fonogramas musicais produzidos no Brasil, nos termos da Constituição.

Desse modo, ao exercer a competência constitucional para instituir tributos, os entes federados precisam tomar decisões, as quais abrangem todos os aspectos que devem compor a estrutura jurídica de um tributo. Nesse sentido, é interessante observar o conceito dogmático da chamada regra-matriz de incidência tributária,

difundido no Brasil por Paulo de Barros Carvalho. Por definição, a regra-matriz de incidência consiste no conjunto delimitado dos elementos mínimos para a composição do tributo, sendo a mesma composta por duas partes: a hipótese de incidência, que seleciona um fato com conteúdo econômico dentro do espaço-tempo, e a consequência jurídica, que determina a contrapartida da obrigação tributária, como o pagamento do tributo.¹⁴⁷ Em termos jurídicos, observa-se diante disso que boa parte das discussões em matéria tributária envolvem os elementos da regra-matriz, evidenciando-se, mais uma vez, que, tal como a existência de um debate é legitimamente necessária, assim também o é o elemento decisão, sendo indispensável para a formação correta de um tributo.

Por conseguinte, a partir das considerações até aqui expostas, percebe-se que a tributação, como um todo, é formada a partir de uma cadeia de escolhas, as quais devem ser condicionadas à forma jurídica para que os tributos sejam corretos conforme o Direito Positivo. Nesse aspecto, contudo, há uma ressalva. Mesmo que a autoridade investida crie um tributo de acordo com a forma jurídica, observando-se todos os aspectos da regra-matriz de incidência, ainda assim não há uma garantia de que tal regra gere os efeitos esperados pelo seu criador. Ocorre que, como ato comunicativo, a regra tributária também é um comando que precisa ser interpretado pelos seus destinatários, de modo que a dimensão positiva é insuficiente para dar conteúdo à norma que deve ser obedecida. Desse modo, a operacionalização da realidade concreta não exige apenas decisão e autoridade, mas também uma dimensão hermenêutica dos participantes. É nesse sentido que serão expostas as considerações a seguir.

3.2 A invasão hermenêutica nos processos de normatização positiva

O reconhecimento dos tributos como regras produzidas por uma autoridade competente reflete uma perspectiva clássica na Teoria do Direito. Já no positivismo kelseniano, em que se encontra o Direito como fato posto pela mão humana, existe uma dimensão formal para o fenômeno jurídico, a qual esboça o poder coercitivo do Estado. Para o positivismo jurídico normativista, *“la validez de las normas jurídicas es independiente de los ideales universales de la ética. Así, las normas son válidas*

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p 137.

no porque son buenas o morales, sino porque han sido creadas por la autoridad competente".¹⁴⁸

Essa perspectiva é criticada por Habermas, jusfilósofo que sustenta que, apesar de o Direito fazer uso de um instrumental coercitivo, ele não pode produzir legitimidade através da simples expressão da autoridade, mas necessita da dimensão fornecida pelos discursos morais para legitimar as ordens juridicamente produzidas. Para Rivillas e Baltazar, "*la ley debe ser cumplida debido a su legitimidad. Por lo tanto, al Estado le es atribuido el deber de demostrar de forma pública y transparente las razones legítimas que llevan al individuo a cumplir con las normas legales [...]*"¹⁴⁹, não bastando a imposição fornecida pelo Direito Positivo.

Desse modo, apesar de seguir uma vertente procedimental, Habermas não sucumbe a um puro formalismo como Kelsen, pois exige uma legitimação democrática do direito vigente.

O problema exsurge quando mesmo positivistas percebem que a imposição de um comando por meio de uma regra não é o suficiente para garantir seu cumprimento na sua intencionalidade original. Herbert Hart, ao discorrer sobre tanto, fala sobre "lacunas" e sobre uma "textura aberta" no Direito. Para o positivista inglês, uma regra que proíbe que veículos estacionem no parque não resolve o problema da sua aplicação, como, por exemplo, definir se bicicletas ou triciclos são veículos de estacionamento proibido. Há, com isso, uma necessidade permanente de pronunciamento de uma autoridade em relação à extensão dos sentidos da regra em face do caso concreto. Nesse sentido, nem mesmo a atividade do legislador político pode eliminar a incerteza, pois, para Hart, a insegurança é inerente à textura aberta. Mesmo que o legislador modifique a regra, determinando que dentro da referida proibição se incluem as bicicletas, alguém, no futuro, simplesmente poderia questionar se a vedação atinge bicicletas comuns ou motorizadas, gerando mais uma vez a necessidade de pronunciamento.

¹⁴⁸ RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Educación fiscal y construcción de ciudadanía en América Latina. **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros**, Brasília-DF, ano I, n.01, p. 326-354, ago./dez. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/publicacoes/artigo-publicado-revista-receita-federal-educacion-fiscal-y-construccion-de-la-ciudadania.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2018.

¹⁴⁹ RIVILLAS, Borja Díaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Educación fiscal y construcción de ciudadanía en América Latina. **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros**, Brasília-DF, ano I, n.01, p. 326-354, ago./dez. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/publicacoes/artigo-publicado-revista-receita-federal-educacion-fiscal-y-construccion-de-la-ciudadania.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2018.

Com isso, observa-se que a dimensão da validade do positivismo é insuficiente para a operacionalização do Direito, tendo em vista que as regras não regulam os seus contextos de aplicação, ou seja, o processo interpretativo não é algo dispensável, cabendo ao intérprete definir o alcance e os sentidos da norma.¹⁵⁰ É nessa perspectiva que surge a hermenêutica, especialmente com as contribuições da filosofia da linguagem de Wittgenstein. Diferentemente do que pugnavam positivistas como Kelsen, para quem a interpretação aparecia apenas de modo acessório¹⁵¹, para a hermenêutica, a interpretação é um elemento constante da prática jurídica, sem a qual não há Direito, tendo em vista que o sentido da norma sempre dependerá dos seus contextos e dos usos e funções dos discursos. Portanto, é justamente nessa virada ontológica que são construídas as fronteiras entre a perspectiva hermenêutica e perspectivas normativistas. Enquanto esta se baseou em um sistema fechado, em que as regras se relacionam apenas entre si, aquela trouxe consigo um espaço criativo dos operadores jurídicos, representando assim uma abertura ao sistema.

De fato, na hermenêutica há um claro deslocamento da questão da validade para o problema da interpretação. Com isso, multiplicam-se discussões que ultrapassam a dimensão tradicional dos debates sobre os planos da norma, alçando-se ao núcleo da teoria jurídica questões que envolvem o sentido da norma, a sua força e o seu alcance, de modo que as controvérsias científicas relevantes se afastaram da positividade e se aproximaram de temas como as condições de entendimento do Direito.¹⁵² Assim, ao partir do pressuposto de que inexistente norma sem interpretação, a hermenêutica busca desvelar as condições em que é possível construir o sentido da norma. Nessa toada, mesmo no positivismo de Hart já se encontram discussões desse cariz, demonstrando-se os avanços caracterizados pela preocupação do autor com a linguagem e as suas implicações no problema da definição das regras.¹⁵³

Ademais, compreende-se que a interpretação discutida na dimensão hermenêutica é fruto da comunicação entre sujeitos situados em uma realidade

¹⁵⁰ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1. p. 247.

¹⁵¹ Note-se, nesse sentido, que a interpretação ocupou apenas um pequeno trecho dentro da Teoria Pura do Direito.

¹⁵² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 9. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2016. p. 211.

¹⁵³ HART, H.L.A. **O conceito de direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 314.

concreta, pois a transmissão de mensagens entre um comunicador e um receptor não prescinde de um processo de atribuição de sentido dentro de um contexto social. Notadamente, é com esse reconhecimento que se identifica o enlace entre linguagem e práxis social, pois ambas se inter-relacionam de forma quase simbiótica, de modo que a práxis se reproduz por meio da linguagem, que, por sua vez, é constituída por meio da práxis. Desse modo, a linguagem é indissociável dos processos de interação social cuja capacidade de inserção é historicamente adquirida.¹⁵⁴

A partir disso, observa-se que a investigação hermenêutica deve incluir uma análise dos usos da linguagem na comunicação, tarefa que envolve um desvelar da intencionalidade dos sujeitos prevista em uma mensagem. Seja um sonho, uma obra de arte ou o choro de uma criança, ao intérprete ou receptor cabe atribuir sentido ao conteúdo transmitido, de modo a produzir uma comunicação bem-sucedida. Esta, por sua vez, só é atingida se preenchidos os pressupostos pragmáticos que são condição para um diálogo voltado ao entendimento, o que remete à situação ideal de fala de que discorre Habermas.

Portanto, se a própria legislação se constitui em um ato comunicativo, os seus sentidos não podem estar restritos na objetividade da regra, pois, como até Hart percebeu, a mesma não consegue regular os seus contextos de aplicação. Tampouco os sentidos estão restritos à subjetividade do intérprete, pois o conteúdo de uma mensagem não é uma estrutura metamorfa que varia conforme a consciência de cada sujeito. Consequentemente, a determinação do conteúdo normativo das regras só pode ser concebida de forma intersubjetiva, marcada pelo uso de uma linguagem pública compartilhada.¹⁵⁵ Assim, a hermenêutica consegue superar até mesmo a noção de *Auslegung*, o que o faz rejeitando a hipótese de que os sentidos já estão dados, bastando ao intérprete descobrir a verdade encoberta pela incerteza. Com isso, a ideia de interpretação é reformulada pela hermenêutica no conceito de *Sinngebung*, ou seja, de atribuição de sentidos, e não de descoberta., concedendo ao intérprete um *status* de autoridade, acompanhado de

¹⁵⁴ OLIVEIRA, Mandredo Araújo de. **Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea**. São Paulo: Loyola, 1996. p. 143.

¹⁵⁵ É nesse sentido que Friedrich Müller defende que a norma é o resultado do sentido atribuído a um dado texto. Essa postura, ao cabo, reverte a proposta do positivismo, ao menos no que se refere à autossuficiência da norma – pois, para a hermenêutica, só existe norma enquanto norma interpretada.

uma responsabilidade maior na produção dos sentidos que irão formar o conteúdo da norma jurídica.

Por essa razão, a postura hermenêutica inevitavelmente se reveste de um caráter argumentativo. Para reconstruir o sistema de direitos, que, ressalta-se, não é autossuficiente em relação ao seu entorno, o intérprete deve considerar todo o tipo de argumento, “especialmente argumentos pragmáticos, éticos e morais que transparecem no processo de legislação e são enfeixados na pretensão de legitimidade de normas de direito”.¹⁵⁶ Nesse sentido, a resposta de problemas jurídicos sempre dependerá da inclusão de argumentos que reconstruam os sentidos da norma, sendo o texto normativo promulgado apenas uma dimensão do fenômeno jurídico, e não a sua totalidade.

Com isso, mostra-se também falha a tentativa esporádica de restrição da atividade dos intérpretes do Direito – especialmente dos juízes – por meio de instrumentos legislativos, pois até mesmo para a aplicação dos referidos instrumentos há a necessidade de reconstrução dos sentidos do Direito. Dessa forma, conclui-se que não há norma sem uma dimensão hermenêutica, ou seja, só há norma enquanto norma interpretada.

Nesse sentido, algumas ressalvas precisam ser tomadas, especialmente para que não se faça da hermenêutica um puro voluntarismo. É preciso ter cuidado para que a recém assumida autonomia do intérprete não se confunda com uma falsa ideia de livre arbítrio em termos de interpretação. Notadamente, interpreta-se aquilo que já fora interpretado, não havendo um “ponto zero” de sentido do qual partem os sujeitos, de modo que eles não podem livremente escolher os significados que dão às coisas.¹⁵⁷

A partir disso, converge-se com a crítica de Lenio Streck ao solipsismo¹⁵⁸ que ainda contamina a prática judicial. Próximos aos postulados da filosofia da

¹⁵⁶ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1. p. 287.

¹⁵⁷ Conforme estudado, em Habermas esse a priori compartilhado revela-se no mundo da vida, que serve como pano de fundo para o entendimento linguístico e crítica da tradição. Logo, interpretar é atribuir sentidos a um texto nos limites fornecidos pelos usos da linguagem, pela história e pela cultura de um povo.

¹⁵⁸ Nas lições de Streck, “do latim *solus* (sozinho) e *ipse* (mesmo), o solipsismo pode ser entendido como a concepção filosófica de que o mundo e o conhecimento estão submetidos estritamente à consciência do sujeito. Ele assujeita o mundo conforme o seu ponto de vista interior. Epistemologicamente, o solipsismo representa o coroamento da radicalidade do individualismo moderno em seu sentido mais profundo”. STRECK, Lenio Luiz. **Dicionário de hermenêutica**:

consciência – ainda que muitas vezes desconhecendo tal fato – muitos magistrados, advogados e demais operadores do Direito assenhoram-se dos sentidos das regras, olvidando-se do caráter público da linguagem apontado por Wittgenstein, e, com isso, produzem norma em desacordo com os ideais da coerência e da universalidade. O solipsismo, que embasa posturas teóricas como a defesa do livre convencimento, mostra-se refratário ao paradigma hermenêutico, pois sustenta que os sentidos da norma são fornecidos a partir da consciência do intérprete, e não dos contextos histórica e linguisticamente compartilhados, o que, ao cabo, embaraça qualquer possibilidade de um *accountability* normativo.

Uma vez estabelecida essa premissa, chega-se à inevitável conclusão que, enquanto conjunto de regras, a tributação também não está imune à necessidade de interpretação. Com efeito, se a norma tributária se perfectibilizasse na fase legislativa, não haveria necessidade de demandas judiciais. Pelo contrário, tantas são as divergências dos comandos legislativos, que muito pode ser dito sobre as inúmeras controvérsias que existem em matéria tributária nas Cortes brasileiras. O fato é, ainda que se busque trazer certeza com a edição de leis tributárias, a interpretação ainda é um fenômeno inerente à formação das normas jurídicas, razão pela qual mesmo nas situações em que se pensa haver uma aplicação inequívoca, pode haver algum grau de dissenso.

A exemplo disso, ressalta-se que uma das questões mais polêmicas da tributação contemporânea envolveu um largo exercício hermenêutico, o qual teve como objeto de controvérsia a incidência ou não do Imposto sobre Veículos Automotores em relação a embarcações e aeronaves. Um dos motes da questão era saber se o termo “veículo automotor” incluía em sua base outros componentes além de carros e motocicletas, tal como navios, barcos e aviões, que também são dotados de propulsão mecânica, sendo, portanto, “automotores”.

Essa questão, quando levada ao Judiciário, exigiu que se realizasse um exercício hermenêutico, de modo que a resposta para a controvérsia só pode ser proferida após um exame argumentativo dos elementos trazidos à demanda à luz da Constituição. Em sede de controle difuso, afirmou o Supremo Tribunal Federal que o IPVA seria um substituto da antiga Taxa Rodoviária Única, a qual se aplicava exclusivamente aos veículos terrestres, sendo, portanto, inviável a sua incidência

sobre jatos e embarcações.¹⁵⁹ Esse argumento, calcado em uma análise histórica das instituições, foi reforçado por documentos extraídos dos anais da Assembleia Nacional Constituinte, além de fazer referência a certos mandamentos constitucionais, como a regra que determina o repasse de 50% da receita do imposto para o município em que o veículo estiver licenciado.

Contudo, não só em relação ao IPVA que o Judiciário teve que realizar um exercício hermenêutico. Outros tributos também provocam extensas controvérsias, sendo o ICMS, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, também um portador de diversos desafios hermenêuticos. A título de exemplo, pode-se citar a demanda movida em função da tributação dos salvados de sinistros por parte das seguradoras, matéria ventilada no Supremo por meio do Recurso Extraordinário nº 588149, com repercussão geral reconhecida, e por meio da ADIn 1648. Notadamente, a incidência do imposto exigia que o produto recuperado dos sinistros pelas seguradoras fosse qualificado como “mercadoria”, um dos núcleos materiais do ICMS, e que a alienação dos salvados fosse considerada uma “circulação”.¹⁶⁰

A tese vencedora¹⁶¹, a qual privilegiou o interesse dos contribuintes, pautou-se pela premissa de que as seguradoras não são “comerciantes de ferro velho”, de modo que o objeto principal da sua prestação não é o desfazimento dos salvados, mas o contrato de seguro em si. Nesse sentido, a própria prática de outras atividades por parte das seguradoras incorreria na ilegalidade do empreendimento, tendo em vista a vedação contida no Decreto-lei nº 73/66.

Ademais, coube aos Ministros do Supremo ainda trazer luz à vedação contida no artigo 110 do Código Tributário Nacional, relativa ao uso dos conceitos do direito privado para modificação da competência tributária. Assim, se o direito privado possui uma tradição definidora do conceito de “mercadoria”, não pode o intérprete tributário alterá-la para perseguir os seus fins arrecadatários. Logo, não pode o intérprete considerar “salvados” como “mercadorias”, tal como “imóveis” também não o são, ainda que possam ser objeto de venda pelas empresas imobiliárias.

Além disso, questão semelhante foi enfrentada em relação à cobrança de ICMS pela comercialização de água encanada. No julgamento do Recurso

¹⁵⁹ Nesse sentido, vejam-se os Recursos Extraordinários nº 379572, 134509 e 255111.

¹⁶⁰ Nessa senda, a manifestação do Min. Marco Aurélio na ADIn 1648: “Entendo que não temos mercadoria propriamente. O produto do salvado soma-se ao prêmio que é satisfeito pelo proprietário do bem segurado, já que só há esse aproveitamento na perda total. É uma forma de ocorrer equilíbrio no negócio jurídico”.

¹⁶¹ Nesse sentido, veja-se a Súmula Vinculante nº 32.

Extraordinário nº 607056, buscou-se discutir se o sentido da expressão “água canalizada” estaria dentro do campo semântico do termo “mercadoria” para fins de incidência do tributo.¹⁶² Ao cabo, entendeu-se que a água canalizada representava uma prestação de serviço público, de tal modo insuscetível de tributação pelo ICMS, diferentemente da “água envasada”, a qual é reconhecidamente uma mercadoria, objeto, portanto, passível de oneração.

Contudo, não só o conceito de “mercadoria”, como o próprio conceito de “circulação” também pode ser objeto de controvérsia, exigindo-se, portanto, um posicionamento do intérprete. Nesse sentido, também se encontram no Brasil demandas discutindo a legalidade da incidência de ICMS em razão de controvérsias sobre a ocorrência ou não da “circulação”. Destaca-se, a exemplo disso, que a Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, definiu em seu texto que o envio de mercadoria de um estabelecimento para outro, ainda que do mesmo titular, seria objeto de incidência do ICMS. Contudo, provocado, o Poder Judiciário se manifestou, aduzindo que o conceito de “circulação” para fins tributários deve envolver uma troca de titularidade jurídica sobre o bem, de modo que não basta a mera circulação física para a ocorrência do fato gerador do ICMS.¹⁶³

Mais recentemente, para colaborar com o rol de discussões hermenêuticas em matéria fiscal, a tributação sobre as plataformas de *streaming* também se tornou um ponto controverso que chegou aos tribunais. Desde a sua eclosão, houve uma mudança incontornável na forma pela qual os sujeitos têm acesso a conteúdos de mídia, como jogos, filmes e músicas, situação que despertou o interesse do Estado na sua tributação. Contudo, logo se verificou, para a decepção dos entes federativos, que, como o conteúdo veiculado pelas plataformas de *streaming* é dependente de um meio de transmissão, como a internet, as mesmas não poderiam ser enquadradas como simples meios de comunicação para a incidência de ICMS. Por outro lado, o tratamento das referidas plataformas tampouco pode se dar por meio do ISS, pois, segundo o entendimento corrente, o referido imposto exigiria uma efetiva prestação de serviço – uma ação de “fazer” –o que não acontece com

¹⁶² Conforme o Ministro Dias Toffoli: “ao se tributar o fornecimento de água potável, está-se conferindo interpretação inadequada ao conceito de mercadoria, o que conduz, erroneamente, à classificação de água canalizada como bem passível de comercialização”. BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 607.056. Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em: x. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3796854>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

¹⁶³ Entendimento consolidado na Súmula 166 do STJ.

plataformas como a Netflix, que apenas cedem temporariamente direitos em relação ao conteúdo disponibilizado.

Notadamente, há alguns anos, no Recurso Extraordinário nº 116.121, o Supremo Tribunal Federal havia analisado questão semelhante ao definir o alcance semântico da expressão “serviços” para fins de incidência do ISS. No caso julgado, estudou-se se o então item 79 da lista do Decreto-Lei 406/68 (diploma legal que antecedeu a Lei Complementar 116/03), que tratava da locação de bens móveis, poderia ser objeto de tributação nos termos do ISS. Pugnando pela inconstitucionalidade do item mencionado, o Relator expôs a tese de que em Direito, “os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável”.¹⁶⁴

Desse modo, desde então a jurisprudência brasileira veio a restringir o campo semântico do que poderia ser considerado “serviço” para fins tributários, tanto que, mais tarde, tal entendimento foi sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal com a edição da Súmula Vinculante nº 31, a qual definiu que “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”. Com isso, distinguiram-se obrigações de dar e de fazer, sendo somente a última capaz de efetivamente gerar o imposto de competência dos municípios.

Notadamente, diante de todos esses exemplos, deixa-se claro que a simples disposição legislativa, embora necessária para a existência e operacionalidade dos tributos, não é suficiente para regular os seus contextos de aplicação. A dimensão hermenêutica, nessa toada, é a condição necessária para que se possa entender os sentidos das normas definidoras das obrigações tributárias. Dessa forma, o exercício interpretativo é uma constante que precisa ser reconhecida pelos agentes, de modo que se possa discutir com mais profundidade e qualidade quais são os limites dos intérpretes na definição das normas tributárias.

Com isso, percebidos os novos horizontes fornecidos pela perspectiva hermenêutica, mostra-se necessário compreender qual é o norte paradigmático que irá conduzir os processos de construção das normas jurídicas, eis que toda interpretação não ocorre em grau zero, mas ocorre dentro de um horizonte

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 116121**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em 11.10.2000, DJ de 25.5.2001.

conhecido. À vista disso, a noção de paradigmas tende a ser valiosa para a compreensão das condições sob as quais são construídos os sentidos possíveis para as normas jurídicas. Nessa senda,

Os paradigmas tornam óbvias certas formas de interpretação, certas formas de ver a realidade e a normatividade subjacente. A unicidade de cada caso ocorre (também) em função das alterações operadas no seio da sociedade. Se as normas *prima facie* aplicáveis devem ser completadas pela descrição completa da situação, percebe-se que diferentes paradigmas provocarão alterações na “matriz” daquelas normas. De fato, para além das razões do legislador, o aplicador deve situar as normas no horizonte no qual elas serão aplicadas. Esse pano de fundo contém uma situação imprevisível (a priori), o que força a modificação da interpretação.¹⁶⁵

De fato, observa-se historicamente que os contextos paradigmáticos, sejam eles autoritários, progressistas, liberais ou conservadores, tendem a produzir efeitos distintos na formação das normas. Notadamente, essa situação é compreensível diante do fato que, a depender do paradigma em que se está inserido, diferentes serão os argumentos e a forma de percepção da realidade conhecida. Sendo assim, o paradigma de fundo importa para a interpretação, que se mostra condicionada pelos princípios que nele são encontrados, os quais limitam as possibilidades responsivas do intérprete.

Diante disso, na sequência deste trabalho, serão tecidas considerações sobre o paradigma hodierno que deve condicionar a interpretação dos sujeitos, demonstrando-se que não é qualquer resposta que pode ser sustentada dentro de determinados contextos. Discorrer-se-á sobre o constitucionalismo contemporâneo, especialmente a sua relação com a tributação, e de como o seu comprometimento com a dignidade humana determina que a interpretação dê prioridade para normas que valorizem a vida digna, fundamento que deve ser a base para as ações no atual Estado Democrático de Direito.

¹⁶⁵ BAHIA, Alexandre Gustavo Melo Franco. A interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito: contribuição a partir da teoria do discurso de Jürgen Habermas. In: CATTONI DE OLIVEIRA, Marcelo Andrade. (Coord.). **Jurisdição e hermenêutica constitucional**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 301-357. Disponível em: <<http://migre.me/vqbTI>>. Acesso em: 18 out. 2018.

3.3 Tributação no constitucionalismo contemporâneo: a segurança jurídica e a dignidade humana se contrapõem ou se complementam como vetores de decisão da positividade tributária?

O desenvolvimento da tributação, apesar de ser historicamente marcado por conflitos e rupturas, também fez parte de um projeto maior, cujas pretensões ultrapassaram a seara dos tributos, embora também os tenha abrangido. Trata-se do fenômeno do constitucionalismo, movimento inicialmente voltado contra as formas arbitrárias de exploração do poder, as quais, conforme se pugnava, deveriam se limitar nos termos de uma Constituição. Nesse sentido, conforme os anais da história constitucional, já na pioneira Magna Carta, assinada em 1215 por João Sem Terra, identificava-se uma limitação ao poder do monarca, por meio do instituto tributário “*no taxation without representation*”. Por meio deste, o então Rei João da Inglaterra, de forma inédita, teve que subordinar o exercício arbitrário da tributação à análise do Grande Conselho, presidido por membros do clero e da nobreza.¹⁶⁶ Desse modo, um dos mais significativos eventos do constitucionalismo teve como cerne uma demanda tributária, inaugurando uma relação que não mais se desfaria ao longo dos séculos.

Desse modo, a trajetória rumo a um constitucionalismo limitador teve sua gênese marcada por regras como a limitação do direito do monarca em relação à propriedade dos súditos. Nessa toada, destaca-se que, muito embora o desenvolvimento de ramos do Direito Público, como o Direito Administrativo, tenha se dado muito mais tarde, disciplinando a relação entre o público e o privado, esse avanço do constitucionalismo permitiu de forma precoce que a disciplina tributária da propriedade se resguardasse de atos confiscatórios, o que constituiu um grande avanço para a época, consideradas as circunstâncias históricas.

¹⁶⁶ Nesse sentido, são sempre valiosas as observações de Fioravanti: “en efecto, ahora se manifesta con claridad que con el mecanismo del *consilium regni* se está determinando una situación en la que los magnates del reino, todos juntos y junto al mismo rey, tienden a representar la comunidad política en su totalidad, con el conjunto de derechos y relaciones existentes en ella. Para nosotros éste es el aspecto más relevante. Consiste, en síntesis, en la conciencia de la existencia de un orden común, del orden constitucional del reino, que por lo menos en los momentos extraordinarios y más críticos puede y debe estar representado conjuntamente por el rey y por todos los magnates del reino. En otras palabras, es cierto que todas las fuerzas agentes, el clero, la nobleza, las ciudades, los mismos mercaderes, buscan con la *Carta* asegurar su puerto y su función, sus propios ámbitos definidos de poder, pero también es cierto que todas estas mismas fuerzas unidas, a través de la misma *Carta*, no hacen otra cosa que confirmar la existencia de un orden común, de una *lex terrae*, de una verdadera y cierta ley del país”. FIORAVANTI, Maurizio. **Constituição**: de la antigüedad a nuestros días. Madri: Trotta, 2001. p. 48.

De fato, a fórmula limitadora disposta em documentos como Magna Carta se difundiu rapidamente por outras legislações da Europa, definindo contornos a espécies normativas como aquilo que mais tarde ficou conhecido como princípio da legalidade¹⁶⁷, norma que vinculou o exercício do poder ao conteúdo de uma lei previamente instituída, evitando-se arbitrariedades despóticas. Em termos tributários, o reconhecimento do princípio da legalidade, o qual implicou na proibição de criação ou aumento de tributos exceto por meio de lei, representou uma garantia ímpar para os contribuintes, de modo que, em pouco tempo, tal manifestação do constitucionalismo se espalhou pelo além-mar, sendo hoje o princípio da legalidade considerado um princípio comum de direito constitucional tributário.¹⁶⁸

Todavia, embora o pano de fundo do constitucionalismo tenha trazido uma perspectiva inovadora com as limitações ao exercício do poder, ele também fomentou, ainda que indiretamente, uma percepção negativa da tributação, compreendida como prática invasiva do Estado. O conceito de tributo, com isso, sedimentou-se sob a ideia de uma instituição pejorativa, especialmente a partir do liberalismo jurídico, o qual pregava que a função do Estado era apenas criar direitos de proteção da sociedade, e não institutos onerosos, como os tributos. Concentrando-se nos interesses individuais, essa concepção deu azo a formulações teóricas variadas, como a tese de que o tributo “*es el instrumento por medio del cual el individuo devuleve a la sociedad una parte del desarrollo económico que por medio de ella há alcanzado*”.¹⁶⁹ Enraizou-se com isso uma perspectiva predominantemente individualista, como se a existência da tributação fosse mero capricho de um Estado que, a todo custo, busca se beneficiar dos louros do mercado. Conforme Novoa, essa postura até hoje é encontrada em algumas

¹⁶⁷ É o que vaticina Pandolfo: “O evento histórico comumente associado ao Princípio da Legalidade é a *Magna Charta Libertatum*, documento imposto pelos barões ingleses ao Rei João Sem Terra, no ano de 1215. Irmão de Ricardo Coração de Leão (que foi como cruzado para a Terra Santa), o monarca foi um péssimo gestor, e, diante da onerosa e prolongada guerra estabelecida contra a França, obrigou seus vassallos ao crescente pagamento de tributos. Revoltados com o abuso do poder real, os vassallos aprisionaram o Rei João numa ilha do Tamisa, próxima ao povoado de Runnymede e fizeram-no assinar o documento – Carta Magna – pelo qual o Rei se comprometia a preservar antigos direitos de seus súditos, como a vedação da criação de novos tributos sem o consentimento comum do reino”. PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 79-80.

¹⁶⁸ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976. p. 5.

¹⁶⁹ NOVOA, César García. Seguridad jurídica y derecho tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 66.

análises teóricas, como a tese esposada por Kirchhof, que reduz o tributo a “*una interferencia en la libertad individual garantizada constitucionalmente*”.¹⁷⁰

Nessa perspectiva, ao ser associado com o pano de fundo do constitucionalismo “clássico”, os sentidos atribuídos à tributação ganharam um caráter eminentemente protetivo, composto por normas de aspecto negativo, ou seja, de não intervenção do Estado.¹⁷¹ É por essa razão que os dispositivos tributários, tal como uma herança do liberalismo, enunciam, via de regra, proibições ao Poder Público: não cobrar tributo sem lei que o institua, não cobrar tributo em relação a atos pretéritos, não utilizar o tributo com fins confiscatórios, etc. Nesse sentido, a doutrina que se ocupa do constitucionalismo chegou a incluir na primeira dimensão de direitos fundamentais princípios jurídicos de aspecto negativo, os quais, em termos de tributação, teriam o propósito exclusivo de proteger o cidadão contribuinte das práticas fiscais abusivas do Estado. A vista disso, além do princípio da legalidade, encontra-se nessa perspectiva negativista o princípio da anterioridade, que proíbe a cobrança retroativa de tributos, assim como o princípio da vedação ao confisco, que tem o condão de garantir ao contribuinte “que a tributação não poderá comprometer as condições mínimas para o exercício da liberdade e da propriedade”.¹⁷²

Em suma, percebe-se que toda construção de direitos na perspectiva do constitucionalismo clássico, de cariz liberal, traz para a tributação uma dimensão de proteção contra o Estado, o que se verifica nos princípios mencionados, deixando clara a ideia original do constitucionalismo de que são necessários instrumentos de “defesa” contra os poderes tributários do Estado. Nessa toada, concorda-se com Buffon no sentido de que “o princípio que talvez sintetize a aplicabilidade dos direitos fundamentais de primeira dimensão, no campo tributário, seja o princípio da

¹⁷⁰ Ibid., p. 66.

¹⁷¹ Greco discorre sobre a ideia protecionista da tributação, destacando a sua relação com a ideia de império da lei: “Uma relação historicamente conflituosa – como é a relação Fisco/ contribuinte – era vista da perspectiva da proteção ao cidadão viabilizada por meio de normas de bloqueio do exercício do poder. Neste contexto, a lei em sentido formal passou a ser o requisito indispensável para autorizar qualquer exigência pelo Fisco. Iniciou o que se pode designar por “idolatria da lei” vista, porém, como entidade virtual; ou seja, texto com vida própria que se destaca do contexto que levou à sua produção e daquele no qual será aplicada para assumir a condição de algo com vida própria. Uma forte influência platônica e idealista”. GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; SILVA E COSTA, Carlos Eduardo Batalha da; BARBOSA, Samuel Rodrigues (orgs.). **Nas fronteiras do formalismo: a Função Social da Dogmática Jurídica Hoje**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 229.

¹⁷² ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 255.

segurança jurídica”, dado que o mesmo absorve todo o conjunto de normas protetivas do cidadão contra o Estado, no sentido proposto para a época.¹⁷³

Desse modo, toda forma de exercício do poder foi reduzida aos textos legais, como se eles fossem, ao lado da segurança jurídica, o suprassumo das garantias individuais dos contribuintes. Nesses termos, a ideia de império da lei como manifestação da “nova” segurança jurídica do constitucionalismo liberal se pauta na premissa de que diplomas legislativos facultariam uma antevisão das consequências possíveis das ações humanas, de modo que seria possível calcular os riscos dos atos praticados. Conforme Ávila, “o objeto da segurança jurídica normalmente é qualificado como abrangendo as consequências jurídicas de atos ou de fatos”¹⁷⁴, de modo que “há segurança jurídica quando o cidadão tem a capacidade de conhecer e de calcular os resultados que serão atribuídos pelo Direito aos seus atos”.¹⁷⁵ Assim, a antiga vontade de um soberano foi substituída paulatinamente pela vontade da lei, o que, no campo da tributação, se viu espelhado no princípio da tipicidade cerrada, que determina que as leis que definem o objeto da exação tenham seu rol taxativo, previamente determinado.

Nessa toada, Pandolfo recorda que a segurança jurídica, pedestal do império da lei, foi e ainda é da mais alta relevância para um bom funcionamento da Economia, “já que a realização de investimentos e de novos negócios pelos agentes econômicos assenta no pressuposto de manutenção de certa ordem, dotada de regras claras de jogo”.¹⁷⁶ Dessa forma, a segurança jurídica protege os negócios jurídicos firmados em face da intangibilidade do passado, ao tempo em que fornece um grau de confiança ao fornecer uma previsibilidade em relação ao futuro.¹⁷⁷

Ao fim e ao cabo, a segurança jurídica, ao lado do constitucionalismo liberal, foi considerada um dos princípios fundantes do Estado de Direito, eis que o impulso por garantias institucionais foi uma das primeiras necessidades que instigou o surgimento de um modelo de Estado limitado pelo Direito.¹⁷⁸ Sob a influência desse

¹⁷³ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 138.

¹⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 156.

¹⁷⁵ *Ibid.*, p. 156.

¹⁷⁶ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo: Noeses, 2012. p. 89.

¹⁷⁷ *Ibid.*, p. 91.

¹⁷⁸ Conforme Novoa, há uma interrelação entre segurança jurídica e o modelo liberal de Estado de Direito, no qual se asseguram as máximas da certeza e da proteção da confiança, na esteira de correntes positivistas do Direito: “Es precisamente la necesidad de una seguridad jurídicamente ordenada lo que, históricamente, há justificado el surgimiento del Estado como ordenamiento

paradigma, nas primeiras décadas de sua formação, a dogmática brasileira se preocupou basicamente apenas com aspectos formais da tributação. A influência da analítica tornou-se muito evidente a partir dos trabalhos realizados na segunda metade do século XX, limitados à análise da hipótese de incidência e demais estruturas conceituais dos tributos. Com isso, o aspecto sintático e semântico – de organização lógica e sentido – foi tradicionalmente sobreposto ao aspecto pragmático – de função – das normas tributárias. É nesse sentido a fala de Greco:

Infelizmente, o debate a nível pragmático ficou em segundo plano. Discussões mais abrangentes sobre a função social dos institutos, da propriedade, do tributo e mesmo da dogmática jurídica (como aponta o título da obra do professor Tercio) não encontraram o mesmo desdobramento teórico e prático. Nem mesmo o debate sobre o procedimento como modo de agir do Poder Público encontrou ampla produção teórica.¹⁷⁹

Em rompimento com a perspectiva negativista, individualista e legiscentrista do primeiro constitucionalismo, surge no segundo pós-guerra o chamado constitucionalismo contemporâneo, o qual trouxe consigo novas perspectivas em relação ao Estado e ao Direito. Esse novo paradigma, aliado com o advento do *Welfare State*, consagrou não apenas direitos individuais aos cidadãos, como também garantiu uma esfera social e transindividual de direitos, fazendo com que se reforçassem os laços de solidariedade na sociedade. Com isso, a ideia de tributação, deixou aos poucos de ser atrelada exclusivamente à necessidade de financiamento do Estado, para paulatinamente ser reconhecida em sua dimensão extrafiscal, qual seja, de influência do comportamento e de regulação do setor econômico.

Nesse sentido, é importante frisar que, embora o conceito de extrafiscalidade tenha sido melhor aceito a partir de práticas intervencionistas do Estado, o impacto

positivo; desde una perspectiva puramente positivista – entre las que descuellan las formulaciones kelsenianas – Estado y Derecho se identifican. Por eso la mera existencia del Estado bastaría para fundar la correlativa existencia de un orden jurídico, y, por tanto, la consecuente afirmación de un sistema de seguridad jurídica. Si ese sistema es una forma de garantizar al sujeto certidumbre y confianza, cualquier orden estatal sería por definición “seguro”, incluso aquel que fuese intrinsecamente injusto, o que no reconociese derechos elementales al ciudadano”. NOVOA, César García. Seguridad jurídica y derecho tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 46.

¹⁷⁹ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; SILVA E COSTA, Carlos Eduardo Batalha da; BARBOSA, Samuel Rodrigues (orgs.). **Nas fronteiras do formalismo**: a Função Social da Dogmática Jurídica Hoje. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 230.

da tributação na sociedade sempre foi determinante para a forma das relações sociais. Desse modo, mostra-se necessário compreender que foi o *reconhecimento* da extrafiscalidade que ganhou ares contemporâneos, pois os efeitos extrafiscais da tributação *sempre existiram*. Logo, a suposta “neutralidade” da tributação dos liberais existe apenas como uma pretensão não assumida de intervenção na economia, pois inevitavelmente o modelo tributário irá influenciar de alguma forma o comportamento dos contribuintes. É nesse sentido que se encontra a fala de William Andrews:

Neutrality means avoiding or minimizing distortions of normal economic incentives, and it is another crucial objective. Virtually any tax will distort Market incentives to some extent, but some taxes are worse than others in this respect, and we should prefer the latter on that account. In part distortion varies because different aspects of economic behavior vary in their sensitivity to costs and prices, and this criterion provides some reason for avoiding taxes on particularly sensitive items. Some would argue, for example, that investment is particularly sensitive to after-tax rates of return, and capital gains cannot be subjected to high graduated tax rates without impairing the normal flow of capital into new enterprises. Therefore, the argument concludes, capital gains should be given special protection against ordinary rates. Others are skeptical of that argument at several points, but it is important to keep in mind the extent in which various aspects of the tax system may alter economic choices that would be made in its absence.¹⁸⁰

Portanto, uma vez reconhecido que a tributação possui um impacto socioeconômico na sociedade, ou seja, que mesmo na sua função fiscal ela produz efeitos extrafiscais, diante do contexto do constitucionalismo contemporâneo, mostrou-se necessário adequar o norte da política tributária para um grau de complexidade que ultrapassasse os limites das preocupações normativistas com segurança. Consequentemente, isso implicou em uma reforma paradigmática, pela qual se concebeu que a tributação deve por bem se formar de acordo com normas

¹⁸⁰ Em tradução livre: Neutralidade significa evitar ou minimizar distorções de incentivos econômicos normais e é outro objetivo crucial. Praticamente qualquer imposto distorcerá os incentivos do Mercado até certo ponto, mas alguns impostos são piores que outros a esse respeito, e nós devemos preferir o segundo por conta disso. Em parte, a distorção varia porque diferentes aspectos do comportamento econômico variam em sua sensibilidade a custos e preços, e esse critério fornece alguma razão para evitar impostos sobre itens particularmente sensíveis. Alguns argumentariam, por exemplo, que o investimento é particularmente sensível às taxas de retorno após impostos, e que os ganhos de capital não podem ser sujeitos a altas taxas de imposto graduadas sem prejudicar o fluxo normal de capital para novas empresas. Portanto, conclui o argumento, os ganhos de capital devem receber proteção especial contra as taxas ordinárias. Outros são céticos em relação a esse argumento em vários pontos, mas é importante ter em mente a extensão em que vários aspectos do sistema tributário podem alterar as escolhas econômicas que seriam feitas na sua ausência. ANDREWS, William D. **Basic Federal Income Taxation**. 4. ed. Boston: Little, Brown and Company, 1991. p. 7, grifos nossos.

que visem atingir um fim constitucionalmente determinado, como a dignidade da pessoa humana.

Esclarece-se, para todos os efeitos, que essa mudança, alinhada com os novos princípios do constitucionalismo contemporâneo, não abandonou os preceitos da segurança jurídica, mas ampliou o papel da tributação na medida em que reconheceu a sua influência diante dos contextos assimétricos da sociedade. Nessa perspectiva, não se pode mais sustentar um modelo tributário uniforme e previsível, em termos de segurança, mas que continuasse a explorar os menos abastados em detrimento das classes empoderadas. Assim, mostrou-se necessário adequar o modo de operação da política tributária para que a mesma se tornasse compatível com o perfil constitucional da contemporaneidade, o que vai ao encontro daquilo que propõe Buffon, que sustenta a ideia de tributação como um instrumento de densificação da dignidade humana.

Portanto, é necessário dizer que o paradigma tributário no constitucionalismo contemporâneo, voltado para a realização da dignidade humana em sua plenitude, deve estar amparado em seus princípios basilares, como a proteção ao mínimo existencial. Para tanto, a tributação deve deixar de operar tão somente a partir de dogmas como a igualdade formal, herdada do antigo constitucionalismo, e começar a atuar com base na igualdade material, princípio do constitucionalismo contemporâneo que proporciona um novo olhar sobre a carga tributária do Estado. Notadamente, com essa nova perspectiva, comprometida com a vida digna, surgiram normas tributárias que ultrapassam a dimensão da proteção individual, como hoje são os reconhecidos princípios da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade.

O Brasil, com a promulgação da Constituição da República de 1988, normatizou a expressão máxima do constitucionalismo contemporâneo, trazendo um viés substancial no que se refere ao comprometimento do Estado com a construção de uma realidade mais justa e solidária. Desse modo, tal como ocorreu no passado, as normas tributárias tiveram o seu sentido renovado diante do novo paradigma, sendo questionadas as finalidades das ações estatais, bem como “a destinação e a aplicação dos recursos arrecadados à luz das políticas públicas”.¹⁸¹

¹⁸¹ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; SILVA E COSTA, Carlos Eduardo Batalha da; BARBOSA, Samuel Rodrigues

Na esteira desse entendimento, Buffon vaticina que, para que se realize a dignidade humana por meio da tributação, exige-se dos intérpretes a observância de duas dimensões: a adequação da tributação à capacidade contributiva e a utilização da extrafiscalidade como forma de realização dos direitos fundamentais.¹⁸² Além disso, o Direito Tributário precisa deixar de desempenhar somente um papel de proteção contra o Estado, e, assim, adquirir a função de instrumento de promoção dos fins constitucionais. Com essas práticas, a formação dos contornos da tributação finalmente assumiria a mesma dimensão do projeto constitucional, mostrando-se comprometida com a concretização dos seus objetivos.

Nesse novo paradigma, o princípio da capacidade contributiva deve ser considerado um dos princípios fundantes do Estado de Direito, tal como foi a segurança jurídica no constitucionalismo liberal, pois não há como construir uma sociedade livre, justa e solidária sem a observância da capacidade individual de contribuição dos diferentes cidadãos. Dito de outro modo, o princípio da capacidade contributiva deve obrigar hodiernamente que o ônus tributário seja maior para aqueles que têm condições de suportar uma carga tributária maior, sendo menor para os hipossuficientes, sujeitos de baixa capacidade contributiva.

As consequências do reconhecimento do mencionado princípio, uma vez posto efetivamente em prática, devem irradiar para todo o sistema tributário, pois, conforme afirma Buffon, a capacidade contributiva não está limitada no texto do artigo 145, §1º, da Constituição de 1988, mas é norma que advém do próprio modelo constitucional adotado¹⁸³, assim como a necessidade de implementação da progressividade, ou seja, da imposição de alíquotas maiores na proporção da base de cálculo dos tributos. Notadamente, todas essas ações têm direta referibilidade com o princípio da igualdade material, o qual é concretizado na medida em que os

(orgs.). **Nas fronteiras do formalismo**: a Função Social da Dogmática Jurídica Hoje. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 232.

¹⁸² BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 149.

¹⁸³ Conforme expressa, “o princípio da capacidade contributiva, diferentemente do que sustentam muitos, não está fundamentado no §1º do art. 145 da CF/88. Ele decorre do caráter do modelo de Estado constituído pela Carta brasileira de 1988 (Estado Democrático de Direito), o qual está alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade. Isto é, não há de se falar em Estado Democrático de Direito, se esse não tiver como objetivo a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade solidária, que esteja apta a assegurar igual dignidade a todos os seus membros”. BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 175.

desfavorecidos são tributados de forma desigual, o que, por consequência, reduz o abismo social existente entre eles e os mais abastados.¹⁸⁴

Nesse sentido, outra face do princípio da capacidade contributiva demanda a intributabilidade do mínimo existencial, pois, conforme bem afirma Buffon, “é inadmissível que o cidadão desprovido de capacidade para prover o seu próprio sustento seja compelido a contribuir para o Estado [...]”.¹⁸⁵ Portanto, é corolário lógico haver a desoneração dos salários módicos, assim como dos patrimônios de valor irrisório, que denotam a inexistência de capacidade contributiva de seus titulares.¹⁸⁶ Em relação à tributação indireta, a preservação do mínimo existencial, por sua vez, determina uma agenda política que reduza ou isente a tributação sobre produtos e serviços essenciais, consumidos em sua maioria pelas classes hipossuficientes.¹⁸⁷

A partir dessas observações, conclui-se, portanto, que ao lume do constitucionalismo contemporâneo, a tributação precisa preservar as garantias individuais historicamente conquistadas (como a segurança jurídica), mas principalmente deve estar atenta às normas derivadas do princípio da dignidade da pessoa humana. Assim, dentro da perspectiva até então esposada, é possível aduzir que a resposta correta tributária necessariamente depende da observância do paradigma do Estado Democrático de Direito, de modo que a construção do melhor sentido de tributo deve corresponder ao atendimento dos princípios defendidos no constitucionalismo contemporâneo.

Logo, na perspectiva do Direito Positivo, não é qualquer decisão que será considerada correta, eis que o intérprete não pode, a despeito de uma prática mecanicista, escusar-se de cumprir, via tributação, os comandos da capacidade contributiva, da progressividade e da isonomia. Em cada interpretação é preciso observar o norte constitucional, e, a partir disso, imprimir em cada norma o perfil principiológico que o paradigma tributário impõe.

Dessa forma, chega-se ao aspecto final a ser abordado no presente capítulo. Uma vez assentada a ideia de que o tributo exige a forma de regra jurídica, e de que essa, para ser correta, não dispensa uma interpretação associada ao paradigma de

¹⁸⁴ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 188.

¹⁸⁵ Ibid., p. 188.

¹⁸⁶ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 185.

¹⁸⁷ Ibid., p. 216.

fundo em que se encontra, mostra-se necessário discutir um último fenômeno, o qual desafia a dogmática tradicional do Direito Positivo. Trata-se do fenômeno da modulação de efeitos na jurisdição constitucional, o qual tem gerado diversas controvérsias, especialmente no campo tributário, pois torna flexíveis as até então rígidas categorias de validade e eficácia das normas. Desse modo, a análise do fenômeno se mostra deveras importante, dado que, com a prática modulatória, corre-se o risco de se transformar a tributação em uma moeda política dentro da esfera jurisdicional, o que contraria os pressupostos do constitucionalismo contemporâneo. Nesse sentido, serão realizadas as investigações a seguir.

3.4 Modulação de efeitos na jurisdição constitucional tributária: distorção ou reafirmação da positividade?

Mesmos entre constitucionalistas progressistas, a modulação temporal da decisão de inconstitucionalidade ainda é um tema controverso, embora seja unânime o reconhecimento da importância do seu debate, tendo em vista os efeitos que ela produz dentro de um sistema jurídico. Notadamente, em qualquer tradição em que for acolhida, a modulação temporal desafia as consequências naturais esperadas diante de um vício normativo: em sistemas construídos sob a teoria da nulidade, cujo marco é a retroatividade das decisões, ela invoca uma eficácia *pro futuro* ou *ex nunc*; em contrapartida, em sistemas pautados pela teoria da anulabilidade, cuja eficácia é naturalmente *ex nunc*, a modulação sugere a atribuição esporádica de efeitos retroativos.

Com isso, torna-se claro que as consequências do acolhimento da modulação temporal das decisões judiciais possuem um impacto significativo na vida de todos os cidadãos. Em termos tributários, a eficácia *ex nunc* ou *pro futuro* das decisões pode tanto implicar na inviabilidade do direito de repetição de indébito dos contribuintes, como também pode impedir que aquele que tenha atuado de acordo com uma isenção venha a recolher tributos de forma retroativa. Desse modo, vislumbra-se que a modulação, embora excepcional, pode trazer tantos efeitos positivos quanto negativos, a depender de como é usada.

Notadamente, se traçada uma linha do tempo, pode-se perceber no direito norte-americano, berço do controle difuso mais tradicional do mundo, posições históricas acerca da eficácia restritiva das decisões de inconstitucionalidade. A

primeira delas, proferida entre a Guerra Civil e a Grande Depressão, baseou-se na teoria da nulidade para sustentar que uma lei contrária à Constituição jamais poderia produzir efeitos jurídicos. Conforme declarou Justice Field, “*an unconstitutional act is not a law; it confers no rights; it imposes no duties; it affords no protection; it creates no office; it is, in legal contemplation, as inoperative as though it had never been passed*”.¹⁸⁸⁻¹⁸⁹

A vista disso, desde cedo no direito norte-americano entendeu-se que, se uma lei atentasse à forma ou ao conteúdo da Constituição, a atitude mais lógica a ser tomada seria extinguir todos os efeitos por ela produzidos, desde o ato da sua criação. Nesse sentido, uma das vozes mais eloquentes do direito americano, Justice Holmes, proferiu a célebre frase no caso *Kuhn v. Fairmont Coal*: “*I know of no authority in this Court to say that, in general, state decisions shall make law only for the future. Judicial decisions have had retrospective operation for near a thousand years*”.¹⁹⁰ Contudo, diante do crescente aumento da atuação da jurisdição constitucional, novos casos provocaram uma revisão da Suprema Corte sobre a rigidez da eficácia retroativa, contexto em que surgiram as discussões sobre a modulação temporal de efeitos.

Conforme aponta a jurisprudência, a decisão paradigmática que lançou as bases para essa discussão ocorreu em 1965, com o caso *Linkletter v. Walker*, no qual se buscou a revisão de uma condenação criminal baseada em um sistema de provas (relacionado à má conduta policial) posteriormente declarado inconstitucional. Após a decisão de inconstitucionalidade do caso *Mapp v. Ohio*, Linkletter recorreu à Suprema Corte para pleitear a aplicação dos seus efeitos ao seu processo, o que foi indeferido pelos julgadores, que não fizeram a decisão

¹⁸⁸ TRIBE, Laurence H. **American constitutional law**. 3. ed. New York: New York Foundation Press, 2000, v. 1, p. 214.

¹⁸⁹ Para fins didáticos, deve-se acrescentar que no direito estadunidense a teoria da nulidade enquanto ato inconstitucional é antecedente mesmo a casos como o *Marbury v. Madison*, o qual serviu como paradigma ao reconhecer o princípio da soberania da Constituição. Conforme demonstra Ávila, o dogma da nulidade e sua correspondência à categoria da inconstitucionalidade encontra-se remotamente em um julgado da Inglaterra que data 1610, no chamado caso Bonham. Nele, o então *Chief Justice Coke* afirmou que um ato do parlamento contrário ao direito e à razão deve ser controlado e julgado nulo. ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 25.

¹⁹⁰ UNITED STATES SUPREME COURT. **Kuhn v. Fairmont Coal Co.** Disponível em: < <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/215/349/case.html>>. Acesso em: 25 jun. de 2017.

retroagir para anular a condenação de *Likletter*.¹⁹¹ O fundamento para a aplicação da eficácia prospectiva centrou-se no preocupante problema que a retroatividade causaria para a Administração da Justiça, justificando-se, para além disso, que a eficácia *ex tunc* das decisões da Suprema Corte não era requerida e nem proibida, mas algo a ser analisado pontualmente a cada caso.¹⁹²

A partir disso, abriram-se as portas para a possibilidade de manipulação dos efeitos temporais da decisão, o que, contudo, requereu que Suprema Corte desenvolvesse uma técnica mais precisa e criteriosa, a qual, com o tempo, passou a distinguir formas de atribuição de eficácia – puramente ou seletivamente prospectiva – e também objetos de atribuição conforme o procedimento – cíveis, criminais e de *habeas corpus*.¹⁹³ Todavia, décadas mais tarde, diante da polémica do caso *Harper et. al. v. Virginia Department of Taxation*, ocorrido em 1993, a jurisprudência constitucional estadunidense vivenciou novamente uma reviravolta no tema da eficácia das decisões, situação que demonstra mais uma vez a instabilidade do tema.¹⁹⁴

Além disso, destaca-se que não só nos sistemas de controle difuso a controvérsia ocorre, mas ela atinge também sistemas de controle concentrado pautados na teoria da anulabilidade. Lembra-se, nesse sentido, que em países como a Áustria, tal como na grande maioria da Europa¹⁹⁵, adotou-se um modelo inspirado pela doutrina de Hans Kelsen, inclinando-se a favor da eficácia *ex nunc* das decisões de inconstitucionalidade. Logo, para o *Verfassungsgerichtshof*, uma lei contrária à Constituição não é absolutamente nula, mas anulável, a qual tem seus

¹⁹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade**: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 496.

¹⁹² Veja-se que, na seara criminal, após o precedente instaurado com o caso *Linkletter v. Walker*, a Suprema Corte passou a utilizar a eficácia prospectiva em suas decisões, fato que restou altamente criticado em 1981, no caso *United States v. Johnson*, assim como no caso *Griffith v. Kentucky*, em 1987. A partir deste, houve uma reviravolta que culminou na adoção da retroatividade em todos os casos, mesmo ao custo do afastamento do precedente que orientava a matéria. PIÑEIRO, Eduardo Schenato, op. cit. p. 64.

¹⁹³ PIÑEIRO, Eduardo Schenato. **O controle de constitucionalidade**: direito americano, alemão e brasileiro. Porto Alegre: SAFe, 2012. p. 54.

¹⁹⁴ *Ibid.*, p. 65.

¹⁹⁵ DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 43.

efeitos e força jurídica mantidos até o momento da sua cassação pela decisão do tribunal.¹⁹⁶

Portanto, para a jurisdição constitucional austríaca, a regra sempre foi a atribuição de eficácia *ex nunc* para as decisões de inconstitucionalidade, admitindo-se também a atribuição de eficácia *pro futuro*.¹⁹⁷ Contudo, tal como ocorreu nos Estados Unidos, o surgimento de novas circunstâncias provocou uma mudança na compreensão do sistema, de modo que a teoria da anulabilidade foi suavizada pela reforma constitucional de 1975. Assim, reconheceu-se que, mediante previsões explícitas, a Corte poderia atribuir efeitos retroativos à sua decisão¹⁹⁸, circunstância entendida como excepcional no sistema austríaco.

Por conseguinte, a despeito de não haver dispositivo legal que determine a adoção da teoria da nulidade no direito brasileiro, esta tem sido adotada desde o início da República, a partir do reconhecimento de Ruy Barbosa de que todo ato executivo ou legislativo contrário aos precedentes constitucionais é, em essência, nulo.¹⁹⁹ Consoante o então Ministro Teori Zavascki, a sentença que afirma a constitucionalidade ou que propugna a inconstitucionalidade no direito brasileiro é, por isso, em sua natureza eminentemente declaratória, conforme os termos da teoria da nulidade praticada pela jurisdição constitucional.²⁰⁰

Todavia, muito embora o direito brasileiro tenha adotado implicitamente a teoria da nulidade como eixo do controle de constitucionalidade, não faltaram casos em que a declaração de nulidade *ipso jure e erga omnes* deixou de ser aplicada por não ser, aos olhos da corte constitucional, a resposta mais adequada para o dilema julgado.

É fato que, no âmbito legislativo, foi somente com a promulgação da Lei nº 9.868/99, onze anos após a Constituição Federal de 1988, que se encontrou uma previsão formal para a eficácia restritiva das decisões de inconstitucionalidade, conforme artigo 27 do referido diploma. Entretanto, sabe-se que muito antes disso o

¹⁹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade**: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 499.

¹⁹⁷ Contudo, ela não pode exceder o prazo de fixação de 18 meses, conforme artigo 140, §5º, 3º período, da Constituição austríaca.

¹⁹⁸ DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya, op. cit, p. 47.

¹⁹⁹ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica jurisprudência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 18.

²⁰⁰ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 48.

Supremo Tribunal Federal já modulava os efeitos das suas decisões, como, por exemplo, nos casos do RE 79.343, RE 93.356 e RE 78.209. Nesse sentido, são também decisões paradigmáticos os RE 105.789-1 e RE 122.202, nos quais se deixou de aplicar o efeito retroativo da decisão de inconstitucionalidade em razão das consequências que a mesma traria em relação aos vencimentos dos magistrados, os quais não poderiam ser reduzidos, por força de princípio constitucional.²⁰¹

Com isso, percebe-se que há muito o Supremo vem decidindo em observância às consequências das suas decisões, considerando, a cada caso, quando a declaração de nulidade com efeitos retroativos pode causar, se aplicada de forma indiscriminada, lesões a direitos individuais. Nesse sentido, a vantagem da promulgação da Lei nº 9.868/99, na visão de Ana Paula Ávila, se deu na definição das possibilidades da modulação, que, nos termos do artigo 27, só pode ocorrer com fundamento na segurança jurídica ou no excepcional interesse social.²⁰²

Nessa senda, Piñeiro defende que, diferentemente da doutrina tradicional, que classifica os atos como nulos ou anuláveis, dada a situação *sui generis* da jurisdição constitucional brasileira, seria mais adequado adotar a categoria nulificável, na qual encontram-se os atos passíveis de serem desconstituídos (*vernichten*) de forma *ex tunc* ou *ex nunc*.²⁰³

De outro entendimento, Fischer sustenta que, mesmo com a possibilidade modulação, a decisão sobre a eficácia das decisões de inconstitucionalidade não altera o binômio formado pelas categorias nulidade e inconstitucionalidade. O

²⁰¹ Entretanto, deve-se ter cuidado para não se simplificar o raciocínio presente em casos anteriores. No caso do RE 78.594, julgado em 1974, por exemplo, não houve uma simples atribuição de eficácia *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade, como corriqueiramente se traz nas citações acadêmicas. Em verdade, o caso foi referente a um pedido de nulidade de citação e penhora em razão do fato de que o Supremo Tribunal Federal, em decisão anterior, proferida na Rp. 882, havia declarado a inconstitucionalidade da lei do Estado de São Paulo que havia designado funcionários do Poder Executivo para executar funções próprias do cargo de oficial de justiça. Em sua decisão, o Relator, Ministro Bilac Pinto, entendeu que os atos dos meirinhos se tornaram inválidos após a declaração de inconstitucionalidade, embora a lei sempre o tenha sido. Assim, foram considerados válidos todos os atos processuais realizados, tendo em vista que a doutrina administrativista, em tese, admitiria a validade de atos praticados por “funcionários de fato”. Para tanto, ver BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 78.594. Recorrente: João Duarte e Cia. Ltda. Recorrida: Estado de São Paulo. Relator: Min. Bilac Pinto. Brasília, 07 de junho de 1974.

²⁰² ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 57.

²⁰³ PIÑEIRO, Eduardo Schenato. **O controle de constitucionalidade**: direito americano, alemão e brasileiro. Porto Alegre: SAFe, 2012. p. 226.

posicionamento do autor é que a eficácia é referente à decisão proferida, e não em relação à nulidade da norma, de modo que a lei assim declarada sempre será nula, pois, salvo no caso da inconstitucionalidade superveniente, ela não pode ser válida, e depois inválida. Nesse sentido, Fischer afirma que, uma vez reconhecido o vício, não se pode sustentar a validade da norma diante da Constituição.²⁰⁴ Logo, esse posicionamento permitiria dizer que o efeito *ex tunc* ou *ex nunc* é da decisão, autorizando-se a defesa de uma teoria da nulidade da lei inconstitucional mesmo diante da eficácia prospectiva.

Contudo, apesar da alternativa teórica proposta por Fischer, somado ao fato de que a Lei nº 9.868/99 reconhecidamente não inovou no ordenamento enquanto possibilidade de modulação, parcela da doutrina ainda tem se mostrado crítica à lei, postulando a sua inconstitucionalidade em razão da abertura dada ao Supremo Tribunal Federal em face de seus conceitos jurídicos indeterminados.

Despontando enquanto crítica, Marcelo Cattoni se diz apreensivo com a possibilidade de que o Supremo, ainda que declare inconstitucional determinada lei ou ato normativo, venha a exigir o seu cumprimento por parte do Poder Executivo, Judiciário e da cidadania em geral.²⁰⁵ Da mesma forma, Ivo Dantas entende que a possibilidade de um ato declarado inconstitucional ainda produzir efeitos (no caso da eficácia *pro futuro*) ou mesmo de não retroagir em proteção ao cidadão (no caso de eficácia *ex nunc*) caracteriza-se como afronta à Constituição. Para ilustrar o seu posicionamento, o autor utiliza um exemplo *ad absurdum*, no qual, em razão de necessidade de caixa, o Supremo Tribunal Federal modularia os efeitos de medida provisória instituidora de tributo inconstitucional por cinco anos.²⁰⁶

No entanto, apesar das críticas expostas, entende-se viável a modulação dos efeitos quando a mesma é realizada em favor da Constituição. De fato, o raciocínio realizado pelo Supremo Tribunal Federal antes mesmo da promulgação da Lei nº 9.868/99 era correto ao afastar a aplicação retroativa das decisões na hipótese de as consequências da eficácia *ex tunc* serem contrárias ao próprio texto constitucional. Naturalmente, isso cria uma obrigação ao intérprete, que deve sopesar todas as situações possíveis com a decisão, pois a eficácia prospectiva não

²⁰⁴ FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 246.

²⁰⁵ CATTONI DE OLIVEIRA, Marcelo Andrade. **Processo constitucional**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 242.

²⁰⁶ DANTAS, Ivo. **O valor da constituição: do controle de constitucionalidade como garantia da suprema legalidade constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar: 2001. p. 245.

pode se dar em quaisquer termos. Nesse sentido, a verificação argumentativa dos parâmetros da decisão sobre a eficácia restritiva reclama a adoção de um paradigma adequado ao Estado Democrático de Direito, conforme se salientou ao abordar os avanços do constitucionalismo contemporâneo.

Assim, no que se refere à decisão que atribui eficácia *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade no direito brasileiro, resta indefensável qualquer postura que admita a modulação como mera alternativa disponível ao Supremo, a depender apenas do preenchimento do quórum exigido pela Lei nº 9.868/99. Pelo contrário: o mínimo que se exige enquanto condição de possibilidade para se afastar a aplicação da eficácia *ex tunc* é o exaustivo debate sobre o conteúdo da “segurança jurídica” ou do “excepcional interesse social”, pois, no desvelar do giro linguístico, os juristas devem reconhecer que o sentido dessas expressões não está disponível *a priori*.

Além disso, deixar de aplicar os efeitos retroativos à decisão, de modo a preservar os efeitos pretéritos de lei inconstitucional, não precisa ser entendido necessariamente como um ato contrário à Constituição. Konrad Hesse, em seu clássico *Die normative Kraft der Verfassung*, já dizia ser necessário um entrelaçamento entre a realidade social e a norma constitucional, sendo ambas interdependentes.²⁰⁷ Portanto, aplicar a modulação de efeitos deixa de ser um paradoxo na medida em que se compreende que cumprir a Constituição pode implicar, por mais das vezes, em uma decisão que proteja a confiança daqueles que depositaram sua fé nos diplomas jurídicos vigentes, dotados presunção constitucional, ainda que *juris tantum*.

Nesse sentido, mostra-se adequado fazer uso da modulação de efeitos, em nada contrariando o Direito Positivo, em casos como a declaração de inconstitucionalidade de lei concessiva de isenção de ICMS, dada em hipóteses como a desobediência ao prévio convênio do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal. Ainda que a inconstitucionalidade praticada seja repreensível, devendo normalmente a jurisdição extirpar os efeitos da lei viciada, nesses casos, as consequências da eficácia *ex tunc* produziriam um rompimento da proteção da confiança e do direito de previsibilidade do contribuinte, que inesperadamente teria que recolher um tributo para o qual não havia se preparado. Assim, se aplicada a regular eficácia retroativa, o estado membro, além de não

²⁰⁷ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: SAFe, 1991. p. 22.

sofrer sanções por editar lei inconstitucional, sairia no lucro, com a existência de crédito a cobrar. Notadamente, tal situação não pode ser a mais desejável em termos constitucionais.

Por outro lado, conforme já foi ressaltado, a modulação não pode servir como mecanismo de blindagem do Estado contra possíveis demandas de repetição de indébito, agindo como um seguro contra declarações de inconstitucionalidade. Nesse sentido, a “segurança jurídica” jamais pode ser confundida com os interesses pecuniários do Fisco, sob pena de se substituir os argumentos principiológicos do constitucionalismo contemporâneo, autênticas formas de justificação na jurisdição constitucional, por meras especulações de ordem política.

Assim, se percebe que, muito acertadamente, a resposta correta para os casos de modulação temporal de efeitos deve necessariamente privilegiar os direitos fundamentais assegurados aos cidadãos, caso contrário, além de antijurídica, sua aplicação apenas refletirá uma expressão arbitrária de poder, incompatível com o paradigma norteador do Direito Positivo corrente.

3.5 Considerações intermediárias

Na perspectiva do Direito Positivo, em que medida é possível sustentar a existência de respostas corretas tributárias? Ao lume do exposto, pode-se afirmar que, para tanto, é preciso observar uma série de fatores vinculados à forma do Direito, a qual não dispensa um olhar sobre as disposições estabelecidas pelos ordenamentos jurídicos concretos. Se para a justiça pós-convencional a resposta correta envolve uma decisão, a qual precisa ser democrática, para o Direito Positivo, essa decisão precisa assumir a roupagem especial de regra jurídica. Com efeito, somente a partir da tradução da decisão tomada em uma linguagem juridicamente aceita pelo Direito que se torna possível qualquer análise a respeito do seu grau de correção.

Notadamente, a tributação, sendo um dos principais meios de subsistência do Estado, é acompanhada de um processo diário de tomada de decisões, sendo que cada ordenamento jurídico irá definir de que forma as escolhas políticas tomadas podem ser traduzidas para a linguagem do Direito, consubstanciando-se nas regras que serão exigidas de forma *erga omnes*. Desse modo, cada país é responsável por definir se a decisão que institui ou aumenta tributos deve ocorrer na forma de lei,

decreto, regulamento ou de qualquer outro modo convencionado. No mesmo sentido, cabe ao Direito Positivo definir quem deve tomar essas decisões, ou mesmo se elas precisam ser chanceladas por algum grupo, como um parlamento ou congresso.

Uma vez definidos os rumos da vontade tributária, a qual é inserida dentro do conteúdo de uma regra jurídica, surgem, então, novos horizontes a serem desvendados. Conforme estudos desenvolvidos, a simples promulgação das regras não é suficiente para garantir a sua correta obediência, de modo que a dimensão hermenêutica é essencial para a definição do conteúdo das obrigações jurídicas veiculadas. Nesse sentido, os textos expostos pela legislação precisam da ação de um intérprete para se tornarem norma, e, assim, perfectibilizarem o processo de regulação das práticas tributárias.

No entanto, para além do reconhecimento da dimensão hermenêutica, é preciso perceber que o intérprete, ainda que deva atribuir os sentidos ao texto, não pode dizer *qualquer coisa sobre qualquer coisa*, para fazer uso da clássica expressão de Lenio Streck. Nessa toada, o intérprete deve observar o pano de fundo em que está inserido, dado que nenhuma definição opera em grau zero de sentido. Logo, são os princípios encontrados no paradigma vigente os elementos-chave para a compreensão das normas jurídicas, as quais são limitadas pelo conteúdo proposicional desses caracteres paradigmáticos. Em termos de tributação, isso significa dizer que não é qualquer decisão que pode ser tomada, especialmente considerando o paradigma do constitucionalismo contemporâneo, o qual obriga o intérprete a formular normas que se alinhem com princípios como a dignidade da pessoa humana.

Esse mesmo raciocínio, por sua vez, é plenamente aplicável nas cada vez mais frequentes decisões sobre modulação temporal de efeitos das decisões de inconstitucionalidade. Embora sejam *prima facie* estranhas para a dogmática tradicional do Direito Positivo, tais decisões podem ser justificadas quando forem necessárias para a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, situação que encontra respaldo no referido paradigma do constitucionalismo contemporâneo. Desse modo, conclui-se que a resposta correta tributária, na perspectiva do Direito Positivo, é aquela que assume a forma jurídica do ordenamento positivo vigente e que, além disso, proporciona a formulação pelos seus intérpretes de norma em consonância com o paradigma constitucional em que está inserida.

Isso posto, no próximo capítulo serão expostos dados e informações para que se possa demonstrar que, ao contrário das perspectivas até aqui desenvolvidas, no caso específico do Brasil, ainda se está muito longe de se chegar a uma resposta correta tributária, seja ela conforme os imperativos da justiça pós-convencional, seja conforme a positividade do Direito.

4 O SIMBOLISMO ANACRÔNICO E OS DESCAMINHOS HISTORICAMENTE ESTRUTURADOS EM MATÉRIA FISCAL NO BRASIL: A CONSTRUÇÃO DA RESPOSTA CORRETA TRIBUTÁRIA A PARTIR DO USO PÚBLICO DA RAZÃO

É necessário compreender que a desigualdade se expressa em diferentes dimensões na vida das pessoas, o que afeta a maior parcela da população, e que apenas uma minoria se beneficia com a acumulação de riqueza e poder. No caso do Brasil, existem especificidades que devem ser observadas. A história de colonização e escravidão deixou heranças ainda presentes, que resguardam a condição desigual no acesso a bens, serviços e equipamentos públicos, sobretudo dos negros e, especialmente, das mulheres negras na sociedade.²⁰⁸

Uma vez expostas as premissas que sustentam a possibilidade de construção da resposta correta tributária, a qual deve atender necessariamente aos imperativos da justiça pós-convencional e à forma do Direito Positivo, cabe ao presente capítulo a tarefa última de observar a tributação brasileira para perceber, sob os critérios estudados, que essa ainda se mostra muito distante do modelo almejado.

Notadamente, conforme se poderá verificar, no Brasil há tanto déficits de ordem democrático-deliberativa quanto de ordem interpretativa, pois nem os atores sociais produzem um debate democrático sobre a tributação, nem os intérpretes oficiais das leis tributárias observam o modelo constitucional de 1988, mostrando-se refratários ao novo paradigma do Estado Democrático de Direito no qual a tributação está inserida.

Primeiramente, demonstrar-se-á que o contexto historicamente constituído em matéria de tributação no Brasil foi formado a partir de um enfoque predominantemente fiscal, de matriz exploratória. Com isso, deixar-se-á claro que, da sua formação até os dias atuais, a tributação no Brasil se restringe a uma dimensão financeira e esquece do seu caráter social, que tanto lhe dá origem como legitimidade para atuação.

Na segunda parte do capítulo serão demonstradas as manifestações atuais do referido paradigma anacrônico no contexto brasileiro, especialmente à luz do conceito de tributo como norma jurídica. Nessa senda, ficará evidente que as decisões em matéria tributária não são apenas tomadas de forma antidemocrática,

²⁰⁸ MAIA, Katia. **Vamos falar sobre desigualdade?** Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/publicacoes/cada-vez-mais-desigual/vamos-falar-sobre-desigualdade>>. Acesso em: 15 out. 2018.

como também ignoram em seu conteúdo o paradigma inaugurado com a Constituição de 1988.

Desse modo, uma vez expostas as deficiências em matéria de tributação do cenário nacional, na terceira parte do capítulo será apontada uma forma de construção adequada dos sentidos da tributação, permitindo-se o rompimento com as manifestações opressoras reproduzidas historicamente. Trata-se da aplicação metodológica da hermenêutica crítica, de inspiração habermasiana, a qual não apenas investiga as possibilidades de sentido segundo a intersubjetividade da linguagem pública, mas permite o distanciamento e a problematização dos elementos que condicionam e fomentam determinados discursos assimétricos.

Por derradeiro, na quarta e última parte do trabalho será demonstrado como o uso público da razão, instrumento-condição para o correto exercício da hermenêutica crítica, permite a formulação de uma tributação que seja adequada à justiça pós-convencional, pois voltada para o princípio democrático, e ao mesmo tempo racional nos termos do Direito Positivo, pois atende aos procedimentos normativos do ordenamento, revelando, assim, o caminho para a resposta correta tributária.

4.1 Dos desejos do rei à resistência a uma forma de tributar voltada para a dignidade humana: notas sobre o *modus operandi* excludente da tradição tributária brasileira

A configuração hodierna da sociedade, tal como é conhecida pelos sujeitos, não é, e nem poderia ser, fruto de apenas uma geração. O estabelecimento dos símbolos e de seus significados ocorre pela transmissão contínua de práticas entre os sujeitos, que incorporam dogmas ao longo do tempo e cotidianamente os reproduzem acriticamente para as gerações futuras. Por isso, mostra-se ingênuo acreditar que a forma pela qual se concebe o significado e os modos de incidência dos tributos no Brasil é fruto das relações ocorridas hoje, quando já existe uma compreensão secularmente construída sobre tanto.

Sob o olhar histórico, no Brasil são identificadas raízes profundas referentes à rejeição à matéria tributária, especialmente devido ao seu caráter exploratório. Em uma análise factual, percebe-se a ocorrência de grandes disparidades sociais e conflitos de classe, chegando-se até mesmo a revoltas civis, eis que os grupos

próximos aos interesses do Estado pouco sofriam em comparação àqueles que historicamente foram esquecidos pelo Poder Público. Nesse sentido, não causa surpresa alguma afirmar que a forma de tributação até hoje adotada no Brasil prejudica muito mais os mais pobres do que os mais ricos, pois a exploração das classes menos privilegiadas garante, no fundo, a ideologia há muito difundida de um povo que sustenta uma autoridade empoderada.

Apesar da existência de algumas passagens divergentes, a máxima tributária brasileira sempre teve caráter fiscal, ou seja, de utilização dos tributos para sustentar o Estado. Contudo, nem todos estavam sujeitos às mesmas obrigações, visto que, em virtude de práticas subversivas ao interesse público, o círculo socioeconômico próximo das autoridades investidas não era diretamente atingido, o que ocorria por razões de conveniência pessoal dos gestores. Assim, a política brasileira se viu constituída de tributos para muitos e direitos para poucos, de modo que o pagamento dos tributos se reduziu historicamente a uma relação de poder, e não de solidariedade.

Com efeito, identifica-se no Brasil uma cultura do privilégio, a qual naturaliza as desigualdades de modo a torná-las uma realidade esperada entre dominantes e dominados. É por meio desse processo de naturalização das diferenças que se introjetou no imaginário social a premissa de que é natural ricos não pagarem impostos, ou que não cabe aos mais pobres discutir questões de justiça fiscal. Consequentemente, é a partir dessa cultura do privilégio que também são desenhados os conhecidos cenários de exclusão, os quais são marcados por fatores como a segregação da população negra, tratada hoje simplesmente como marginal, desconsiderados os efeitos dos séculos de escravidão.²⁰⁹

Em termos tributários, a herança deixada pela cultura do privilégio revela uma prática histórica de isenções, de evasão fiscal e de instituição de tributos

²⁰⁹ Em relatório publicado, a CEPAL destaca as consequências de uma cultura de privilégio enraizada, ainda pouco reconhecida pela comunidade política. Nesse sentido, destaca-se o seguinte trecho: “Por meio da cultura do privilégio, as desigualdades passadas se transmitem e reproduzem no presente. Assim, por exemplo, a população afrodescendente, cujos antepassados foram escravizados e submetidos a trabalhos forçados, continua sofrendo maiores níveis de pobreza, menores níveis de educação, maior exposição aos efeitos negativos da segregação territorial e uma inserção ocupacional nos nichos mais precários do mercado de trabalho. As taxas de pobreza das populações indígena e afrodescendente são maiores do que as do resto da população, ao mesmo tempo em que a má distribuição da renda ilustra a associação entre etnia e desigualdade social, sendo muito maior a porcentagem de afrodescendentes e indígenas situados no quintil mais pobre”. CEPAL. **A ineficiência da desigualdade**. 2018. p. 50. Disponível em: <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43569/4/S1800303_pt.pdf>. Acesso em: 10 out. 2018.

regressivos, especialmente na região da América Latina e Caribe. Logo, não se pode esperar que a desigualdade hoje vivida, a qual é derivada da injustiça fiscal, seja simplesmente o fruto de uma má política da atualidade, quando é perceptível que o modelo de tributação adotado ao longo do tempo apenas refletiu uma série de opções políticas voltadas para as camadas mais altas da sociedade.²¹⁰

É com essa índole que se pretende demonstrar que a tradição tributária brasileira deve espelhar precipuamente aquilo que não deve mais ser o núcleo da tributação, pois o seu contexto é repleto de caricaturas antidemocráticas e anti-isonômicas. Nesse sentido, uma digressão, ainda que breve, deve revelar que os elementos vindos da história só podem ser utilizados no presente de forma crítica, pois utilizar tais elementos para conduzir as formas de interpretação hoje seria o mesmo que perpetuar as desigualdades que estão no genoma do país.

A partir disso, destaca-se que a tendência verticalizada da tributação brasileira, marcada pela imposição de cima para baixo, não é atual, mas corresponde a uma prática encontrada já nas origens lusitanas do Brasil. No período entre 1500 e 1822, devido ao Pacto Colonial, os colonos brasileiros tiveram que se adaptar de antemão às várias determinações impostas pela Metrópole lusitana. As despesas que tinham a tributação como fonte de recursos variavam entre a manutenção colonial mínima para fins exploratórios e o pagamento de luxos para a nobreza. O casamento da infanta D. Catharina com Carlos II, da Inglaterra, em 1661, por exemplo, foi subsidiado inteiramente por tributos pagos pelos colonos em um período de 16 anos. Contudo, apesar do termo fixado, não eram raras as contribuições que se estendiam pelo tempo, cujo pagamento se automatizava ao ponto de se continuar pagando as núpcias de membros da família real que inclusive já haviam falecido.²¹¹

²¹⁰ Sobre as desigualdades históricas, assim destaca a CEPAL: “O sistema tributário da região expressa essa cultura do privilégio. Na América Latina e no Caribe persistem privilégios tributários que se concretizam em isenções, evasão, elisão e baixo imposto sobre a renda. Grande parte da carga tributária é indireta e recai sobre o consumo, enquanto o imposto sobre a renda é inferior ao que existe, em média, nos países da OCDE. A carga tributária média da região é a metade da média de um conjunto de 15 países da União Europeia, e esta diferença se concentra no imposto sobre a renda de pessoas físicas. Na região, enquanto a maior parte da carga tributária provém de impostos sobre o consumo e tem um efeito regressivo, a taxa efetiva de carga tributária sobre a renda do decil X alcançou 4,8% em 2014, em contraste com uma média de 21,3% nos países da União Europeia”. CEPAL. **A ineficiência da desigualdade**. 2018. p. 51. Disponível em: <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43569/4/S1800303_pt.pdf>. Acesso em: 10 out. 2018.

²¹¹ AMED, Fernando José; CAMPOS NEGREIROS, Plínio José Labriola de. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 56.

O modelo de tributar em nenhum momento buscava aspirações democráticas, mas se assentava em uma filosofia política voltada para a ideia de supremacia do soberano. É o que também entende Ferreira, que discorre que o sistema tributário colonial “era mais um confisco em favor da Metrópole do que mesmo uma caricatura de imposto, pouco ou nada devolvendo aos contribuintes, sob a forma de benefícios públicos”.²¹² Notadamente, embora não se possa afirmar que tal perspectiva foi a única responsável pela arrecadação agressiva e pela sonegação do período colonial, do ponto de vista pragmático, a falta de identificação dos sujeitos com as práticas estatais contribuiu para o desgaste precoce do modelo tributário brasileiro.

Mesmo os fiscais da Coroa, funcionários responsáveis pelo recolhimento dos tributos na colônia, chegavam a manter relações escusas com produtores e contrabandistas. Como resultado, a fim de não receber sanções pessoais (comumente o degredo), tais funcionários exorbitavam o seu poder de recolhimento, compensando práticas corruptivas com uma arrecadação cada vez mais agressiva. É nesse cenário também que se encontram as práticas sonegadoras que se enraizaram no comportamento do contribuinte brasileiro, até hoje exercidas. Isso porque, a despeito de se ter ultrapassado o histórico momento contrário à Coroa, o contribuinte brasileiro ainda continua “cultivando o ‘patriotismo’ dos nossos ancestrais de não pagar impostos para ‘colaborar com a Coroa portuguesa’”.²¹³

Superado o colonialismo e o período joanino, a tributação brasileira não conheceu muitas transformações, mesmo após a declaração da independência, em 1822. A despeito das muitas práticas corruptivas, o Imposto de Importação permaneceu como um dos principais tributos do Império, cuja desoneração implicava em sérios desequilíbrios financeiros. Assim, pode-se afirmar que um dos maiores problemas tributários do jovem país, que nasceu devedor, estava na política externa, pois ora as alíquotas do Imposto de Importação eram fixadas para agradar potências como a Inglaterra, aliada e credora, ora para garantir a arrecadação dos cofres públicos. Nesse sentido, o uso do imposto para proteção do mercado interno, como medida extrafiscal, era apenas secundário em relação a sua finalidade fiscal.²¹⁴

²¹² FERREIRA, Benedito. **Legislação tributária**: a história da tributação no Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1986. p. 133.

²¹³ *Ibid.*, p. 54.

²¹⁴ É o que afirma Simões dos Reis: “havia consciência do governo imperial sobre os efeitos protecionistas do novo regime tarifário e o conseqüente estímulo econômico, mas se tratava de

Ademais, como Estado e clero ainda eram fortemente ligados, manteve-se a possibilidade de construção de igrejas com o financiamento de tributos. Conforme Amed e Campos, “a questão do Padroado, a ligação entre o Estado e a Igreja, presente na Constituição de 1824, permitia que se cobrassem tributos para a construção de igrejas”, de modo que “através desse sistema, que já era uma tradição em nosso país desde a Colônia, o Imperador poderia indicar nomes para o preenchimento dos cargos eclesiásticos mais significativos [...]”.²¹⁵ Com efeito, o quadro político também não melhorou anos mais tarde com a Guerra do Paraguai, que exigiu um maior recolhimento tributário, fato que onerou ainda mais o bolso dos contribuintes. Ao fim, a lenta transição rumo aos modelos econômicos de nações industrializadas fez com que o acesso aos bens de consumo se tornasse algo ainda mais restrito, disponível a apenas um contingente inferior a 1% da população.²¹⁶

Já no final do século XIX, a situação mais uma vez não se mostrou diferente com a proclamação da República. Segundo dados do Ipea, à época, herdou-se a estrutura tributária do Império, calcada em uma economia eminentemente agrícola, com receitas públicas derivadas precipuamente do comércio exterior, tendo em vista que o Imposto de Importação chegava a representar 2/3 da arrecadação, sendo o carro-chefe das contas do governo.²¹⁷

Do mesmo modo que os períodos anteriores, nos primeiros anos da República, o sistema tributário, além de aproveitar vários tributos imperiais, manteve o espírito de manutenção da classe dominante, especialmente ao privilegiar os produtores cafeeiros. O governo Campos Sales é claro exemplo disso, ao assumir um vultoso empréstimo com a Inglaterra para contornar a crise inflacionária, dando como garantia toda a renda alfandegária, o que custou ao contribuinte o aumento dos impostos (como o famoso Imposto do Selo) e o corte dos gastos públicos, com o abandono de obras, o desestímulo da indústria e o congelamento de salários.²¹⁸ Ao

finalidade secundária tendo em vista a prioridade de eliminar o déficit fiscal”. REIS, Marcelo Simões dos. O regime de alíquotas do imposto de importação: da tarifa do Império até os acordos constitutivos do Mercosul e da OMC. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, V. 9, nº2, p. 134-176, Jul-dez, 2014. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5310/3722>>. Acesso em: 22 set. 2018.

²¹⁵ AMED, Fernando José; CAMPOS NEGREIROS, Plínio José Labriola de. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 204.

²¹⁶ Ibid., p. 224.

²¹⁷ VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. In: IPEA. **Texto para discussão nº 405**. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 11 out. 2018.

²¹⁸ AMED, Fernando José; CAMPOS NEGREIROS, Plínio José Labriola de, op. cit., p. 236.

cabo, foi com o Convênio de Taubaté, firmado em 1906, que se sacramentou o apoio às elites agrárias no país, transformando o Estado em garantidor universal do setor produtivo.²¹⁹

Em relação ao período anterior, contudo, há uma diferença tardiamente aprofundada no que se refere perfil arrecadatório brasileiro. Se durante o Império o Imposto sobre as Importações representava a maior parte da receita derivada, a partir da República, com o processo – ainda que lento – de industrialização, acompanhou-se a ascensão arrecadatória dos tributos sobre o consumo, que passaram a ganhar nova importância no planejamento da política econômica nacional.²²⁰ Notadamente, essa transição não se deu ao acaso, mas em razão da queda do comércio exterior, principalmente em face de eventos como a Primeira Guerra Mundial, que obrigaram o governo a buscar no campo doméstico alternativas que substituíssem a sua principal forma de arrecadação.²²¹

Em termos de orçamento público, foi apenas a partir da década de 30 que se encontrou um sistema um pouco mais comprometido com a repartição de algumas receitas, ao contrário da centralização maior dos regimes anteriores. Com a Constituição de 1934, coube aos Estados tributos como o Imposto de Vendas e Consignações e o Imposto sobre Exportações, este, importante espécie que correspondia a 40% da receita. Aos municípios, por sua vez, foram deixados o Imposto sobre Diversões Públicas, o Imposto Predial Territorial Urbano, o Imposto

²¹⁹ Conforme Amed e Campos Negreiros, “[...] com a troca de favores e privilégios típicos do Segundo Reinado brasileiro, a política dos governadores, no plano político, e a aceitação dos parâmetros expostos pelo Convênio de Taubaté terminavam por novamente equilibrar a balança de poder que, mais uma vez, pendia para os mais abastados do país. Quando pensamentos que a receita pública, como o próprio nome diz, é composta basicamente pelos impostos cobrados da população, percebemos que os eventuais e reais prejuízos do negócio cafeeiro eram cobertos, por incrível que pareça, pelos contribuintes brasileiros, mesmo aqueles que não tivessem qualquer possibilidade de acesso aos lucros dessa atividade econômica”. AMED, Fernando José; CAMPOS NEGREIROS, Plínio José Labriola de. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAUFRESP, 2000, p. 237.

²²⁰ Tal constatação vai ao encontro da fala de Simões dos Reis: “Com uma série de indústrias se firmando na economia brasileira, o imposto de consumo começa a concorrer com o imposto de importação pelo posto de maior fonte de receita pública. A manutenção de uma tarifa de caráter protecionista passou a ser encarada como uma via para fomentar o crescimento da base tributável do imposto interno. De fato, a tarifa de 1900 se manteve praticamente incólume aos ataques liberais até uma completa revisão em 1934”. REIS, Marcelo Simões dos. O regime de alíquotas do imposto de importação: da tarifa do Império até os acordos constitutivos do Mercosul e da OMC. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, n. 9, n. 2, p. 134-176, Jul-dez, 2014. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5310/3722>>. Acesso em: 22 set. 2018.

²²¹ VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. In: IPEA. **Texto para discussão nº 405**. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 11 out. 2018.

de Licenças, além das taxas sobre serviços. Com isso, a União permaneceu com a competência sobre o Imposto de Importação, além do Imposto sobre a Renda – instituído em 1924 – e o Imposto sobre o Consumo, espécie em ascensão.²²²

Todavia, percebe-se que, apesar de algumas mudanças, as práticas tributárias, além de não incorporarem demandas sociais, insistentemente recaíam sobre situações voltadas apenas para dogmas assimétricos. É o caso do Decreto 3.200, de 1941²²³, que criou um adicional ao Imposto de Renda, com um aumento do ônus para solteiros, viúvos ou casais sem filhos, cuja função era a “proteção da família”.²²⁴ Desse modo, observada essa tendência ideológica patriarcal, além das benesses ainda concedidas a alguns setores, pode-se dizer que no período republicano, mesmo governos como o de Vargas, o qual teve como marco simbólico a conquista de direitos trabalhistas, houve uma tributação “igualmente da satisfação dos setores agrários brasileiros e dos grupos que se ligavam cada vez mais às indústrias nas regiões de São Paulo e Rio de Janeiro”.²²⁵

Mesmo as políticas desenvolvimentistas ocorridas a partir da década de 40, as quais geraram empregos através de incentivos fiscais, não lograram êxito em reduzir a distância entre ricos e pobres no Brasil. Nesse sentido, a profunda crise que se instaurou em razão da inflação e do aumento da dívida pública, acompanhada de uma arrecadação insuficiente, tornou frequente a afirmação de que o país necessitava de uma “reforma de base” e de uma reestruturação na

²²² VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. In: IPEA. **Texto para discussão nº 405**. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 11 out. 2018.

²²³ Art. 32. Os contribuintes do imposto de renda, solteiros ou viúvos sem filhos, maiores de vinte e cinco anos, pagarão o adicional de quinze por cento, e os casados, também maiores de vinte e cinco anos, sem filho, pagarão o adicional de dez por cento, sobre a importância, a que estiverem obrigados, do mesmo imposto.

Art. 33. Os contribuintes do imposto de renda, maiores de quarenta e cinco anos, que tenham um só filho, pagarão o adicional de cinco por cento sobre a importância do mesmo imposto a que estiverem sujeitos.

Art. 34. Os impostos adicionais, a que se referem os arts. 32 e 33, serão mencionados nas declarações de rendimentos e pagos de uma só vez, juntamente com o total ou a primeira quota do imposto de renda, mas escriturados destacadamente pelas repartições arrecadadoras.

Art. 35. Para efeito do pagamento dos impostos de que trata o presente capítulo, ficam os contribuintes do imposto de renda obrigados a indicar, em suas declarações, a partir do exercício de 1941, a respectiva idade.

Art. 36. São extensivos aos impostos ora criados os dispositivos legais sobre o imposto de renda, que lhes forem aplicáveis.

²²⁴ Nesse sentido, observa-se o slogan contido na música “É negócio casar”, veiculada durante o Estado Novo: “O Estado Novo veio para nos orientar/ No Brasil não falta nada mas precisa trabalhar/ Tem café, petróleo e ouro/ E ninguém pode duvidar/ E quem for pai de quatro filhos/ O presidente manda premiar/ É negócio casar”.

²²⁵ AMED, Fernando José; CAMPOS NEGREIROS, Plínio José Labriola de., op. cit., p. 269.

tributação. No entanto, longe de se atender às demandas sociais, iniciou-se um processo de aumento das bases imponíveis e das alíquotas de impostos, de modo que a reação popular não foi outra senão a incredulidade diante dos avanços estatais. Na década de 60, Ulhoa Canto chegou a afirmar que "(...) o fisco brasileiro perdeu toda espiritualidade (...); visa, tão-somente, obter dinheiro, seja como for, de quem puder ser, pelas formas que se afigurem mais fáceis e produtivas".

Contudo, apesar da revolta e insatisfação popular, foi somente após o golpe militar de 1964 que as discussões sobre a necessidade de revisão do modelo tributário brasileiro ganharam força suficiente para promover uma reforma, a qual culminou na edição do Código Tributário Nacional. Com isso, produziu-se uma organização funcionalmente adequada da tributação, unificando-se conceitos em regras materiais e procedimentais de ampla observância. Nesse sentido, além de elencar as espécies tributárias, o Código avançou ao substituir os impostos cumulativos pela moderna concepção de imposto sobre o valor agregado – na época aplicado apenas na França. Desse modo, a partir dessas e outras mudanças, pela primeira vez foi concebido um sistema tributário que poderia ser efetivamente chamado de “sistema”, diferenciando-se da antiga (des)ordem, que apenas acumulava fontes de arrecadação. Todavia, esse novo aspecto não escondia os propósitos pragmáticos das elites dominantes, de modo que não se olvida que o Código possuía “objetivos econômicos, ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder”.²²⁶

Entretanto, embora a reforma advinda com o Código de fato tenha proporcionado uma melhora nas contas públicas por meio do incremento da arrecadação, tais avanços não foram suficientes para lidar com as consequências da política que mais tarde seria conhecida como “milagre econômico”. Nela, o equilíbrio orçamentário seria atingido por meio de um maior esforço fiscal da sociedade, acompanhado de uma lógica de isenções favoráveis ao acúmulo do capital, justificado pelo slogan do crescimento.²²⁷ Com isso, as elogiadas políticas militares demonstraram não passar de mecanismos de sedimentação de uma realidade excludente, sendo que a concessão das isenções que foi parte do “milagre

²²⁶ VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. In: IPEA. **Texto para discussão nº 405**. p. 9. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 11 out. 2018.

²²⁷ VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. In: IPEA. **Texto para discussão nº 405**. p. 9. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 11 out. 2018.

econômico” teve seus efeitos desmascarados com indicadores que mostraram que o Brasil era um dos locais de maior concentração de renda no mundo.²²⁸

Anos depois, a promulgação da Constituição de 1988, por certo, trouxe novas perspectivas nesse cenário. Os debates concentrados na Assembleia Nacional Constituinte produziram pela primeira vez um sistema discutido pelos cidadãos, o qual foi sustentado por princípios gerais da tributação, por limitações ao poder de tributar e por uma nova distribuição de competências fiscais. Desse modo, a inspiração social finalmente havia sido considerada como elemento caracterizador da política fiscal de Estado. Todavia, apesar de seus avanços, o novo texto constitucional foi altamente criticado, principalmente em razão da sua complexidade, pouca transparência e injustiça, eis se estruturou em mais de 2/3 sob impostos indiretos, e menos de 1/3 sob impostos diretos.²²⁹

Apesar disso, não se pode negar que o novo marco constitucional revelou uma estrutura avançada em termos de direitos, diferenciando-se do autoritarismo que marcou o período anterior. Nessa perspectiva, observado o quadro geral, percebe-se que, no Brasil, a tributação, longe dos ideais de 1988, sempre ocorreu através do emprego da força, justificada por meio de argumentos de poder. Os tributos tradicionalmente eram instituídos ou aumentados de acordo com as necessidades do Estado, o que, curiosamente, não implicava diretamente nas necessidades do povo. Seja para atender casamentos reais, festas, guerras ou para amparar elites agrárias e industriais, o tributo, via de regra, nunca correspondeu à vontade de um povo autônomo que age sobre si mesmo para atingir seus fins coletivos.

Em concordância a tanto, Ferreira discorre que os “excessos de exação” foram uma constante no curso da nossa história, impedindo a realização de planos e programas com vistas a um desenvolvimento integrado, com uma melhor distribuição de riquezas indutoras de um progresso autossustentado”.²³⁰ Desse modo, a tradição brasileira constituiu a tributação na sombra de um simbolismo pejorativo, fazendo do tributo um instrumento de dominação e de garantia dos detentores de riqueza e influência.

²²⁸ AMED, Fernando José; CAMPOS NEGREIROS, Plínio José Labriola de. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 281.

²²⁹ Ibid., p. 297.

²³⁰ FERREIRA, Benedito. **Legislação tributária: a história da tributação no Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1986. p. 151.

Entendido isso, impende-se analisar em sequência como essas manifestações anacrônicas ainda se encontram presentes no imaginário dos juristas, responsáveis por determinar os sentidos das normas tributárias. Conforme se poderá conferir, mesmo hoje, ao lume de um constitucionalismo democrático, o discurso assimétrico relacionado aos tributos é a racionalidade que se impõe, demonstrando-se a necessidade urgente de uma revisão da tradição, ou, ao menos, um “olhar do novo com os olhos do novo”. Notadamente, somente a partir disso é que se poderá chegar à uma prática tributária que não mais reproduza as circunstâncias excludentes que foram protagonistas da história tributária brasileira.

4.2 A baixa constitucionalidade das normas tributárias e a escolha política pela desigualdade

Marc Morgan Milá, discípulo do economista Thomas Piketty, em sua vinda ao Brasil afirmou à imprensa que “a desigualdade é uma escolha política”, sendo a forma pela qual se definem os contornos da tributação e do gasto público determinante para manter ou modificar a realidade conhecida.²³¹ Com isso, atribuiu-se mais responsabilidade para os governantes e demais detentores de cargos políticos, dado que a decisão sobre onde serão investidos os recursos públicos ou sobre em que medida os contribuintes serão cobrados não repousa no campo metafísico, mas encontra-se na alçada das escolhas tomadas a partir da ponderação entre interesses acolhidos pela razão humana.

Na esteira desse entendimento, Octavio Fischer vaticina que, dentre os instrumentos dispostos ao Estado, o Direito Tributário revela-se como um dos principais componentes na realização do Estado Democrático de Direito, motivo pelo qual recebeu um tratamento especial na Constituição de 1988, que definiu normativamente como o Poder Público irá exercer a tributação.²³²

Nesse sentido, embora o poder de tributar seja uma prerrogativa da Administração, não há como ignorar o fato de que tal faculdade deve ser exercida dentro dos contornos normativos estabelecidos na Lei Maior. Ou seja, não é

²³¹ MILÁ, Marc Morgan. Desigualdade no Brasil é escolha política. **Folha de São Paulo**, São Paulo. 24/09/2017. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/09/1921236-desigualdade-no-brasil-e-escolha-politica-diz-economista.shtml>>. Acesso em: 15 out. 2018.

²³² FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 31.

qualquer “opção política” que será válida em face da principiologia tributária constitucional, de modo que, diante de uma “Constituição cidadã”, a única tributação possível é aquela que também recebe a alcunha de “tributação cidadã”.

Nesse sentido, o paradigma instaurado com o constitucionalismo de 1988 impõe o princípio da igualdade como verdadeiro vetor da tributação, dado que somente é possível produzir um Estado Democrático de Direito legítimo na medida em que se realiza uma igualdade para além do campo formal, mas que seja concreta, substancial.²³³ Nessa toada, Buffon defende que a progressividade tributária é um princípio que densifica a igualdade material, razão pela qual o mesmo deve ser reconhecido como instrumento de concretização do Estado Democrático de Direito, tal como o princípio da capacidade contributiva.²³⁴

Todavia, para que a realização do projeto constitucional ocorra, para além da mera abstração, é necessário que a comunidade de juristas reconheça a força normativa dos princípios tributários na realidade concreta, devendo os mesmos serem efetivados em sua máxima amplitude. Entretanto, a cultura jurídica brasileira, ainda calcada no privatismo, na filosofia da consciência e em dogmas como o “livre convencimento”, tem ignorado as inovações do texto constitucional em detrimento das antigas práticas excludentes, fenômeno característico da chamada “baixa constitucionalidade” identificada por Streck no Direito.

Quando se fala em baixa constitucionalidade, refere-se à falta de aderência às diretrizes contidas na Carta de 1988, o que, em termos práticos, significa falta de adesão aos princípios e garantias fundamentais na definição das normas tributárias pelo intérprete, que não raro prefere observar os preceitos infralegais do que o texto constitucional.²³⁵ Com isso, o resultado obtido é apenas uma reprodução das práticas sociais opressoras que, conforme exposto, apenas tornaram o tributo um instrumento de dominação das classes empoderadas.

²³³ BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003. p. 62.

²³⁴ *Ibid.*, 64.

²³⁵ Nesse sentido, é clara a explicação de Streck, encontrada em *Verdade e Consenso*: “no campo jurídico brasileiro a Constituição e o Direito constitucional têm sido relegados, historicamente, a um plano secundário, constituindo-se em algo que se pode denominar “baixa constitucionalidade”, que, hermeneuticamente, estabelece o limite do sentido e o sentido do limite de o jurista dizer o Direito, impedindo, conseqüentemente, a manifestação do sentido do ser (do Direito)”. STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 208.

Deve-se ter em mente que a Constituição não é apenas uma exposição de valores éticos ou uma carta de intenções. Ela possui força normativa, e, por isso, deve constituir-ação dos operadores jurídicos em suas mais diversas ocupações. Nesse sentido, o seu conteúdo deve ser cumprido pelos operadores e exigido pelos cidadãos, razão pela qual cada direito exposto – moradia, educação, saúde, lazer, desporto, trabalho, etc. – deve ser entendido como garantia, e não como promessa. É por essa razão que Streck muito bem discorre que “a Constituição não tem somente a tarefa de apontar para o futuro. Tem, igualmente, a relevante função de proteger os direitos já conquistados”.²³⁶

Todavia, muito embora o paradigma constitucional tenha aberto nova janela de sentido em relação às atividades tributárias do Estado, o mesmo ainda atua como se Constituição não houvesse, buscando no contexto excludente a fonte de interpretação para uma ordem incompatível com a desigualdade até então promovida. Nesse sentido, mostra-se relevante observar como a tributação tem sido refratária ao paradigma constitucional, o que tem gerado normas tributárias social e juridicamente deficitárias. Por conseguinte, nos próximos itens, buscar-se-á trazer luz a algumas bases impositivas utilizadas pelo Estado para a tributação, e, com isso, demonstrar que o modelo adotado, seja para onerar a renda, o patrimônio ou o consumo, ainda está atrelado às deficiências historicamente constituídas.

4.2.1 A riqueza intocada: renda, as isenções e os dividendos no Brasil

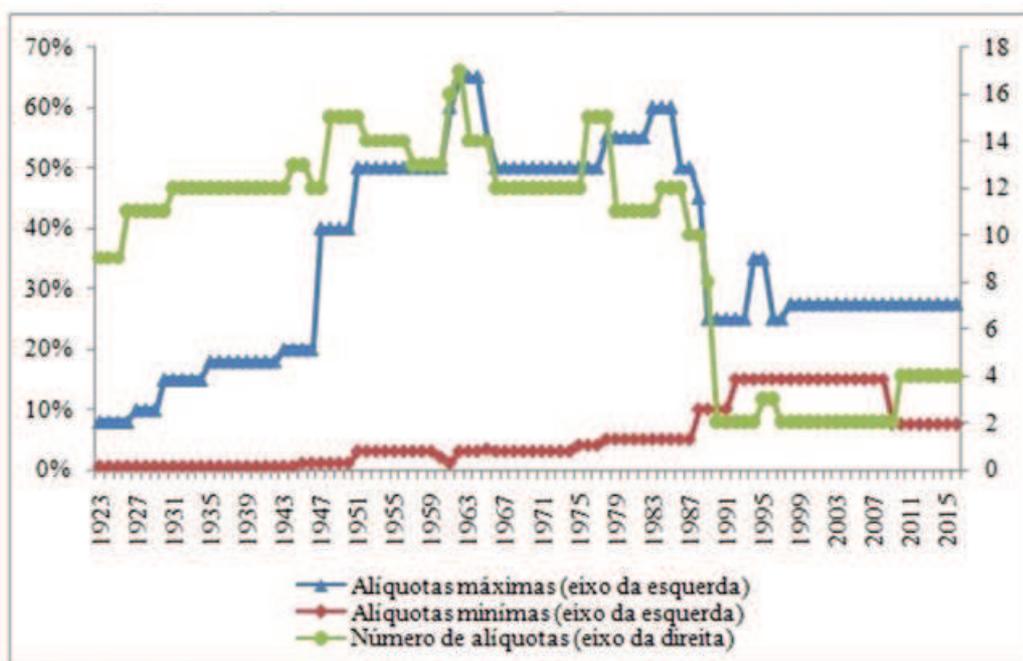
Dentre as bases impositivas, a renda representa um dos signos presuntivos de riqueza mais importantes para a tributação nos Estados contemporâneos. No caso brasileiro, a Constituição de 1988 definiu ser competência da União, nos termos do artigo 153, III, recolher imposto sobre os acréscimos patrimoniais ocorridos em determinado tempo, tanto por pessoa física quanto por pessoa jurídica. No entanto, ao mesmo tempo em que ela permitiu a imposição desse ônus, o mandamento constitucional deixou claro que o imposto sobre a renda deve observar a generalidade, a universalidade e a progressividade, fazendo com que o tributo se harmonize com o postulado da igualdade material encontrado na Lei Maior.

²³⁶ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 352.

Todavia, a despeito da ordem expressa na Constituição, hoje o Brasil adota poucas alíquotas progressivas (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), desperdiçando assim o potencial redistributivo do mais pessoal dos impostos. Notadamente, a baixa quantidade de faixas compromete a progressividade do imposto, fazendo com que ele também não atinja o seu potencial arrecadatório, especialmente diante da renda dos chamados super-ricos. Nesse sentido, um estudo publicado pela Oxfam destaca que, no Brasil, pessoas que recebem 320 salários mínimos pagam uma alíquota efetiva de imposto similar à paga por aqueles que percebem 5 salários.²³⁷

Diante dessa assimetria, a baixa progressividade do Imposto de Renda se mostra surpreendente, especialmente considerando que já houve períodos em que o Brasil chegou a adotar mais de dez faixas progressivas, inclusive com a aplicação de alíquota de 65%, modelo próximo do que hoje é adotado em países desenvolvidos. Nessa senda, é possível conferir a queda da progressividade do Imposto de Renda de acordo com o gráfico que segue:

Gráfico 2 - Evolução do Imposto de Renda no Brasil (1923-2016)



Fonte dos dados brutos: Receita Federal do Brasil (2016). Elaborado pelos autores.

²³⁷ OXFAM. **A distância que nos une**: um retrato das desigualdades brasileiras. 2017. p. 45. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf>. Acesso em: 15 out. 2018.

Fonte: Ávila e Conceição, reprodução integral²³⁸

Como se pode observar, é curiosamente a partir da Constituição de 1988, que expressamente impõe a progressividade, que o Imposto de Renda passou a não ser progressivo, reduzindo-se a duas faixas, para então chegar as quatro hoje conhecidas. Com isso, além de a Administração tributária perder a oportunidade de realizar justiça social, ela viola a Constituição ao tornar o imposto deficitário em relação ao princípio da isonomia, da progressividade e da capacidade contributiva.

Não bastasse isso, como o governo não reajusta há anos a tabela do Imposto de Renda, encontra-se hoje um indevido aumento na arrecadação, pois, enquanto os salários aumentam, a base de cálculo do tributo permanece a mesma. O resultado disso é que, além de ser pouco progressivo, o imposto incide sobre rendas que deveriam estar dentro da faixa de isenção, o que apenas prejudica aqueles que possuem rendimentos mais baixos. Nesse sentido, pesquisas apontam que a defasagem do Imposto de Renda chega ao patamar de 88,4%, o que demonstra enriquecimento ilícito por parte do Estado. É o que se pode conferir a partir dos dados abaixo entabulados, extraídos do SINDIFISCO:

Tabela 6 - Tabela progressiva mensal do IRPF

Tabela progressiva mensal do IRPF			
Ano-calendário 2017			
De	Até	Alíquota	Dedução
0,00	1.903,98	Isento	0,00
1.903,99	2.826,66	7,50%	142,80
2.826,67	3.751,05	15,00%	354,80
3.751,06	4.664,68	22,50%	636,13
Acima de	4.664,68	27,50%	869,36

Tabela 7 - Tabela progressiva corrigida do IRPF

Tabela progressiva corrigida pela defasagem			
Ano-calendário 2017			
De	Até	Alíquota	Dedução
0,00	3.556,56	Isento	0,00
3.556,57	5.280,09	7,50%	266,74
5.280,10	7.073,23	15,00%	662,75
7.073,24	8.837,92	22,50%	1.193,24

²³⁸ ÁVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. **O imposto de renda no Brasil no tempo**: da progressividade ao liberalismo. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/o-imposto-de-renda-do-brasil-no-tempo-da-progressividade-a-egide-liberalizante/>>. Acesso em: 03 out. 2018.

Acima de	8.837,92	27,50%	1.635,14
----------	----------	--------	----------

Fonte: SINDIFISCO, adaptado²³⁹

Das tabelas expostas, observa-se que a escolha política pela não atualização da tabela do Imposto de Renda revela elevada inconstitucionalidade, pois fere os princípios constitucionais tributários ao onerar aqueles que não manifestam a devida capacidade contributiva. Notadamente, tal situação permanece benéfica apenas para os grupos mais bem localizados na pirâmide social, que têm os seus rendimentos cada vez menos tributados, na medida em que aumenta a defasagem da tabela. Com isso, mais uma vez o Brasil fomenta uma realidade díspar, dando continuidade à histórica reprodução da cultura do privilégio.

Além disso, se a baixa progressividade do imposto e a defasagem da tabela já contribuem para o aumento da desigualdade, maiores e mais nefastos são os efeitos da isenção dos lucros e dividendos (segundo a Oxfam, o “salário dos super-ricos”), situação que se espelha apenas na Estônia.²⁴⁰ No Brasil, enquanto um trabalhador paga imposto sobre o seu salário ou vencimento, o sócio de empresa pode recolher lucros sem socializar uma contrapartida financeira para o Estado. Desse modo, o quadro institucional do Brasil pode ser traduzido da seguinte forma: para aqueles que percebem uma renda acima de 320 salários mínimos, o Estado “concede” generosamente uma isenção de 70% no imposto; para aqueles que percebem renda de 3 a 20 salários, a isenção é de 17%; por fim, para os “premiados” sujeitos que recebem de 1 a 3 salários, a isenção chega aos “vultuosos” 9%.²⁴¹

Diante disso, resta evidente que, no Brasil, a renda do capital é menos tributada do que a renda do trabalho, prática insustentável em um país constitucionalmente comprometido com o pleno emprego e o valor social do trabalho. No entanto, os juros no Brasil fazem do capital financeiro o protagonista

²³⁹ SINDIFISCO NACIONAL. **A defasagem na correção da tabela do imposto de renda pessoa física.** Brasília, DF: Sindifisco, 2018. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aW1hZ2VzL2VzdHVkb3Mvb3V0cm9zLzlwMTYvRGVmYXNhZ2VtSVIxOTk2MjAxNy5wZGZ8MA==>. Acesso em: 12 out. 2018.

²⁴⁰ OXFAM. **A distância que nos une:** um retrato das desigualdades brasileiras. 2017. p. 46. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf>. Acesso em: 15 out. 2018.

²⁴¹ OXFAM. **A distância que nos une:** um retrato das desigualdades brasileiras. 2017. p. 46. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf>. Acesso em: 15 out. 2018.

das relações socioeconômicas, sobrepondo-se às demandas sociais e às políticas de expansão da indústria. Consoante Piketty, “o Brasil paga muito mais em juros do que está colocando no Bolsa Família. Se você realmente quer distribuir riqueza e limitar o acúmulo e concentração de capital, é necessário um sistema mais progressivo”.²⁴² As ações para que isso ocorra, contudo, ainda estão distantes de serem tomadas, de modo que a tributação sobre a renda continua sendo resistente ao teor social das imposições constitucionais.

4.2.2 Seletividade e tributação sobre o consumo: escolha política ou imposição constitucional?

O consumo é, nos termos dos dados apontados pela Receita Federal²⁴³, o atual carro-chefe da arrecadação tributária brasileira, situação que também se repete em vários países da América Latina. No caso brasileiro, a sua ascensão se deu com o declínio da arrecadação com o comércio exterior, especialmente com a queda do rendimento do Imposto de Importação, já na década de 30. Desde então, os tributos sobre o consumo têm sido parte significativa para o sustento da máquina pública, assumindo uma faceta predominantemente fiscal.

Todavia, a tributação sobre o consumo se dá num contexto heterogêneo, pois a distribuição do seu ônus atribui um peso maior para as famílias desfavorecidas do que para os mais ricos. Essa característica, marco da regressividade, faz com que a carga tributária seja maior para os mais pobres, pois, por serem indiretos, os tributos sobre o consumo desconsideram *prima facie* as características pessoais dos consumidores. Com isso, estima-se que famílias com renda de até 2 salários mínimos comprometam cerca de 48,8% dos seus rendimentos com tributos, enquanto que em famílias com renda acima de 30 salários esse percentual chega a aproximadamente 26,3%.²⁴⁴

Notadamente, essa situação ocorre pelo fato de que indivíduos com rendas diferentes, ou seja, com diferentes capacidades contributivas, podem adquirir os

²⁴² PIKETTY, Thomas. Entrevista concedida à Miguel Martins. **Carta Capital**, 30/11/2014. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/economia/thomas-piketty-nao-discutir-impuestos-sobre-riqueza-no-brasil-e-loucura-7525.html>>. Acesso em: 04 out. 2018.

²⁴³ Conforme tabela apresentada no primeiro capítulo.

²⁴⁴ GASSEN, V.; D'ARAÚJO, P. J. S.; PAULINO, S. R. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**, Florianópolis, v. 34, n. 66, jul. 2013. p. 224. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4425711>>. Acesso em: 13 out. 2018.

mesmos produtos, sujeitando-se à mesma tributação. Todavia, embora o custo seja o mesmo, o ônus desses tributos é maior para os detentores de menor poder econômico, pois uma parcela maior dos seus rendimentos é comprometida com o pagamento da repercussão tributária. Por seu turno, essa situação se agrava ao se ter em mente que os mais pobres tendem a gastar quase todos os seus rendimentos no consumo, ao contrário dos mais ricos, que conseguem aplicar aquilo que sobra da sua renda em outras manifestações do capital, como a propriedade.

Para o Estado, apesar da regressividade, a tributação concentrada no consumo ainda é muito atrativa, especialmente para economias em desenvolvimento, dado que nelas as grandes massas são desprovidas de propriedade ou altos rendimentos, mas demonstram grande potencial consumidor. Além disso, a tributação sobre o consumo permite ao Estado escolher uma ou outra fase da cadeia produtiva e reduzir o número de contribuintes de direito, facilitando assim o trabalho da arrecadação tributária. Ao cabo, o consumo tem sido uma base mais atrativa de tributação em face das suas supostas vantagens contra práticas elisivas, eis que, diante de um mundo globalizado, muitos sujeitos conseguem mudar os seus domicílios fiscais para fugir de uma maior oneração sobre a renda.²⁴⁵

Entretanto, é cada vez mais evidente que em países de extrema desigualdade, a concentração tributária no consumo, principalmente quando desacompanhada de políticas de redistribuição de renda, tende a produzir mais danos do que ganhos. No Brasil, são vários os tributos que incidem sobre o consumo, sendo, dentre eles, o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), o ISS ou ISSQN (Imposto sobre Circulação de Serviços de Qualquer Natureza), o PIS (Programa de Integração Social), a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), e, em certos, casos, a CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico). Todos eles, por sua vez, são classificados como tributos indiretos, pois dão ensejo ao fenômeno da repercussão tributária, em que se distingue o contribuinte de direito do contribuinte de fato, que é aquele que efetivamente paga o tributo, ou seja, o consumidor.

Para fazer frente à regressividade, a Constituição de 1988 trouxe em seu texto a seletividade como elemento da tributação do consumo. Esta, por sua vez,

²⁴⁵ MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal**: sob elementos de Direito e Economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 203.

corresponde à um sistema de diferenciação das alíquotas dos produtos de acordo com a sua essencialidade. Segundo Leandro Paulsen, “a seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, atribuindo-se alíquotas diferentes para produtos diferentes, não se confundindo com a progressividade [...]”.²⁴⁶ Assim, muito embora não se possa identificar individualmente a capacidade contributiva de cada consumidor, por meio da seletividade é possível reduzir o ônus tributário dos produtos mais essenciais, como os alimentos da cesta básica, os quais são mais consumidos pela população carente. Com isso, consegue-se reduzir os impactos negativos da repercussão tributária na população mais pobre, ainda que de forma indireta.

Apesar desse reconhecimento, existe hoje uma controvérsia entre os tributaristas em relação à aplicação da seletividade. Ocorre que, enquanto a Constituição deixou expresso em seu texto que o IPI será seletivo (art. 153, §3º, I), por outro lado, ela dispôs que o ICMS poderá sê-lo (art. 155, §2º, III), o que, para alguns juristas, deixou a impressão de se estar diante de uma opção discricionária dos estados. Assim, se por um lado a doutrina teve por bem reconhecer os benefícios da seletividade, em razão da forma usada no texto constitucional, especialmente do uso do verbo “poderá”, ganharam força correntes que afirmaram que, no caso do ICMS, haveria a possibilidade de a mesma não ser aplicada. Por conseguinte, observada a literalidade do texto, o Poder Público estadual estaria autorizado a atribuir alíquotas maiores a serviços e produtos essenciais, escusando-se da seletividade.

De forma crítica, esse entendimento foi rechaçado por autores como Roque Carrazza, para quem seria inaceitável não aplicar a seletividade diante do caráter extrafiscal do IPI e do ICMS, dado pela Constituição de 1988.²⁴⁷ Para o tributarista, “este singelo ‘poderá’ equivale juridicamente a um peremptório ‘deverá’”, eis que, “quando a Constituição confere a uma pessoa política um ‘poder’, ela, *ipso facto*, está lhe impondo um dever”.²⁴⁸ Ademais, se no plano normativo *lei* e *direito* não se confundem, tal como *texto* e *norma* são distintos no plano filosófico, ter-se-ia que compreender, assim como Buffon, que a expressão “poderá” do texto constitucional

²⁴⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 51.

²⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 108.

²⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 458.

deve ser lida e interpretada como um poder-dever, devendo o estado-membro aplicar a seletividade na instituição do ICMS.

Essa perspectiva, por sua vez, vai ao encontro das considerações traçadas no capítulo anterior, em que se demonstrou a indispensabilidade do nível hermenêutico para a definição das normas jurídicas. Desse modo, resta claro que a redação de um texto não corresponde à norma, a qual se evidencia a partir da aplicação de sentido ao texto, considerado o paradigma em que se está inserido. Assim, diante do pano de fundo do constitucionalismo contemporâneo, não parece ser outro o melhor entendimento senão aquele que considera que os estados não podem deixar de observar a seletividade, reduzindo a carga tributária de determinados produtos e serviços conforme a sua essencialidade.

Todavia, essa perspectiva ainda não é difundida entre os juristas, os quais ainda compartilham as premissas de uma exegese incompatível com o Estado Democrático de Direito. Embora não haja quem negue que a vida moderna é impensável sem energia elétrica, resiste-se em defender que os estados deveriam adotar alíquotas menores para tal serviço (no Rio Grande do Sul, a alíquota da energia elétrica é 30%, a mesma aplicada para armas de fogo). A partir dessa mentalidade, esquece-se que em muitos produtos e serviços simplesmente inexistem liberdade de consumo, como se o enfermo pudesse dispensar remédios, ou se o faminto dispensasse o pão.²⁴⁹ Por fim, sem a seletividade, retira-se o poder econômico dos mais vulneráveis, exigindo-se o pagamento de tributos por parte de sujeitos que não teriam uma adequada capacidade para contribuir.

Nessa senda, não há dúvidas de que tal interpretação é fruto de uma baixa observância da Constituição e de seus princípios jurídico-tributários, os quais deveriam guiar a formação da norma no caso concreto. Devido à baixa constitucionalidade que assola o Direito brasileiro, ainda pouco se observa o norte do Estado Democrático de Direito, especialmente no que se refere à tributação sobre o consumo, o que produz, conseqüentemente, uma realidade voltada apenas para uma classe privilegiada de sujeitos.

²⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 509.

4.2.3 O baixo fator redistributivo dos impostos sobre o patrimônio

A propriedade privada, talvez por ser um dos direitos mais antigos tutelados pelo Estado, é, tal como a renda, objeto de exploração questionável em termos tributários no Brasil. Objeto de impostos de competência de todos os entes federativos, a propriedade, mesmo diante da revolução conceitual ocorrida com a ideia de função social, ainda permanece timidamente tocada pelas vias tributárias, o que não deixa de gerar a sensação de que a sua oneração ainda permanece um tabu tanto jurídico quanto político.

No Brasil, tributam-se bens móveis e imóveis. Contudo, basta um olhar rápido sobre a dinâmica tributária nacional para perceber que, embora isso seja verdade, muitos bens escapam ao ônus da tributação, principalmente quando eles envolvem manifestações volumosas de patrimônio. Desse modo, chega-se ironicamente à percepção de que, mesmo com uma das constituições mais progressistas do mundo, encontra-se no Brasil um sistema tributário que é mais benéfico para aqueles que conseguem acumular mais riquezas do que para os mais pobres.

Nesse sentido, o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, representa uma das mais abissais distorções da realidade tributária atual, tendo em vista que o imposto incide sobre carros e motos, mas deixa isentos jatos e embarcações. De fato, chega a ser irônico reconhecer que no país da “metrópole dos helicópteros”²⁵⁰ o proprietário do carro popular paga imposto para poder andar com seu veículo, o qual é usado muitas vezes para trabalhar, enquanto que os donos de transportes de luxo, representantes ululantes das maiores capacidades contributivas, não paguem um centavo de tributo.

Entretanto, não só na questão dos veículos residem as assimetrias relativas à tributação do patrimônio. Destaca-se, nesse sentido, que também na tributação da herança o Brasil é altamente favorecedor aos mais abastados. Segundo a Oxfam, cerca de um terço das fortunas bilionárias no mundo existem em razão de herança, razão pela qual estima-se que em 20 anos as 500 pessoas mais ricas do mundo deixarão um patrimônio de U\$ 2,4 trilhões, montante que ultrapassa o PIB da

²⁵⁰ EL PAÍS. **São Paulo**: a metrópole dos helicópteros. 2016. Disponível em: <https://brasil.elpais.com/brasil/2016/07/14/politica/1468519702_827813.html>. Acesso em: 13 out. 2018.

Índia.²⁵¹ O Brasil, lar de algumas dessas fortunas, tributa a transmissão de patrimônio *causa mortis* com alíquotas que variam de 3 a 8%, enquanto que em países ditos liberais, como os Estados Unidos, a herança chega a ser tributada em até 40%.

Nesse sentido, Piketty realiza diversas críticas ao modelo de tributação brasileiro, especialmente em relação à baixa incidência do imposto sobre as heranças, situação que contrasta com outros países: “não discutir a cobrança de impostos sobre a riqueza no Brasil é uma loucura. É tudo muito ideológico. Todos os países têm imposto sobre herança muito superiores ao brasileiro”.²⁵²

Com um imposto baixo, torna-se relativamente fácil encontrar no Brasil gerações de famílias que possuem uma vida confortável ao custo de uma riqueza praticamente intocada pelo Estado. Enquanto que os mais pobres, que não têm absolutamente o que herdar, precisam trabalhar a vida toda para adquirir patrimônio, os mais ricos podem tranquilamente manter um padrão sem necessariamente dispender o mesmo esforço que os seus ascendentes.

Entretanto, além de ser caracterizado pelo emprego de baixas alíquotas, o ITCMD – Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e Doação – foi marcado historicamente pela resistência aos princípios da progressividade e da capacidade contributiva, circunstância que se deu em razão de uma geração de juristas que não via compatibilidade entre os impostos reais e os mencionados princípios. Com isso, além das alíquotas do imposto atingirem pouco os grandes detentores de patrimônio, elas situavam contribuintes de baixo e alto potencial arrecadatório no mesmo patamar jurídico, em clara ofensa ao princípio da igualdade material previsto na Constituição.

Nesse sentido, o descompasso do ITCMD em relação à função redistributiva só não é maior do que o fracasso que se verifica em relação ao ITR – Imposto Territorial Rural. Nos termos do artigo 47 da Lei nº 4.504/64, que instituiu o Estatuto da Terra, “para incentivar a política de desenvolvimento rural, o Poder Público se utilizará da tributação progressiva da terra”. Como se pode ver, muito antes da Constituição de 1988 já havia previsão do uso do imposto em prol da função social e

²⁵¹ OXFAM. **Compensem o trabalho, não a riqueza.** Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/2018_Recompensem_o_Trabalho_Nao_a_riqueza_Resumo_Word.pdf>. Acesso em: 03 out. 2018.

²⁵² PIKETTY, Thomas. Entrevista concedida à Miguel Martins. **Carta Capital**, 30/11/2014. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/economia/thomas-piketty-nao-discutir-impostos-sobre-riqueza-no-brasil-e-loucura-7525.html>>. Acesso em: 04 out. 2018.

da reforma agrária, o que, contudo, nunca se viu realizado, o que se verifica no alto coeficiente de Gini relacionado à distribuição de terras, abaixo apontado.

Tabela 8 - Coeficiente de Gini sobre distribuição de terras por país ou região

País ou Região	Coeficiente de Gini sobre distribuição de terras
América do Sul	0,85
Paraguai	0,93
Chile	0,91
Colômbia	0,88
Venezuela	0,88
Brasil	0,87
Peru	0,86
Uruguai	0,84
Argentina	0,83
Equador	0,80
Bolívia	0,77
América Central	0,75
Guatemala	0,84
El Salvador	0,81
Panamá	0,77
Nicarágua	0,72
Costa Rica	0,67

Fonte: OXFAM, adaptado²⁵³

Conforme se percebe, de acordo com a tabela exposta, a qual está em consonância com os dados do instituto Oxfam, o coeficiente de Gini em relação à distribuição de terras no Brasil é 0,87, sendo, em comparação, um dos maiores da América Latina. Com isso, identifica-se numericamente o estágio alarmante que o tema da propriedade rural chegou no Brasil, ao ponto de que a concentração de terras é tão grande que um país de dimensões continentais pertence a algumas poucas pessoas. Segundo a Oxfam, apesar dos esforços de redistribuição das terras

²⁵³ OXFAM. **Desterrados:** tierra, poder y desigualdad em América Latina. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/desterrados-informe_completo-esp.pdf>. Acesso em: 04 out. 2018.

brasileiras, “*el país siga siendo el paraíso del latifundio, con más del 40% de la tierra concentrada en menos del 1% de las propiedades*”.²⁵⁴

Em situação semelhante, frisa-se que, em relação à tributação da propriedade, também é baixa a incidência do princípio da progressividade em relação ao IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, o que mais uma vez demonstra a resistência brasileira à tributação do patrimônio. De competência dos municípios, o IPTU foi o centro de discussões judiciais até a virada do milênio, fato que se deu em razão das divergências interpretativas sobre a possibilidade de aplicação do princípio da progressividade em função de características dos imóveis, como a localização e o valor venal.

Refratário a tal possibilidade, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais as leis municipais que estabeleceram alíquotas de IPTU diferenciadas, a não ser aquelas definidas em atendimento à função social da propriedade, em razão de já haver permissivo constitucional expresso sobre tanto. Foi somente com a edição da Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, que foi pacificado o tema, possibilitando aos municípios segurança jurídica para instituir a progressividade na cobrança do imposto.

Todavia, entende-se que, de fato, não seria necessária edição de emenda, quando a progressividade do IPTU decorre do próprio modelo constitucional adotado. A Constituição cidadã, ao consagrar o princípio da progressividade e da capacidade contributiva, deixou clara a intenção de onerar os sujeitos de acordo com as suas variadas manifestações de riqueza. Logo, não faria sentido tributar de forma igual os proprietários de casarões dos bairros nobres e os possuidores de barracões em favelas. Em verdade, a titularidade de patrimônio de valor irrisório até mesmo deveria acompanhar uma isenção, dado que tais manifestações denotam ausência de capacidade contributiva. No entanto, como os poderes instituídos insistem em manter sua cegueira aos princípios constitucionais, foi necessária uma alteração textual para realizar aquilo que desde 1988 já deveria estar em prática.

²⁵⁴ OXFAM. **Desterrados:** tierra, poder y desigualdad em América Latina. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/desterrados-informe_completo-esp.pdf>. Acesso em: 04 out. 2018.

4.2.4 A tributação sobre a folha de pagamento e a inobservância ao mínimo existencial

Ao cabo, é necessário discorrer sobre a tributação que incide sobre a folha de pagamento, tendo em vista que, em regra, a grande maioria da população é assalariada, encontrando no trabalho a maior ou única fonte de recursos. Nesse sentido, estudos demonstram a preocupante tendência global de desvalorização do trabalho assalariado, principalmente dentro do meio corporativo. A exemplo disso, pode-se mencionar a distância já existente entre os rendimentos de um trabalhador médio e executivos na Índia, que, dentro de uma mesma empresa, podem variar em mais de quatrocentas vezes.²⁵⁵

Esse cenário, por sua vez, acentua desigualdades sociais, pois, na medida em que o capital é mais valorizado que o trabalho, amplia-se a barreira de acesso aos bens por parte daqueles que não tem nada a dispor no mercado, a não ser a sua mão de obra. Além disso, a má valorização do trabalho também contribui para a desigualdade de gênero, pois a maior parte dos empregos precários é ocupada por mulheres, que ainda não têm os mesmos direitos efetivamente assegurados como trabalhadoras.

Dito isso, destaca-se que, nos termos do artigo 7º, IV, da Constituição, o salário mínimo é aquele que, fixado por lei, deve ser capaz de atender as necessidades vitais básicas do trabalhador e da sua família, garantindo moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. Notadamente, tal realização em termos concretos é impensável à luz da dimensão atual do salário mínimo no Brasil, que se mantém no patamar de novecentos e cinquenta e quatro reais. De fato, se fossem observadas as necessidades a serem preenchidas, o salário mínimo deveria ser estimado em valor próximo de três mil e setecentos reais, conforme cálculo realizado pelo instituto Dieese.²⁵⁶

Todavia, não bastasse o baixo valor do salário mínimo, recaem sobre ele tributos que reduzem ainda mais o seu poder econômico. Além do Imposto de

²⁵⁵ OXFAM. **Uma economia para os 99%**. 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/economia_para_99-relatorio_completo.pdf>. Acesso em: 12 out. 2018.

²⁵⁶ DIEESE. **Salário mínimo nominal e necessário**. 2018. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em: 12 out. 2018.

Renda Retido na Fonte, a maior parte dos tributos que incidem sobre o salário é de natureza contributiva, voltados precipuamente para o sustento da seguridade social.²⁵⁷ Assim, muito embora reconheça-se que é mais difícil aplicar o princípio da capacidade contributiva para as referidas contribuições, acredita-se haver uma possibilidade para tanto, desde que seja realizada a devida distinção entre as chamadas contribuições especiais, as quais incidem sobre a folha de pagamento.

De início, deve-se ter em mente que, dentro do gênero “contribuições especiais”, encontram-se as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse das categorias profissionais e as contribuições sociais. Estas, por sua vez, subdividem-se em contribuições para o financiamento de ações sociais, dentre as quais se destacam o PIS e a COFINS, por exemplo; e as chamadas contribuições sociais propriamente ditas, de caráter sinalagmático, pagas em função de benefícios como a aposentadoria e a pensão por morte.

As contribuições sociais classificáveis como impostos finalísticos, como é o caso do primeiro subgrupo, podem ser objeto de incidência do princípio da capacidade contributiva, pois apenas recebem uma nomenclatura diferenciada, tratando-se, em verdade, de genuínos impostos travestidos. De outra monta, as contribuições sociais propriamente ditas, devido à presença de contraprestação proporcional ao valor contribuído, não se submetem ao referido princípio, dado que são incompatíveis com o mesmo.²⁵⁸ Com isso, apesar das limitações, percebe-se que é plenamente possível observar o norte constitucional na tributação da folha de pagamento, bastando distinguir as espécies de contribuição incidentes.

Além disso, considera-se que a desoneração da folha de pagamento, em determinados casos, também é um modo de se concretizar o princípio da dignidade humana, o que ocorre por meio da observância do mínimo existencial. Nessa toada, é preciso recordar que o mínimo existencial exige uma dupla dimensão do Estado, positiva e negativa, sendo que, se por um lado ele exige ações sociais do Poder Público, por outro, ele proíbe o Estado de intervir sobre parcelas patrimoniais

²⁵⁷ Em breve resumo, assevera-se que as contribuições especiais, baseadas no princípio da solidariedade, são conhecidas como impostos finalísticos, pois, embora sejam relacionadas com uma atividade do contribuinte – ao contrário das taxas – diferentemente dos genuínos impostos, elas são vinculadas a um fundo específico.

²⁵⁸ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 211.

necessárias para a manutenção das necessidades básicas, como aquelas descritas como fundamento do salário mínimo.²⁵⁹

Nessa perspectiva, chega-se à conclusão de que a proteção constitucional ao mínimo existencial demanda a não incidência do Imposto de Renda sobre salários insuficientes para cobrir as despesas vitais, da mesma forma que sugere que, apesar do seu caráter sinalagmático, a contribuição social previdenciária pode ser afastada quando se estiver diante de rendas ínfimas, como é o salário mínimo.²⁶⁰

Todavia, conforme aponta a Oxfam, “em países como Brasil, Colômbia, Guatemala e Venezuela, a remuneração dos assalariados têm alíquotas efetivas de tributação que correspondem aproximadamente ao dobro das aplicadas sobre os ganhos de capital”.²⁶¹ Assim, percebe-se que o Brasil ainda é refratário à proteção social do salário nos termos da Constituição, mais uma vez privilegiando a riqueza de poucos em detrimento da dignidade de muitos. Nesse sentido, embora a desoneração tributária em algumas hipóteses não venha a resolver todo o problema do empoderamento do capital, sem dúvida ela é um mecanismo que pode suavizar as tendências excludentes que são reproduzidas no atual modelo.

4.3 O papel do distanciamento crítico-reflexivo para a superação das assimetrias historicamente constituídas em matéria fiscal no Brasil: a autorreflexão como metódica hermenêutica

Uma vez expostas as questões históricas relevantes, destacando-se, em sequência, a baixa constitucionalidade da tributação brasileira, é possível começar a buscar elementos para, a partir de então, ser conduzida uma desvinculação do modelo tributário com as antigas práticas opressoras, e, assim, reconstruir a tributação de acordo com o paradigma democrático do constitucionalismo contemporâneo. Nesse sentido, serão tecidas considerações sobre um caminho possível que pode ser percorrido pelos juristas até a resposta correta tributária, objeto final do presente trabalho.

²⁵⁹ Ibid., p. 182.

²⁶⁰ Ibid., p. 185.

²⁶¹ OXFAM. **Privilégios que negam direitos: desigualdade extrema e captura política na América Latina e no Caribe.** 2016. p. 19. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/privilégios_que_negam_direitos_0.pdf>. Acesso em: 12 out. 2018.

Para tanto, iniciar-se-á com a exploração da ideia de hermenêutica crítica, a qual é defendida por autores como Jürgen Habermas, Paul Ricoeur e John Thompson. Com isso, demonstrar-se-á que, dentro da dimensão hermenêutica de atribuição de sentido, a qual se verificou necessária no capítulo anterior, deve necessariamente haver um olhar crítico em relação às formas sobre as quais a comunicação é formada, de modo a se compreender, com isso, que contextos assimétricos tendem a produzir comunicações distorcidas. Logo, entende-se que para atribuir corretamente os sentidos aos textos, não basta recorrer aos símbolos da tradição, mas é também necessário saber se afastar dela, para que sejam identificadas as estruturas que ali se encontram e, quando for o caso, reconhecer quais delas representam distorções socialmente relevantes.

Conforme observado, o contexto linguístico historicamente mediado, no qual os participantes da comunidade política estabelecem seus locais de fala, em matéria fiscal, no Brasil, mostra-se repleto de assimetrias, as quais não sofreram nenhuma modificação substantiva ao longo do tempo. Desse modo, a percepção hodierna dos agentes sobre a tributação em muito se assemelha à perspectiva difundida em períodos remotos, quando abertamente se fixavam tributos para suprir as necessidades do Estado, as quais confundiam-se com as necessidades do monarca, das elites ou dos detentores do poder.

Notadamente, no atual modelo do Estado Democrático de Direito, a tributação não pode servir como mero instrumento de manutenção do *status quo* das classes dominantes, senão como uma forma de a sociedade atuar sobre ela mesma, garantindo-se assim a existência das instituições e a transformação igualitária do tecido social. Essa proposta vai ao encontro do modelo deliberativo de democracia aqui defendido, o qual exige a participação ativa dos membros da sociedade para que eles, enquanto sujeitos autônomos e voltados para a emancipação, possam produzir decisões legítimas a partir de fundamentos universais, desapegados dos argumentos de autoridade da tradição.

Em razão disso, entende-se correto afirmar que a universalidade do conhecimento deve se dar de forma crítica, pois, do contrário disso, ela será ignorante em relação às próprias condições em que é gerada. Notadamente, essa concepção não é isenta de problemas. Um deles, senão o maior, é que a racionalidade da crítica se situa na própria história objeto de apreciação. Nesse sentido, é inevitável concordar que o discurso crítico somente será produzido dentro

da história, de forma circular. Esse dado, apesar de não expressamente admitido, é um elemento inescapável, mesmo para teses como o marxismo.²⁶²

É a partir da herança filosófica, especialmente da filosofia da linguagem ordinária, que é possível perceber que aquilo que o ser “é” é fruto dos elementos linguísticos, culturais e históricos do contexto em que vive. Consequentemente, não há como falar em um marco zero de formação dos sentidos enquanto for reconhecido que a fonte da formação dos indivíduos (e assim, da sociedade) vem de um *a priori* compartilhado.

A hermenêutica, e aqui se fala da perspectiva gadameriana, está correta em defender que o mundo em que se produz a crítica é um mundo já situado, simbolicamente estruturado e disponível àquele que interpreta. Compreende-se aquilo que já fora compreendido, pois os elementos que conformam a compreensão já estão dados no pano de fundo em que ocorrem as ações. Todavia, é necessário perceber que o contexto histórica e linguisticamente mediado é formado por distorções, as quais são repassadas não raro de forma acrítica, resultando na reprodução de cenários abusivos, conforme se pode observar na história da tributação brasileira.

Por isso, faz-se preciso entender a hermenêutica de forma crítica, como quer Habermas, abrindo-se assim espaços de distanciamento reflexivo para que se possa identificar e corrigir as distorções da tradição.²⁶³ A partir disso, defende-se que o exercício autorreflexivo²⁶⁴ é a chave de leitura para uma metódica hermenêutica que

²⁶² Veja-se o que diz Ernildo Stein: “Ao reconhecer o historicismo como determinante fundamental, o marxismo como crítica não apenas foge de uma fundação de suas proposições e de sua racionalidade fora da história, mas, ao mesmo tempo, assumindo a circularidade, reconhece nas operações mentais, compreensíveis do próprio discurso, todo um sistema de produção de sentido que tem a sua lógica própria”. STEIN, Ernildo. *Dialética e hermenêutica: uma controvérsia sobre método em filosofia*. In: HABERMAS, Jürgen. **Dialética e hermenêutica: para a crítica da hermenêutica de Gadamer**. Porto Alegre: L&PM, 1987. p. 101.

²⁶³ Conforme Siebeneichler, “a tarefa da filosofia neste contexto passa a ser dupla: desobstruir o caminho da emancipação, identificando o opressor, descobrindo aquilo que reprime ou distorce o diálogo e a comunicação, através de uma crítica da ideologia positivista, tecnocrática e funcionalista, ou ideologia da consciência fragmentada. E reconstruir simultaneamente o que reprimido na história do sujeito e da sociedade: o interesse fundamental em emancipação e maioria [...]”. SIEBENEICHLER, Flávio Beno. **Jürgen Habermas: razão comunicativa e emancipação**. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1989. p. 50.

²⁶⁴ Esclarece-se, quanto à nomenclatura, que o exercício autorreflexivo não é uma simples divagação individual, mas é um método dialógico de formação discursiva que envolve a percepção das distorções encontradas na linguagem. Para maiores esclarecimentos, vale a explicação dada por Thompson: “*In his more recent studies, Habermas explicitly distinguishes between the two aspects of reconstruction and critique which are united in the concept of self-reflection. Reflection in the sense of reconstruction refers to the quasi-Kantian exercise of elucidating the conditions which make possible a form of knowledge or a mode of action. In recent years, this type of reflection has*

permita o desvencilhamento das práticas excludentes encontradas nos contextos historicamente constituídos.

Nessa toada, a hermenêutica crítica busca em ciências como a Psicanálise elementos para compreender como o sujeito pode identificar as assimetrias da sua tradição, quando, no mais das vezes, elas se reproduzem de forma inconsciente no seu cotidiano. Em Freud, o sintoma neurótico se externa por meio de uma linguagem privada, ininteligível até mesmo para o portador da neurose, que se vê desprovido de uma comunicação normal com seus interlocutores. A autolibertação do paciente – ou seja, o seu autoconhecimento – só é produzido por meio do interesse na cura, acompanhado da tradução da linguagem neurótica para a linguagem cotidiana, o que ocorre com a transferência do conteúdo reprimido para uma dimensão consciente.²⁶⁵

Em Habermas, adotada a sociedade como ponto de referência, a linguagem social cotidiana irá surgir de forma mutilada – tal como a linguagem privada do neurótico – diferindo-se do quadro terapêutico pela alusão à situação ideal de fala (*ideal speech situation*).²⁶⁶ Desse modo, o papel da hermenêutica habermasiana –

*been rehabilitated on a linguistic basis, assuming the form of a rational reconstruction of systems of rules which render the transcendental subject superfluous. Reflection in the sense of critique, on the other hand, is concerned with a subjectively constituted illusion which objectively constrains the social actor. Unlike the anonymous systems of rules which are the object of rational reconstruction, these illusions appertain to the particular self-formative process of an individual or group; and the dissolution of such illusions through a theoretically induced enlightenment leads to the emancipation of the subject from previously unconscious constraints". THOMPSON, John B. **Critical hermeneutics: a study in the thought of Paul Ricoeur and Jürgen Habermas.** New York: Cambridge University Press, 1983. p. 108. Em tradução livre: Em seus estudos mais recentes, Habermas distingue explicitamente os dois aspectos da reconstrução e da crítica, que estão unidos no conceito de autorreflexão. A reflexão no sentido de reconstrução refere-se ao exercício quase-kantiano de elucidar as condições que tornam possível uma forma de conhecimento ou um modo de ação. Nos últimos anos, esse tipo de reflexão foi reabilitado em bases linguísticas, assumindo a forma de uma reconstrução racional de sistemas de regras que tornam o sujeito transcendental supérfluo. A reflexão no sentido da crítica, por outro lado, diz respeito a uma ilusão subjetivamente constituída que restringe objetivamente o ator social. Diferentemente dos sistemas anônimos de regras que são objeto de reconstrução racional, essas ilusões pertencem ao processo autoformativo particular de um indivíduo ou grupo; e a dissolução de tais ilusões através de uma iluminação teoricamente induzida leva à emancipação do sujeito de restrições anteriormente inconscientes.*

²⁶⁵ PRADO Jr., Bento. Auto-reflexão, ou interpretação sem sujeito? Habermas intérprete de Freud. **Discurso**, São Paulo, n. 14, 1983. p. 54. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/discurso/article/view/37902>>. Acesso em: 14 out. 2018.

²⁶⁶ Tal perspectiva é ratificada por Thompson, em sua leitura do processo autorreflexivo em Habermas: "*Habermas maintains that methodological structure of psychoanalysis is paradigmatic for a critical science of society. For just as psychoanalysis seeks to go beyond the patients's limited self-understanding, so too a critical social science cannot rest content with na account of social action in terms of motives which coincide with the actor's interpretation of the situation*". THOMPSON, John B. **Critical hermeneutics: a study in the thought of Paul Ricoeur and Jürgen Habermas.** New York: Cambridge University Press, 1983. p. 106. Em tradução livre: Habermas

se assim é possível ser dito – é mais do que atribuir sentidos aos textos, pois ela envolve um exercício de reconhecimento das causas que deformam a comunicação efetuada pela linguagem social cotidiana. Nesse sentido, o papel do hermenêuta, tal como do psicanalista, assume a dimensão da *Tiefenhermeneutik*, ou seja, da interpretação do não dito, daquilo que está escondido.²⁶⁷

Em termos práticos, essa perspectiva crítica da hermenêutica importa no reconhecimento das assimetrias que estão introjetadas na linguagem e nas práticas cotidianas – verdadeiros traumas reprimidos a nível social – sendo tarefa do hermenêuta, por meio do exercício autorreflexivo, identificar esses problemas para então tratá-los adequadamente. No que se refere à questão tributária, essa colocação obriga os sujeitos reflexivos a perceber o contexto de dominação e subjugação social em que foram produzidas as decisões sobre tributos – como a escolha pela não incidência de IPVA sobre jatinhos e embarcações – e assim criticá-las por serem insuscetíveis de reprodução em sociedades voltadas à emancipação.

Nessa toada, Habermas pontua, assim como Freud, que o reconhecimento das neuroses e ideologias sociais (dos “mal-entendidos” comunicativos) prescinde da dimensão do participante, de modo que a cura ou restabelecimento de uma gramática da normalidade não pode ocorrer pela imposição de um observador externo. É por essa razão que a metodologia reflexiva se mostra necessária para a superação dos contextos assimétricos, pois, na medida em que os sujeitos são provocados a revisitar o seu contexto formativo, são instigados a avaliar e trazer à tona criticamente os elementos que compõem aquilo que lhes faz ser o que são.

Para além disso, o método autorreflexivo da hermenêutica crítica permite que se identifiquem as estruturas de poder que produzem os discursos assimétricos que se naturalizam na sociedade. Com isso, a hermenêutica visita o simbolismo que existe nas práticas sociolinguísticas, especialmente para denunciar o seu caráter de manipulação e dominação das massas. A partir dessa perspectiva, é possível reconhecer, por exemplo, que no Brasil as instituições são dotadas de símbolos absolutamente antirrepublicanos, o que é perceptível já na escolha do nome dos

sustenta que a estrutura metodológica da psicanálise é paradigmática para uma ciência crítica da sociedade. Pois, assim como a psicanálise busca ir além da autocompreensão limitada do paciente, também uma ciência social crítica não pode ficar contente com uma ação social em termos de motivos que coincidem com a interpretação da situação pelo ator.

²⁶⁷ PRADO Jr., Bento. Auto-reflexão, ou interpretação sem sujeito? Habermas intérprete de Freud. **Discurso**, São Paulo, n. 14, 1983. p. 55. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/discurso/article/view/37902>>. Acesso em: 14 out. 2018.

prédios que abrigam o Presidente e Vice-Presidente da República (“Palácios” da Alvorada e Jaburu, respectivamente), nomenclatura usada para estruturas que abrigam reis e imperadores, ou mesmo a figura do “leão” do imposto de renda.

Na linha desse entendimento, são encontrados pesquisadores como John B. Thompson, os quais empreenderam esforços científicos em prol de uma hermenêutica de profundidade. Thompson, assim como Habermas, parte da crítica de que a interpretação não somente envolve um exercício de atribuição de sentidos, mas também de descoberta das distorções carregadas na linguagem utilizada pelos falantes. Aliás, esse é um traço distintivo da obra hermenêutica de Thompson em relação aos estudos de Paul Ricoeur, que, apesar de crítico, ainda é fiel às propostas encontradas em Gadamer. Segundo Thompson, “Ricoeur coloca demasiada ênfase no que ele chama de ‘a autonomia semântica do texto’, e com isso ele abstrai muito rapidamente das condições sócio-históricas em que os textos, ou as coisas análogas a textos, são produzidos e recebidos”.²⁶⁸

De fato, ao se associar à perspectiva freudiana, Habermas atrai uma dimensão histórica, mas não por isso sucumbe seu projeto hermenêutico a um contextualismo. Compreende o jusfilósofo que as relações de dominação e poder se transferem para uma dimensão linguística, de modo a produzir formas distorcidas de comunicação. Logo, a percepção dos sujeitos do seu lugar no mundo e das circunstâncias que lhes condicionam é essencial para identificar as assimetrias discursivas que inibem os pressupostos de um discurso em condições ideais. Nesse sentido, Thompson destaca que “*a critical social science, in Habermas's view, must try to disclose that which is suppressed, and to dispel the illusions which legitimate the mechanisms of suppression*”.²⁶⁹

É por esse motivo que Habermas, ao contrário de Gadamer, possui ressalvas em relação à pretensão de universalidade da hermenêutica. Para o mestre de Frankfurt, a consciência hermenêutica é incapaz de alcançar corretamente ambientes em que a comunicação está distorcida devido a fatores ideológicos. É dizer: enquanto os sujeitos viverem em contextos em que existem circunstâncias alienantes, somente a crítica poderá romper com o ciclo de exploração do homem

²⁶⁸ THOMPSON, John B. **Ideologia e cultura moderna**: teoria social crítica na era dos meios de comunicação de massa. Petrópolis: Vozes, 2011. p. 362.

²⁶⁹ THOMPSON, John B. **Critical hermeneutics**: a study in the thought of Paul Ricoeur and Jürgen Habermas. New York: Cambridge University Press, 1983. p. 107. Em tradução livre: Uma ciência social crítica, na visão de Habermas, deve tentar revelar o que é suprimido e dissipar as ilusões que legitimam os mecanismos de supressão.

pelo homem.²⁷⁰ Nessa toada, valem as palavras de Habermas, que assim destacou em entrevista:

Gadamer é flexível demais para se comprometer de modo unívoco. Sim, o ponto decisivo – e também Apel o criticou novamente nesse aspecto – é saber se podemos derivar conseqüências (sic) particularistas do seu enfoque hermenêutico. Ou seja, se, apesar de todos os nossos esforços de compreensão, permanecemos de tal modo partes de nossa tradição que... sim, que, em última análise, não podemos assumir nenhuma distância crítica com relação a essa tradição. Mas minha impressão é que Gadamer prefere não passar para o campo dos contextualistas. Ele não quer ser considerado um contextualista. Mas, ao mesmo tempo, continua fiel, num sentido heideggeriano, à tese da historicidade da verdade. Ou seja, a verdade como acontecimento (*Ereignis*), a verdade como destino (*Geschick*). **E, por isso, acho que ele continuaria a não aceitar hoje a minha objeção de anos atrás, segundo a qual devemos ter a possibilidade de criticar os preconceitos veiculados pela tradição.**²⁷¹

Desse modo, parece claro para Habermas que os sujeitos não estão limitados à tradição em que estão inseridos, mas podem – e devem – assumir uma distância crítica em relação a ela, especialmente diante do interesse em emancipação. A partir disso, na mesma ocasião, Habermas reafirmou a necessidade do questionamento das tradições e dos seus elementos que condicionam as interpretações produzidas hodiernamente:

De qualquer modo, acho que um elemento da condição moderna, da nossa situação existencial moderna, é que **devemos pelo menos ter a possibilidade de questionar as tradições. E penso que a história nunca pode ser verdadeiramente nossa mestra, num sentido afirmativo.** Na medida em que podemos aprender alguma coisa da história, só aprendemos a partir de experiências negativas. Ou seja, descobrimos em 1945, com horror, tudo que se passou de errado. **Aprendemos também em formato pequeno, quando algo dá errado, e, nesse momento, um pano de fundo tradicional, até então aceito ingenuamente, se torna problemático.** Nessas circunstâncias, **devemos ter a possibilidade de recuar, como o senhor diz, para sondar a situação, e também, em última análise, para decidir que tradições queremos continuar e quais as que não queremos.**²⁷²

²⁷⁰ Nesse sentido é a fala de Stein: “A tradição cultural através da linguagem não é independente do trabalho e do poder. Nesta medida, a linguagem também não é o meio, ou melhor, a tradição cultural não é o meio em que se dá o poder e a dominação social, e pode ter caráter ideológico. A hermenêutica que se move no espaço da linguagem ordinária é incapaz de reconhecer este fato”. STEIN, Ernildo. *Dialética e hermenêutica: uma controvérsia sobre método em filosofia*. In: HABERMAS, Jürgen. **Dialética e hermenêutica: para a crítica da hermenêutica de Gadamer**. Porto Alegre: L&PM, 1987, p. 126.

²⁷¹ HABERMAS, Jürgen. Entrevista concedida a Barbara Freitag e Sergio Paulo Rouanet. In: FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005. p. 259.

²⁷² HABERMAS, Jürgen. Entrevista concedida a Barbara Freitag e Sergio Paulo Rouanet. In: FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005. p. 259-260, grifo meu.

Partindo-se dessa postura, tem-se que o exercício crítico é o elemento-chave para a compreensão dos fenômenos que ocorrem na sociedade. Conforme Souza, é por romper com os contextos opressores que o combate às ideias dominantes se torna importante. Por isso, especialmente em matéria de tributação, o processo de assimilação da tradição sob um viés dialético implica em “iniciar um processo de aprendizado para nos libertarmos da situação de imbecilidade e idiotia na qual fomos, todos nós, levados pela estratégia de legitimação do poder real no nosso país”.²⁷³

Nesse sentido, concorda-se que o ser está formado na tradição e que, esta, por sua vez, estabelece-se através da história e dos símbolos linguisticamente transmitidos. Mas quem diz o que a história é? Quem conta a história e transmite seus dogmas não são os vencedores, os grupos hegemônicos? A partir dessas reflexões, Flávio Beno Siebeneichler mostra que a problematização da tradição faz parte de um exercício voltado para uma hermenêutica crítica, preocupada com aquilo que é digno de ser reconhecido:

Entretanto, se admitirmos, com Habermas, a idéia (sic) de reflexão crítica, teremos que chegar à conclusão de que **a tradição, na qual sempre estamos, não constitui um elemento último inquestionável, mas algo que deve ser problematizado, a fim de que seja possível separar entre aquilo que é digno de reconhecimento e aquilo que deve ser simplesmente rejeitado, por constituir mero preconceito ingênuo.**²⁷⁴

Com efeito, ressalta-se que, partir da metodologia autorreflexiva, o que ocorre não é um rompimento com a historicidade, como ingenuamente pode ser inferido, mas sim um rompimento com as reproduções acríticas de sentido, as quais perpetuam situações de opressão e desigualdade. Nessa toada, segundo os preceitos da hermenêutica de profundidade de Thompson, “os resíduos do passado não são apenas a base sobre a qual nos assimilamos novas experiências no presente e no futuro, esses resíduos também podem servir, em circunstâncias específicas, para esconder, obscurecer ou mascarar o presente”.²⁷⁵

Conforme os termos estudados, no Brasil identifica-se um compartilhamento acrítico de razões que levam à perpetuação de um modo de tributar excludente e de viés muito mais arrecadatório do que redistributivo. Em face disso, sustenta-se a

²⁷³ SOUZA, Jessé. **A elite do atraso: da escravidão à lava jato**. Rio de Janeiro: Leya, 2017. p. 12.

²⁷⁴ SIEBENEICHLER, Flávio Beno. **Jürgen Habermas: razão comunicativa e emancipação**. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1989. p. 84.

²⁷⁵ THOMPSON, John B. **Ideologia e cultura moderna: teoria social crítica na era dos meios de comunicação de massa**. Petrópolis: Vozes, 2011. p. 361.

necessidade de rompimento com os dogmas inautênticos em prol de uma reforma do modo de pensar a tributação no Brasil, o que exige uma mudança de postura dos indivíduos na sociedade.

Essa mudança, por seu turno, envolve a passagem da mera aceitação do saber pré-constituído para uma nova dimensão crítica de sentido, em que os sujeitos questionam as decisões do Estado, levantam razões para novas práticas e denunciam os costumes que sustentam a cultura do privilégio. No campo tributário, essa passagem, que caracteriza a mudança dos sujeitos do nível convencional para o nível pós-convencional, é altamente significativa para a denúncia das práticas fiscais marcadas por ideologias estigmatizantes. A percepção da estrutura descompassada com a Constituição, por exemplo, exige um verdadeiro “despertar” para uma tradição que até hoje apenas acentuou a desigualdade social. Com isso, os sujeitos, além de reconhecer as assimetrias em que estão inseridos, também recebem a oportunidade de problematizar debates em prol de uma tributação que seja boa não apenas para cada um individualmente, mas para toda uma comunidade abstrata de participantes.

Assim, por meio da metodologia da hermenêutica crítica, os sujeitos podem “romper” com a tradição sem propriamente “sair” da tradição (pois sempre se está ancorado na historicidade e nos contextos em que se vive). Contudo, através da reflexão dialógica, é possível ultrapassar a esfera contextual e, com isso produzir um acordo racional que tenha validade intersubjetiva. Nessa toada, sujeitos desapegados da autoridade da tradição podem, por meio da deliberação, transcender a sua perspectiva, distanciando-se do seu contexto para, assim, identificar os elementos que perturbam a produção de um sistema mais justo e imparcial.

Portanto, os contextos assimétricos, em termos de tributação, são passíveis de serem superados na medida em que se compreende que, apesar de o pensamento não poder escapar à história, ele não está a ela condicionado, o que possibilita rompimentos com práticas opressoras. Contudo, isso somente pode ocorrer se os indivíduos assumirem uma postura crítica em relação à tributação, o que se dá por meio de uma constante prática deliberativa, marcada pelo uso público da razão, conforme se verá na sequência.

4.4 O uso público da razão como condição de possibilidade para a resposta correta tributária

É com muito acerto que Ferraz Jr. afirma que “fundamentar é prestar contas daquilo que se diz”.²⁷⁶ Com isso, o jurista não apenas antecipou aquilo que em pouco tempo constituiria um dos maiores deveres reconhecidos das autoridades públicas, como também resumiu o cerne daquilo que se pode entender como condição de possibilidade para a resposta correta tributária: a exposição fundamentada, pública e democrática dos fatores determinantes dos atos estatais, a qual pode ser devidamente encontrada no conceito de uso público da razão.

De referencial filosófico, o uso público da razão teve o seu conceito inicialmente difundido por meio da obra de John Rawls, quem realizou o seu contraste com a ideia de doutrinas abrangentes. Enquanto que estas fariam referência a doutrinas adotadas por grupos particulares – sejam elas doutrinas religiosas, econômicas ou filosóficas – a razão pública, por outro lado, seria não abrangente, reduzindo-se ao campo do que é “razoável”. Para Rawls, tal condição limitaria a razão pública a poucos aspectos, como a democracia, os direitos humanos e as teorias científicas incontroversas.²⁷⁷

Nesse sentido, Rawls parte do problema resultante do “fato do pluralismo”, o qual indica existirem múltiplas doutrinas abrangentes razoáveis dentro das democracias modernas, situação que dificulta a cooperação em termos equitativos. Portanto, justificar princípios para a tomada de decisão dentro de sociedades extremamente pluralistas seria tarefa de uma teoria da justiça, objeto sobre o qual se debruçou o autor.

Em sua tese, Rawls recorreu à posição original, mecanismo hipotético no qual os sujeitos estariam em um patamar não histórico, desprovidos das contingências sociais e das suas concepções particulares de mundo, para então fundamentar os seus princípios de justiça. Na posição original, seria possível encontrar princípios universais aptos a atuar como critérios últimos para decisões justas, independentemente dos contextos vividos. Uma vez justificados tais princípios, Rawls usa o conceito de “consenso sobreposto” para ilustrar que, em realidades

²⁷⁶ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Direito, retórica e comunicação**: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 58.

²⁷⁷ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Constitucionalismo democrático e governo das razões**: estudos de direito constitucional contemporâneo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 148.

concretas, a resposta para divergências entre sujeitos racionais e razoáveis estaria na adesão a argumentos de razão pública, os quais somente são possíveis em face dos valores de uma cultura política democrática, encontrados no referido consenso.

Apesar de também ser kantiano e, assim, compartilhar do pano de fundo de Rawls, Habermas entende haver alguns equívocos na *Teoria da Justiça* proposta pelo filósofo norte-americano. De início, Habermas acredita que os princípios de justiça em Rawls se revelam mais em uma ética substancialista do que procedimentalista, além de considerar que, ao privar os sujeitos de informações, a posição original não seria suficientemente deliberativa.

Em oposição, Rawls sustenta que Habermas “*se limita a los aspectos procedimentales del uso público de la razón*”²⁷⁸, e, com isso, afirma que a ideia de legitimidade sustentada por Habermas não engloba a ideia de justiça, razão pela qual a redução procedimental habermasiana do conceito de legitimidade não corresponderia à ideia de justiça. Leis legítimas poderiam ser, assim, leis injustas, embora não possam ser excessivamente injustas. Portanto, consoante Rawls, “*la legitimidad permite un cierto grado de injusticia que la justicia no permite*”.²⁷⁹

Por sua vez, o mestre de Frankfurt contra-argumenta reafirmando que o consenso atingido pela argumentação racional não pode operar sob as severas condições impostas pelo véu da ignorância de Rawls, o qual exige que os sujeitos neutralizem as suas perspectivas particulares a fim de chegar no modelo da condição primária, onde se encontrariam os princípios de justiça. A partir disso, Habermas afirma que é necessário operacionalizar o ponto de vista moral de forma distinta, de modo a incluir o pluralismo e as cosmovisões dos participantes do debate, o que exige que o uso público da razão se insira dentro da questão discursiva, de forma procedimental. Só assim o resultado deliberativo pode se ver mais próximo de uma racionalidade palatável, próxima das exigências procedimentais da democracia no Estado de Direito.²⁸⁰

Consoante Habermas, em uma realidade composta por diversas perspectivas, convicções e doutrinas abrangentes – para utilizar a terminologia de Rawls – a validade dos consensos só pode depender da capacidade deliberativa dos discursos

²⁷⁸ RAWLS, John. Réplica a Habermas. In: _____. Debate sobre el liberalismo político. Barcelona: Paidós, 1998. p. 135.

²⁷⁹ RAWLS, John. Réplica a Habermas. In: _____. Debate sobre el liberalismo político. Barcelona: Paidós, 1998. p. 137

²⁸⁰ HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro**: estudos de teoria política. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2004. p. 77.

produzidos, e não de um consenso sobreposto. Nesse sentido, não há necessidade que argumentos éticos sejam excluídos do debate, nos termos da proposição de Rawls, mas que ditos argumentos sejam expressos em regulações universais. Conforme Oliveira, “numa palavra, os argumentos têm de ser compatíveis com o princípio da justificação pública que, por sua vez, relaciona-se diretamente com o justo na filosofia prática”.²⁸¹

Sendo assim, concorda-se com Habermas, no sentido de que o uso público da razão não pode se limitar a uma definição individual daquilo que é razoável, nem a posição original, ao tentar criar um ambiente de neutralidade, pode alcançar princípios adequados diante do fato do pluralismo, como parece querer Rawls. Em verdade, mesmo Amartya Sen, discípulo de Rawls, chega a observar que o filósofo vem recentemente abandonando alguns pilares da sua teoria original, mostrando-se convencido por algumas críticas, muito embora não tenha ainda proferido nenhuma retratação de forma expressa.²⁸² De todo o modo, assevera-se que somente com a assunção recíproca de perspectivas que é possível produzir um argumento que seja passível de aceitação universal e que, ao mesmo tempo, atenda as demandas oriundas das múltiplas visões de mundo. Caso contrário, utilizando-se o modelo de Rawls, chegar-se-ia apenas a um superdimensionamento das perspectivas egoístas, projetadas a nível social.

Para Habermas, a justificação pública dos posicionamentos adotados pelos sujeitos é essencial em uma democracia, pois são os argumentos manifestados na esfera pública que produzem consequências no processo de tomada de decisão

²⁸¹ OLIVEIRA, Juliano Cordeiro da Costa. A prioridade do justo sobre o bem na filosofia prática de Habermas: por uma transcendência a partir do contexto e para além dele. **Intuitio**, Porto Alegre, v. 9, n. 2, 2016. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/intuitio/article/view/20315/15155>>. Acesso em: 06 out. 2018.

²⁸² Nesse sentido são as observações de Amartya Sen: “Contudo, está claro que, se as ideias posteriores de Rawls realmente estão dizendo o que parecem dizer, então sua primeira teoria por estágios da justiça como equidade teria de ser abandonada. Se as instituições têm que ser criadas com base em um único conjunto de princípios de justiça que emana do exercício da equidade, através da posição original, então a falta de um surgimento único não pode deixar de golpear a própria raiz da teoria. Aqui, há uma tensão real dentro da própria argumentação de Rawls ao longo dos anos. **Ele não abandona, pelo menos explicitamente, sua teoria da justiça como equidade, e ainda assim parece aceitar que existem problemas incuráveis na obtenção de um acordo unânime sobre um conjunto de princípios de justiça na posição original que não podem deixar de ter consequências devastadoras para sua teoria da ‘justiça como equidade’**”. SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 88-89, grifo meu.

institucional.²⁸³ Nesse sentido, o filósofo alemão também discorda de Rawls ao afirmar que é possível que mesmo argumentos religiosos possam fazer parte do debate promovido por cidadãos seculares. Todavia, essa abertura possui acesso restrito na esfera pública política, onde os futuros argumentos justificadores das normas precisarão ser expressos em uma linguagem acessível a todos, em razão do princípio da neutralidade do Estado secular.²⁸⁴

Nessa toada, observa-se que o uso público da razão, em Habermas, assume uma tônica diferenciada devido ao caráter inclusivo da assunção recíproca de perspectivas, o que o diferencia da dinâmica egoísta da *Teoria da Justiça*. Enquanto que Rawls faz uso do véu da ignorância para anular as concepções individuais de bem a ponto de atingir a imparcialidade necessária para os seus princípios de justiça, Habermas inclui as diferentes concepções dos agentes na formulação dos seus princípios discursivos. Nesse sentido, para garantir a legitimidade dos consensos, evitando-se o sobrepujamento de uns sobre outros, os participantes devem assumir o ponto de vista moral, que, ao mesmo tempo em que permite a conservação de múltiplas concepções de bem, exige que cada participante assuma a perspectiva de todos os outros. Portanto, chega-se à conclusão que o uso público da razão na filosofia habermasiana se destaca pela preponderância do uso plural da primeira pessoa, revelando-se na perspectiva de um “nós” ampliado no e pelo discurso.

Por conseguinte, em uma democracia que se quer deliberativa, a qual não se volta apenas para a participação votante, mas para o governo por meio do debate, a qualidade dos argumentos se torna relevante para as decisões políticas, sendo essencial a prática da assunção recíproca de perspectivas e de um discurso voltado para o ideal de fala. Consoante Habermas, “certamente não é ilegítima, no meu entender, a própria votação democrática, realizada de modo correto [...] ilegítima é a

²⁸³ HABERMAS, Jürgen. **Entre naturalismo e religião**: estudos filosóficos. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2007. p. 143.

²⁸⁴ Com efeito, vale a leitura da manifestação realizada por Habermas em *Entre naturalismo e religião*: “Tampouco distingo entre argumentos exteriorizados publicamente e outros que servem de motivo no momento em que alguém se encontra perante a urna eleitoral. Para a versão *standard* é essencial apenas a exigência de uma ‘justificação secular’: uma vez que, no Estado secular, contam somente argumentos seculares, os cidadãos crentes são obrigados a estabelecer, entre suas convicções religiosas e seculares, uma espécie de ‘equilíbrio’ ético e teológico (*theo-ethical equilibrium*)”. HABERMAS, Jürgen. **Entre naturalismo e religião**: estudos filosóficos. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2007. p. 143.

transgressão do princípio da neutralidade do exercício do poder político [...]”.²⁸⁵ Nesse sentido, o autor pondera que, para haver legitimidade nas decisões estatais, todas precisam “*ser formuladas e justificadas* numa linguagem acessível a todos os cidadãos, sem tomar partido por nenhum tipo de visão de mundo”.²⁸⁶

Assim sendo, se o Estado não pode realizar o debate no lugar dos sujeitos (por razões óbvias!), ele deve, por outro lado, criar as condições para que esse debate aconteça. Nesse sentido, não é apenas dever material do Estado a disposição de infraestrutura e de formas de capacitação intelectual dos sujeitos, mas principalmente o fornecimento de informações claras e precisas sobre as suas razões de atuação. Em matéria tributária, esse pressuposto é ainda mais fundamental, pois no corrente paradigma constitucional o Estado não pode onerar os sujeitos com tributos sem o devido fundamento no interesse público.²⁸⁷

Desse modo, é papel do Estado fornecer as informações, observando a máxima transparência das questões públicas, cabendo às organizações da esfera pública fomentar o debate sobre as demandas existentes. Para isso, é necessária a existência de uma imprensa livre e descomprometida com uma agenda econômica particular, o que infelizmente não ocorre no Brasil, onde os meios de comunicação são voltados para interesses privados, lucrativos, fora do sadio debate democrático, conforme demonstrado anteriormente.

Ainda que para a operacionalização dos comandos jurídicos seja inviável a ocorrência de um debate geral e prévio à cada decisão, é necessário que o Poder Público justifique todos os seus atos perante a esfera pública – centro da democracia hodierna – para que ela decida ser legítimo ou não o ato praticado. Com isso, torna-se possível conciliar o pressuposto democrático com a estrutura da política fiscal, que adquire legitimidade ao ser reconhecida pela esfera pública como portadora de boas razões para a sua existência.

²⁸⁵ HABERMAS, Jürgen. **Entre naturalismo e religião**: estudos filosóficos. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2007. p. 151.

²⁸⁶ HABERMAS, Jürgen. **Entre naturalismo e religião**: estudos filosóficos. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2007. p. 152.

²⁸⁷ É o que afirma também Taveira Torres: “todo e qualquer ato estatal deve ter um motivo previamente delimitado pelo ordenamento, em lei ou na própria Constituição, a depender do tipo de ato jurídico de direito público: legislativo, judicial ou administrativo. TORRES, Heleno Taveira. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico: a CIDE tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2003. v. 7. p. 118.

Do mesmo modo, a exibição de razões públicas que motivem os atos praticados em sede da administração tributária também contribui para uma análise qualitativa do Direito Positivo, pois somente com a exposição das devidas razões é possível verificar com maior precisão se o ato está ou não de acordo com a principiologia constitucional de 1988. Assim, observa-se que, quanto maior for a intervenção da tributação nos direitos fundamentais dos contribuintes, maior deve ser a exigência de exibição de razões públicas para a sua prática.

Nesse sentido, mostra-se interessante o entendimento de Souza Neto, pesquisador que defende que cabe aos poderes constituídos – Executivo e Legislativo – atuar em conformidade com as suas doutrinas abrangentes, sejam elas morais, religiosas, econômicas, etc., ainda que a imparcialidade política nessas esferas esteja parcialmente mitigada pelas maiorias eleitas, que podem imprimir em suas leis e demais atos as convicções de suas doutrinas.²⁸⁸ Todavia, para o jurista carioca, quando essas proposições calcadas em doutrinas abrangentes não se apresentarem de acordo com a democracia constitucional, ofendendo minorias e mostrando-se injustificadas, facultar-se-ia aos interessados a judicialização dos atos praticados, para que o Poder Judiciário, atento aos padrões republicanos, possa invalidá-los.²⁸⁹

Diante disso, não se mostra necessário o reconhecimento de substanciais princípios de justiça que se sobrepõem às doutrinas abrangentes, quando, na realidade, somente a argumentação racional pode trazer à tona possibilidades de conciliação entre propostas calcadas em doutrinas virtualmente incompatíveis. Nesse sentido, dentro dos procedimentos de argumentação democrática, podem até mesmo surgir manifestações que visem a implementação de institutos do *laissez-faire* nas finanças públicas, o que pode ser trazido ao debate, desde que não implique na exclusão de outras doutrinas econômicas, as quais podem, por seu turno, exigir uma maior intervenção estatal.

Isso posto, uma vez entendido o uso público da razão como condição para haver decisões democráticas alinhadas com o paradigma constitucional, passar-se-á a uma breve observação setorial desse fenômeno, analisando-se as manifestações

²⁸⁸ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Constitucionalismo democrático e governo das razões:** estudos de direito constitucional contemporâneo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 168.

²⁸⁹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Constitucionalismo democrático e governo das razões:** estudos de direito constitucional contemporâneo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 15.

da razão pública na tributação, mais precisamente nas múltiplas formas de expressão das decisões estatais: legislação, administração e jurisdição tributária.

4.4.1 O dever de justificação das leis tributárias

Não sem razão, as leis recebem especial destaque na política tributária nacional. O princípio da legalidade, dado pela modernidade e consagrado pelo constitucionalismo contemporâneo, impõe à lei o status de núcleo da tributação, visto que só ela pode criar tributo e garantir ao Estado a oneração legítima do patrimônio privado com o fim de sustentar a máquina pública.

Nesses termos, sendo a lei a expressão da vontade geral de um povo, a lei tributária nada mais é do que a expressão do modo como um povo se dispõe a onerar a si mesmo para dar cumprimento à estrutura criada institucionalmente. Todavia, conforme foi percebido, diante da falência da democracia representativa, não basta externar a vontade pública por meio da lei; deve-se trazer à tona a justificativa da sua edição para que os ditos “representados” – verdadeiros titulares da soberania – possam debater a legitimidade da sua expressão. Com isso, os cidadãos podem atribuir um status de racionalidade para os comandos legais ao aderir aos seus fundamentos, ou mesmo refutar a sua edição antidemocrática, quando tais fundamentos se baseiam em uma racionalidade privada.

Nesse sentido, uma lei tributária correta deve necessariamente ser criada a partir de um procedimento democrático que observe o princípio do discurso, sendo justificada conforme “U”. Com isso, a escolha entre tributar ou não determinado bem, por exemplo, deve passar pela assunção recíproca de perspectivas, de modo que o participante do discurso deve se colocar no lugar de todos os outros envolvidos e se questionar se as consequências da proposta discutida podem ser aceitas por todos em condições de igualdade. Notadamente, isso significa incluir a perspectiva dos grupos marginalizados, os quais foram historicamente excluídos dos debates sobre tributação no Brasil, sendo, por consequência, os sujeitos que mais suportam o ônus da arrecadação.

Ademais, considerando-se que o exercício do governo por meio do debate só pode se dar de forma intersubjetiva, é somente por meio de uma discussão aberta que os argumentos dos diversos segmentos sociais poderão ser apresentados a favor ou contra determinadas formas tributárias. Por isso, em termos democráticos,

não somente a participação social é relevante, mas também a exposição dos argumentos públicos utilizados para justificar as futuras regras jurídicas. Nessa senda, um dos exemplos que pode ser mencionado para ilustrar a presente proposição encontra-se na Lei nº 9.249/95, que alterou a legislação do imposto de renda. No referido diploma, uma das disposições mais relevantes foi a alteração expressa no artigo 10, relativa à tributação dos lucros e dividendos, transcrita abaixo *ipsis litteris*:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Conforme se percebe, foi por meio do aludido dispositivo que o Brasil deixou de recolher imposto de renda sobre os lucros e dividendos, prática até hoje mantida. Todavia, para além da redação da regra, mostra-se relevante compreender as razões do seu estabelecimento, pois antes de qualquer análise contenciosa é necessário trazer luz à justificação dada institucionalmente ao dispositivo legal. Nesse sentido, eis que se encontra o seguinte item, presente na exposição de motivos da mencionada lei:

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.²⁹⁰

Nos termos da justificação exposta, a razão que fundamenta a isenção dos lucros e dividendos se apoia no argumento 1) do desestímulo à evasão, 2) da simplificação e 3) do investimento às atividades produtivas, ou seja, no fomento à atividade econômica. Além disso, a isenção dos lucros e dividendos pagos aos sócios seria uma forma de evitar a bitributação, de modo que a desoneração dos referidos bens seria necessária medida de adequação ao regime tributário internacional, fato que tornaria o Brasil mais competitivo.

²⁹⁰ BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Exposição de motivos da Lei nº 9.249/95**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>>. Acesso em: 11 out. 2018.

Todavia, as razões apresentadas para justificar a nova lei foram objeto de controvérsia, a qual resultou na elaboração de projeto revocatório, de autoria do deputado Chico Alencar (PSOL-RJ). Nele, propôs-se que haja tributação dos lucros e dividendos, incidindo-se uma alíquota de 15%. Os fundamentos levantados pelo deputado, por sua vez, basearam-se em dados que revelaram que com a isenção, houve um crescimento nas remessas de lucros ao exterior, proporcionando, com isso, um desequilíbrio arrecadatório em favor dos Estados de origem das multinacionais. Conforme o projeto, “esta isenção, longe de beneficiar a economia do país, se constitui em mais um estímulo à sangria de recursos para o exterior, além de propiciar enorme vantagem para o país receptor do lucro ou dividendo [...]”.²⁹¹ Logo, uma vez que os pressupostos utilizados para justificar a isenção não se comprovaram verdadeiros ao longo do tempo, restava, assim, necessária a revogação do artigo 10 da Lei 9.249/95.

Apesar das razões expostas, o projeto de revogação não teve seguimento, sendo rejeitado pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados. A única alternativa para evitar o seu arquivamento teria sido o requerimento de pelo menos 53 deputados para a apreciação do projeto em Plenário, o que não ocorreu. Na apreciação do projeto do deputado Alencar, as razões utilizadas para a sua rejeição destacaram que a revogação da isenção “representaria um retrocesso na legislação tributária, com repercussões indesejáveis sobre o investimento”, considerando que a “tributação de imposto de renda do beneficiário em razão de lucros e dividendos que lhes são distribuídos representa um indício de carga tributária desmedida, destituída de qualquer sentido lógico que não seja a sanha fiscal”.²⁹²

Kerstenetzky, em discordância, assevera que “o argumento do prejuízo ao investimento foi falseado pela não resposta do investimento ao estímulo tributário a partir de 1995”.²⁹³ Além disso, aduz a pesquisadora que “o argumento da

²⁹¹ BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei nº 3007/08**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=544302&filename=PL+3007/2008>. Acesso em: 15 out. 2018.

²⁹² BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Finanças rejeita tributação de lucros pagos por empresas a sócio no exterior**. 2013. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/456684-FINANCAS-REJEITA-TRIBUTACAO-DE-LUCROS-PAGOS-POR-EMPRESAS-A-SOCIO-NO-EXTERIOR.html>>. Acesso em: 15 out. 2018.

²⁹³ KERSTENETZKY, Celia Lessa. Foi um pássaro, foi um avião? Redistribuição no Brasil no século XXI. **Novos estudos**, São Paulo, v. 36, n. 2, p. 15-34, out. 2017. Disponível em

bitributação tampouco resiste ao fato de que países da OCDE tributam tanto lucros distribuídos como retidos, alocando alíquotas de modo a não prejudicar investimentos”.²⁹⁴

Nesse sentido, dados os termos da presente pesquisa, entende-se que a decisão que isenta lucros e dividendos apresenta traços de uma resposta tributária incorreta, pois falha em seu aspecto voltado para a justiça pós-convencional, tendo em vista que os argumentos que a sustentam não conseguem se manter dentro de uma argumentação voltada para a universalidade. Ademais, em face do paradigma do constitucionalismo contemporâneo, a isenção dos lucros e dividendos também mostra padecer de baixa constitucionalidade, fato que, se não invalida a norma, no mínimo mostra que ela não é desejável do ponto de vista constitucional, o que ocorre devido a sua tendência a reproduzir a cultura de privilégios historicamente constituída.

Assim, por meio das razões expostas, é possível avaliar a racionalidade da decisão em comento, de modo que se compreende que os argumentos que a justificaram não se sustentam democraticamente perante a esfera pública, pois, para além dos posicionamentos destacados, vários outros demonstraram o aspecto excludente da isenção dos dividendos. Por outro lado, aspectos levantados a favor da isenção, como o “fomento ao setor econômico”, a “simplificação” e o “desestímulo à evasão”, além de não comprovados, têm por consequência uma violação ao princípio da igualdade material, pois favorecem de forma muito desproporcional àqueles que mais teriam capacidade contributiva.

Um eventual contra-argumento dos defensores da isenção, por sua vez, precisaria se calcar em razões que demonstrassem o retorno democrático e o amparo constitucional da medida, e não somente fazer referência à retórica da “excessiva carga tributária” e das “repercussões indesejáveis sobre o investimento”. É preciso que se responda: em que medida a carga tributária aumentaria com a revogação da isenção? A revogação violaria direitos fundamentais dos contribuintes? Quais são os benefícios reais que a isenção dos dividendos trouxe até hoje para a população?

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002017000200015&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 11 out. 2018.

²⁹⁴ KERSTENETZKY, Celia Lessa. Foi um pássaro, foi um avião? Redistribuição no Brasil no século XXI. **Novos estudos**, São Paulo, v. 36, n. 2, p. 15-34, out. 2017. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002017000200015&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 11 out. 2018.

Notadamente, a ausência de respostas plausíveis para essas perguntas, entre as tantas outras que poderiam ser feitas, desqualificam a existência da isenção dos lucros e dividendos, tornando a sua não tributação uma resposta incorreta ao lume do uso público da razão.

De outra banda, a instituição das contribuições interventivas também é exemplo do dever de apresentar razões públicas no âmbito legislativo. Isso porque as mesmas têm a função de corrigir um desequilíbrio no mercado que embaraça a realização dos princípios constitucionais da ordem econômica e social. Logo, entende-se que as mesmas se constituem em uma atuação excepcional do Estado, pois somente nos casos previstos na Constituição é que poderá agir com vistas a regular via tributação o comportamento no setor privado.

Por conseguinte, a própria Lei Maior reduz a gama de argumentos que podem ser utilizados pelos agentes públicos quando os mesmos buscarem propor a instituição de uma contribuição interventiva. Nesses casos, estabelece-se que é dever dos falantes trazer à tona a existência de um desajuste econômico a ser corrigido, assim como é necessário que se demonstre que a instituição de uma contribuição é medida necessária e excepcional, observados os princípios constitucionais tributários e a proporcionalidade da medida pleiteada.

Assim, embora uma contribuição interventiva que busque melhorar a qualidade do ar tenha um objeto moralmente aceitável, a sua justificação não consegue ser sustentada dentro do quadro jurídico fornecido pelo Direito Positivo brasileiro, o que a torna incorreta mediante o exame das suas razões.

Por conseguinte, diante exemplos citados, observa-se que a análise da adequação da lei aos pressupostos da resposta correta foi perfectibilizado através uso público da razão, meio pelo qual se torna possível questionar a legitimidade democrática das decisões legislativas, e que, semelhantemente, permite a observância da proposta legislativa ao lume do paradigma constitucional vigente.

Nessa toada, mostra-se evidente que a exposição de argumentos públicos é condição de possibilidade para uma verificação democrática das razões de ser do projeto de lei, sendo, por isso, de observância necessária no processo legislativo para que se possa alcançar a resposta correta tributária.

4.4.2 O dever de motivação dos atos da Administração

Na década de 70, Caio Tácito muito bem já anunciava que a “regra de competência não é um cheque em branco conferido ao administrador”.²⁹⁵ Com isso, já se declarava expressamente a limitação do poder administrativo, o qual, ainda que dentro da lei, não poderia ser exercido de qualquer modo, senão em favor do melhor atendimento ao interesse público.

Nessa senda, a partir do entendimento de que o conteúdo do interesse público não pode ser definido senão de forma democrática, é imperativo concluir que o exercício do poder administrativo só pode se dar nos termos de uma argumentação racional, ouvidas as proposições dos interessados, que devem ter o poder de influenciar o processo de tomada de decisão pública.

Nesses termos, o uso público da razão tem o efeito de condicionar as escolhas administrativas às possibilidades validadas pelo discurso. Novamente, não se trata de colocar os sujeitos em uma posição de neutralidade das suas convicções, mas sim de proporcionar o exercício de um debate que, por si, deve filtrar os argumentos universalizáveis daqueles que apenas defendem interesses privados. Conforme Owen Fiss, tal exercício argumentativo varia conforme a função adotada por cada atividade de Estado, mas invariavelmente observa o fato de que todas as atividades devem seguir o padrão que diz que somente argumentos racionais dentro da ordem pública podem ser considerados no processo de tomada de decisão.²⁹⁶

Por conseguinte, a Administração, ao atuar em consonância com o interesse público, não pode conceder um benefício ou ônus ao particular que não possa ser estendido de forma igualitária a todos os outros contribuintes na mesma situação. Além disso, por estar adstrita ao interesse público, só pode criar, modificar ou extinguir relações jurídicas nas hipóteses permitidas pelo Direito, privilegiando-se o norte constitucional. Desse modo, compreende-se que o uso público da razão dentro da seara administrativa vai ao encontro do dever de motivação, que exsurge como

²⁹⁵ TÁCITO, Caio. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 5.

²⁹⁶ Ainda, conforme o autor: “Un miembro de un consejo local qu debe decidir el destino de los fondos públicos o el superintendente de un parque que debe adoptar una decisión similar, podrían considerar hechos, razones o argumentos distintos a los que debe escuchar un razón de la diferencia de sus cargos. Empero, cada uno está en lá obligación de decidir estas cuestiones de manera racional y, de este modo, de adentrarse en el proceso deliberativo que conforma la esencia de la actividad de juzgar, y, por esse mismo motivo, del próprio derecho”. FISS, Owen. **El derecho como razón pública**. Madri: Marcial Pons, 2007. p. 269.

corolário lógico das atividades estatais no constitucionalismo contemporâneo, sendo essencial para o controle jurídico e social dos atos públicos.

Notadamente, a motivação dos atos não se confunde com os seus motivos. Como bem ensina o administrativista Diogo Figueiredo Moreira Neto, o motivo, enquanto causa do agir, é essencial ao Direito Público, pois ele é o pressuposto de justificação jurídica. Se um particular compra um bem, pouco importa o que o levou a fazê-lo; no entanto, se é a Administração quem o faz, o motivo se torna juridicamente relevante, dado que ela somente pode agir em favor do interesse público. Logo, se é certo que o motivo existe em todos os atos, seja ele expresso ou não, por outro lado, a motivação é entendida como a exposição dos motivos que levaram à prática do ato, sendo requisito para a sindicabilidade do interesse público.²⁹⁷

Em razão da divergência ainda existente na doutrina sobre a necessidade de motivação de todos os atos públicos, sejam eles vinculados ou discricionários, hoje nem todos os agentes expõem expressamente os motivos dos atos na ocasião do seu nascimento. Todavia, tal circunstância, da qual se discorda, não exclui o dever de motivação quando questionadas as razões da sua existência. Conforme Bandeira de Mello, “parece-nos que a exigência de motivação dos atos administrativos, *contemporânea à prática do ato*, ou pelo menos anterior a ela, há de ser tida como uma regra geral, pois os agentes administrativos não são ‘donos’ da coisa pública”.²⁹⁸ Logo, de uma forma ou outra, a motivação deve ser entendida como obrigação do ente administrativo, sendo um direito subjetivo dos cidadãos amparado por *habeas data* ou mandado de segurança, a depender do caso.

Notadamente, essa perspectiva encontra nova tônica dentro da tributação, especialmente diante do fato de que, nos termos do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa em matéria tributária é plenamente vinculada. Nesse sentido, nem mesmo a simples menção à lei é suficiente para motivar um ato administrativo tributário, pois o Direito não é apenas um conjunto de decisões que se relacionam em diferentes níveis, mas é um discurso que precisa ser justificado de forma coerente por todas as suas estruturas.

²⁹⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

²⁹⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 406.

Desse modo, mesmo na ocasião de inspeções, auditorias ou fiscalizações, é necessário que os atos administrativos praticados dentro da esfera do poder de polícia e sancionador possuam razões públicas que sustentem as medidas praticadas pela Administração fazendária no contexto em que se encontra. Assim, em procedimentos de fiscalização, por exemplo, é inviável a ocorrência de medidas de apreensão com fundamento genérico, sob pena de se caracterizar abuso de poder. Nesses casos, deve a Administração trazer à tona razões concretas – como o indício de irregularidades – que justifiquem suas ações dentro do permissivo legal.

Da mesma forma, o ato que formaliza o lançamento tributário, ao ser plenamente vinculado, deve admitir a possibilidade de autotutela administrativa ou revisão judicial nas hipóteses de erro ou inexistência dos motivos que dariam ensejo à tributação. A partir dessa leitura, conclui-se com Santi que “a motivação, descrição do fato jurídico tributário, ocupa o *topos* da hipótese na estrutura do ato-norma administrativo de lançamento tributário”.²⁹⁹

Todavia, não somente os atos administrativos propriamente ditos estão sujeitos à motivação, como também o são os atos infralegais da Administração praticados em sede de política tributária. Deve-se lembrar que, embora submetidos à égide do princípio da legalidade estrita, alguns impostos possuem declinações em razão de sua característica extrafiscal. É o caso, por exemplo, do IOF, do IPI, do II e do IE, cujas alíquotas podem ser alteradas por meio de decreto do Chefe do Poder Executivo, nos termos do artigo 153, §1º da Constituição Federal. Trata-se, assim, de uma faculdade constitucional dada em função do caráter regulador dos referidos impostos, cujo impacto no setor econômico produz efeitos diretos nas relações praticadas entre particulares.³⁰⁰ Com isso, a sua possibilidade de alteração está condicionada ao seu manejo voltado para uma finalidade pública regulatória, evidenciando, assim, o seu caráter extrafiscal.

A partir disso, observa-se que, em se tratando de tributos de finalidade extrafiscal, as razões que devem ser apresentadas pela Administração para alterar suas alíquotas devem ser obrigatoriamente relacionadas com uma finalidade pública voltada especificamente para o setor regulado a que se destina o tributo. Nesse sentido, é possível encontrar na jurisprudência pátria manifestações esparsas a

²⁹⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 122.

³⁰⁰ Do mesmo modo, entende-se a possibilidade de alteração das alíquotas referentes à determinadas contribuições, como a CIDE-combustíveis.

favor de uma motivação dos atos de política tributária, como havia feito o antigo Tribunal Federal de Recursos, com a edição da Súmula 97, a respeito do Imposto de Importação: “as Resoluções do Conselho de Política Aduaneira, destinadas à fixação de pauta de valor mínimo, devem conter motivação expressa”. Todavia, apesar dos esforços teóricos mencionados, na prática administrativa brasileira reiteradamente encontram-se exemplos de motivação um tanto quanto deficitária, a exemplo do esclarecimento proferido pelo Ministério da Fazenda em razão do aumento da CIDE em 2009.³⁰¹

Nessa toada, é inevitável observar que, com a ausência ou o déficit na motivação dos atos da Administração Fazendária, a análise a partir do uso público da razão se torna prejudicada, o que inviabiliza a sindicabilidade sustentada ao lume da proposta da resposta correta. No entanto, ressalta-se que, em casos como o referido aumento da CIDE, apesar de deficitárias, as razões expostas foram determinantes para que a sociedade civil pudesse discutir a legitimidade democrática da decisão, servindo como fundamentos para um eventual controle jurisdicional. No caso, se verificada finalidade outra que não a anunciada, o Poder Judiciário, ao menos em tese, poderia ter anulado o ato de alteração das alíquotas, assim como a sociedade poderia ter discutido se os pressupostos fáticos invocados correspondiam à realidade conhecida.

Hoje, uma das práticas que pode se adequar à exigência de motivação encontra-se nos atos praticados pela Camex – Câmara de Comércio Exterior, órgão público responsável por decisões em matéria de importação e exportação. Ao regular as atividades de sua competência, a Camex deve expor os motivos de cada decisão, de modo a demonstrar para o público cidadão que cada escolha tomada corresponde ao interesse da coletividade. A exemplo disso, pode-se mencionar o feito da Resolução nº 97/2015, que reduz de 35% para zero a alíquota do Imposto de Importação para carros elétricos e movidos a células de combustível.

³⁰¹ Com fundamento na estabilidade do preço dos combustíveis, assim encontra-se a motivação do aumento da CIDE, disponível no site do Ministério da Fazenda: “Tendo em vista a decisão da Petrobras, comunicada ao mercado em 08 de junho de 2009, de reduzir os preços livres de tributos da gasolina e do diesel, o Ministério da Fazenda elevou as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) destes combustíveis em R\$ 0,05/litro e R\$ 0,04/litro, respectivamente.[...] Dessa forma, como no ano anterior, o reajuste da gasolina por parte da Petrobras e a correspondente elevação da CIDE não devem alterar o preço desse combustível adquirido pelas distribuidoras, **de forma que o preço ao consumidor também não deve sofrer alteração. Evita-se assim oscilações no preço da gasolina**”. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Esclarecimento sobre a alteração nas alíquotas da CIDE**. 2009. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2009/junho/a080609>>. Acesso em: 14 out. 2018.

Notadamente, as razões para a adoção da alíquota zero não poderiam ser voltadas para o benefício das indústrias automobilísticas, mas sim em fundamentos passíveis de aceitação pela coletividade em geral. Nesses termos, assim se manifestou o referido órgão:

A Camex informa que a decisão foi tomada após amplo debate sobre o tema e que a medida busca inserir o Brasil em novas rotas tecnológicas, disponibilizando ao consumidor veículos com alta eficiência energética, baixo consumo de combustíveis e reduzida emissão de poluentes. Tais medidas estão alinhadas à política de fomento para novas tecnologias de propulsão e atração de novos investimentos para produção nacional desses veículos.³⁰²

Como se pode perceber, as razões invocadas para a redução da alíquota foram associadas a um fim ambiental – o que pode ser discutido pelo público em geral – e ao investimento em novas tecnologias. A despeito de qualquer julgamento positivo ou negativo em relação a tal alteração tributária, o que importa perceber nesse momento é que, somente por meio da motivação dada que se torna possível dar azo à deliberação na esfera pública, tornando a tributação democrática. Além disso, a motivação, ao vincular a atuação do Estado, deve estar alinhada com o paradigma constitucional vigente, o que também permite a verificação da validade material dos atos praticados no que se refere ao Direito Positivo.

Notadamente, isso ocorre porque através da motivação surge para o Poder Público um vínculo indissolúvel relativo aos motivos expostos, o que se reflete em um melhor controle dos atos praticados. Essa concepção, por sua vez, é o que consta no núcleo da moderna teoria dos motivos determinantes, que inclusive sustenta a possibilidade de anulação dos atos praticados quando verificada a inexistência ou a falsidade dos motivos expostos. Consoante o entendimento de Bandeira de Mello, “uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam”.³⁰³ Desse modo, a motivação passa a ser componente da validade dos atos, sendo condição de possibilidade para a perfectibilização jurídica da prática administrativa.

³⁰² BRASIL. Camex. **Camex aprova redução da alíquota do Imposto de Importação para carros elétricos e movidos à células de combustível**. 2015. Disponível em: <<http://www.camex.gov.br/noticias-da-camex/262-camex-aprova-reducao-da-aliquota-do-imposto-de-importacao-para-carros-eletricos-e-movidos-a-celulas-de-combustivel>>. Acessi em: 14 out. 2018.

³⁰³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 408.

Por conseguinte, chega-se à conclusão de que quanto maior for o grau de intervenção na esfera de direitos do particular, melhor deve ser a motivação dos atos praticados pela Administração. Todavia, seja em atos administrativos cotidianos, como lançamentos, seja em atos que impactam significativamente as relações jurídicas, como a alteração de alíquotas, o uso público da razão é condição de possibilidade para que a matéria administrativa alcance uma resposta correta tributária, a qual possibilita o debate democrático e se conforma ao paradigma normativo da positividade.

4.4.3 O dever de fundamentação das decisões judiciais

No contexto do Estado Democrático de Direito, a jurisdição é uma das mais complexas atividades do Estado, especialmente em países de modernidade tardia, como o Brasil. Notadamente, no contexto de um constitucionalismo comprometido com os direitos sociais, a reconhecida omissão ou ineficiência do Executivo e do Legislativo polariza a atuação do Judiciário, que, por meio da jurisdição, tem o dever institucional de reafirmar as garantias constitucionais negadas aos cidadãos.

Sem adentrar no complexo debate sobre a legitimidade democrática da jurisdição, é mister ter em mente que a atuação do Judiciário, embora comprometida com a efetivação da Constituição, está adstrita às suas regras e princípios, sendo dever do intérprete dar sentido ao texto de modo a desvelar o teor das normas. Nessa toada, compreende-se que o Direito não é somente um conjunto de decisões arbitrárias, sendo dotado de um estatuto de racionalidade, o qual impõe aos seus operadores a tarefa constante de reconstrução do seu discurso, de modo a torná-lo contínuo e coerente.

Diferentemente das leis, que são proposições realizadas a partir de uma situação abstrata, as decisões judiciais analisam a norma aplicada diante do caso concreto. Por isso, a tarefa dos juízes, ao contrário daquela exercida pelos legisladores, não é justificar proposições a partir dos argumentos da esfera pública política, mas sim fundamentar decisões com base no resgate discursivo do conteúdo discutido democraticamente, alinhando-o com o que dispõe a Lei Maior. Assim, o exercício da jurisdição deve sua observância ao quadro de decisões tomadas pelo Poder Legislativo, harmonizando-as normativamente com as demais disposições do ordenamento positivo, observado o fio condutor oferecido pela Constituição.

Contudo, nem todas as situações da vida podem se enquadrar dentro dos comandos preestabelecidos pelo Poder Legislativo, pois não há como antever absolutamente todas as hipóteses de conflito que podem ocorrer. Nesse sentido, surge a necessidade de se reconstruir o Direito anteriormente formado de modo atemporal dentro do quadro fornecido pela realidade concreta, o que ocorre nos discursos das decisões judiciais. É por esse motivo que os tribunais, quando decidem os casos postos ao seu alcance, devem fazê-lo com base em razões públicas, resgatáveis discursivamente.

Nesse sentido, ainda que se esteja diante de juízes e operadores adeptos a doutrinas abrangentes – por exemplo, com a adesão a princípios católicos – faz-se necessária a tradução do conteúdo proposicional das suas comunicações processuais a uma terminologia pública, voltada “para a linguagem da democracia, dos direitos humanos e das teorias científicas incontroversas”.³⁰⁴ Desse modo, na jurisdição, há o maior dos compromissos com uma argumentação pública e universalizável, pois as decisões dos juízes não podem ser externadas a partir das suas convicções pessoais, mas sim por meio de uma linguagem que mostre aderência ao padrão comunicativo aceito pelo paradigma constitucional.

Nessa toada, destaca-se que, embora a tradução dos argumentos para uma linguagem pautada pela razão pública não venha a eliminar os desacordos morais que existem, ela pode, nos termos de Souza Neto, reduzi-los ao ponto de propiciar a cooperação democrática. Em relação ao aborto, controverso tema moral, ressalta o autor que “a argumentação a partir de princípios que possam ser chancelados pela razão pública certamente torna, em todas as hipóteses, o conflito menos radical [...]”.³⁰⁵ Ressalta-se, ainda, que esse mesmo raciocínio se amplia para outras esferas das doutrinas abrangentes, fazendo com que a tradução necessária não se restrinja apenas ao âmbito moral. Nesse sentido, teorias econômicas também revelam uma opção que precisa ser transposta para uma linguagem rebatível, sob pena de se inviabilizar o discurso. Conforme Souza Neto, “sob esse prisma, pode

³⁰⁴ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Constitucionalismo democrático e governo das razões:** estudos de direito constitucional contemporâneo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 15.

³⁰⁵ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Constitucionalismo democrático e governo das razões:** estudos de direito constitucional contemporâneo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 32.

ser criticada, por exemplo, a interpretação do princípio do estado de direito feita por Hayek³⁰⁶, desde que haja uma abertura cognitiva para tanto.

Sendo assim, o controle da jurisdição não ocorre “apenas através do autocontrole metodológico do magistrado, mas, sobretudo, pela troca de argumentos e contra-argumentos”.³⁰⁷ Desse modo, é na intersubjetividade do processo comunicativo que reside a qualidade constitucional e democrática das decisões, sendo que “não é por outra razão que o magistrado tem o dever de *justificar publicamente* suas decisões”.³⁰⁸

Dito isso, é imperioso destacar que, embora a necessidade de fundamentação das decisões judiciais seja um dever claro do ponto de vista filosófico, sendo igualmente uma imposição do Direito Constitucional brasileiro, tal situação ainda não é devidamente observada pelos juízes e tribunais. Em matéria tributária, o Poder Judiciário ainda tem se mostrado silente em relação ao seu papel de efetivar a Constituição, pouco reconhecendo o pano de fundo principiológico que deve guiar a tributação. A exemplo disso, tem-se o uso corriqueiro de classificações hoje injustificáveis para formar uma jurisprudência defensiva – como é o caso da divisão entre impostos reais e pessoais – formando assim uma rede de decisões refratárias ao paradigma constitucional vigente.

Além disso, lembra-se que é altamente relevante a argumentação apresentada pelo Supremo Tribunal diante dos crescentes casos de modulação temporal de decisões, conforme mencionado no capítulo anterior. Admitindo-se tal hipótese no controle de constitucionalidade, é deveras necessário que a Corte faça uso da razão pública para fundamentar sua decisão a favor dos direitos fundamentais, afastando-se de argumentos próprios de doutrinas abrangentes, como o neoliberalismo ou de dogmas protecionistas. Logo, mostra-se absurdo sustentar a modulação temporal das decisões judiciais em matéria tributária sob o argumento de que a eficácia prospectiva seria necessária para manter o caixa dos entes federativos.³⁰⁹

³⁰⁶ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Constitucionalismo democrático e governo das razões**: estudos de direito constitucional contemporâneo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 149.

³⁰⁷ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Constitucionalismo democrático e governo das razões**: estudos de direito constitucional contemporâneo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 168.

³⁰⁸ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Constitucionalismo democrático e governo das razões**: estudos de direito constitucional contemporâneo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 168.

³⁰⁹ DANTAS, Ivo. **O valor da constituição**: do controle de constitucionalidade como garantia da supraprevalência constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar: 2001. p. 245.

Conforme estudado, é meticulosa a observância às hipóteses de modulação temporal em matéria tributária, não bastando como bom argumento a mera alegação de que os tributos financiam as atividades públicas. Por conseguinte, a única argumentação viável em termos de defesa da modulação só pode ser o cumprimento da Constituição, pois, em regra, a atribuição de efeitos prospectivos é situação excepcional no ordenamento jurídico brasileiro. Conforme Ávila, “o uso do critério financeiro a fim de se manter efeitos passados de leis inconstitucionais é – como bem aponta Moes – incompatível com a dogmática dos direitos fundamentais”.³¹⁰

A partir dessa perspectiva, é preocupante perceber que a perda de autonomia do Direito, operada diante de argumentos consequencialistas, não universalizáveis dentro da esfera pública, tem caracterizado a ascensão de movimentos como a Análise Econômica do Direito na esfera jurisdicional.³¹¹ No entendimento de Chaim Perelmann, o argumento consequencialista é aquele que “avalia um ato, um acontecimento, uma regra ou qualquer coisa, consoante suas conseqüências (sic) favoráveis ou desfavoráveis”³¹², sendo, por isso, baseado em uma estrutura de política, e não de princípio.

Por conseguinte, o consequencialismo se mostra inapropriado para a esfera jurisdicional, pois ele não esconde o uso de uma doutrina abrangente contrária ao uso público da razão, que deve pautar as decisões nos tribunais. Em verdade, conforme observa Souza Neto, o consequencialismo, ainda que praticado, é também mal visto pelas Cortes, que, para disfarçá-lo, acabam confundido argumentos normativos e consequencialistas, gerando o que chama de “criptoconsequencialismo”.³¹³ Todavia, o pior efeito do uso de argumentos consequencialistas na jurisdição ocorre quando o seu emprego se dá sem uma

³¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 578.

³¹¹ Nessa toada, a perda de autonomia do Direito tem sido criticada por Streck, que demonstra as mazelas de uma colonização pragmatista da jurisdição: depois dessa revolução copernicana representada pelo acentuado grau de autonomia do direito conquistado no Estado Democrático de Direito, está-se diante de uma crescente perda da sua autonomia, que pode ser interpretada simbolicamente, nestes tempos duros de pós-positivismo, a partir das diversas teses que apostam na análise econômica do direito, no interior das quais as regras e os princípios jurídico-constitucionais só têm sentido funcionalmente (essa questão vem conquistando terreno no direito tributário, por exemplo). STRECK, Lenio Luiz. Aplicar a “letra da lei” é uma atitude positivista? **Novos estudos jurídicos**, Itajaí, v. 15, n. 1, jan.-jun. 2010. p. 164. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/2308>>. Acesso em: 15 out. 2018.

³¹² PERELMANN, Chaim. **Retóricas**. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 10.

³¹³ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Constitucionalismo democrático e governo das razões: estudos de direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 133.

devida fundamentação das suas premissas, o que reduz o discurso jurídico à retórica. Nesse sentido, mostram-se alarmantes os dados levantados por Leal e Dias, publicados na Revista Brasileira de Políticas Públicas, abaixo colacionados:

Tabela 9 - Argumentação consequencialista e presença de fundamentos nas decisões do Supremo Tribunal Federal

Caso	Tema	Há argumento consequencialista?	A prognose é acompanhada, no voto dos ministros, de documentos, estudos ou dados, capazes de lhe servir de suporte?
ADI 4171	ICMS	Sim	Não
QO na ADI 4425	Precatório	Sim	Em parte
ADI 4481	ICMS	Sim	Não
ED no RE 595838	CSLL	Sim	Em parte
ED no RE 569056	Execução Fiscal pela Justiça do Trabalho	Sim	Em parte
RE 590809	IPI	Sim	Não
RE 477323	ICMS	Não	-
RE 635688	ICMS	Não	-
ED no RE 559937	ICMS	Sim	Não
ADI 4628	ICMS	Sim	Não
RE 680029	ICMS	Sim	Não
ADI 429	ICMS	Sim	Não
AgR na Rcl. 12692	Contribuição social previdenciária do produtor rural	Não	-
ADI 2669	ICMS	Sim	Não
RE 630733	Concurso Público	Sim	Não
RE 559937	PIS/COFINS	Sim	Não
RE 405579	Imposto sobre	Sim	Não

	Importação		
RE 596177	Contribuição social previdenciária do produtor rural	Não	-
ADI 3462	Remissão e Anistia	Sim	Não
ADI 875	Fundo de Participação dos Estados	Sim	Não
RE 363852	Contribuição social previdenciária do produtor rural	Sim	Não
RG no RE 592321	IPTU	Não	-
RE 377457	COFINS	Sim	Não
RE 556664	Prescrição e Decadência	Sim	Não
RE 560626	Prescrição e Decadência	Sim	Não
RE 559943	Prescrição e Decadência	Sim	Não
RE 353657	IPI	Sim	Em parte
RE 370682	IPI	Sim	Em parte
MC em ADI 3090	Comercialização de energia elétrica	Sim	Não
ED nos ED no RE 256588	Taxa de serviço de limpeza e de coleta de lixo	Sim	Não
MC em ADI 2251	Medida provisória	Não	-

Fonte: Fernando Leal e Daniela Gueiros Dias, adaptado³¹⁴

Conforme a tabela exposta, percebe-se que, em matéria tributária, a jurisdição tem feito largo uso de argumentos consequentialistas, o que prejudica a sindicabilidade jurídica e democrática das decisões tomadas. Esse feito, por sua vez, torna-se ainda mais danoso na medida em que se percebe, de acordo com a

³¹⁴ LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, DF, v. 7, n. 3, dez. 2017. p. 829. Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/4779>>. Acesso em: 15 out. 2018.

última coluna na tabela, que os votos dados pelos ministros sequer trouxeram documentos, estudos ou dados capazes de dar suporte às teses lançadas, transformando o argumento em mera especulação.

Notadamente, sem o devido suporte para as teses jurídicas sustentadas nas decisões, torna-se inviável discutir a sua racionalidade, pois a ausência da devida fundamentação impede a validação democrática dos argumentos ou a sidicabilidade jurídica da *ratio decidendi*.

Com isso, o tribunal demonstra pleno desacordo com os imperativos de uma democracia deliberativa, pois esvazia o debate na esfera jurisdicional em face da retórica. Ademais, ao se furtar ao uso público da razão, o tribunal não atende a necessidade de fundamentação adequada das decisões, a qual exige uma exposição aberta dos argumentos, de modo a privilegiar o contraditório constitucional. Assim, mostra-se seguro afirmar que, enquanto as Cortes não fizerem um esforço para atuar com base em razões públicas devidamente fundamentadas, o Poder Judiciário ainda estará afastado de uma resposta correta tributária.

5 CONCLUSÃO

É praticamente truísmo afirmar que o processo de conclusão de uma pesquisa não é tarefa fácil. Notadamente, para o pesquisador das ciências sociais, que sabe que a realidade conhecida é fruto de uma relação de interdependência entre vários segmentos, o encerramento se torna especialmente dificultoso, pois, em termos científicos, uma pesquisa sempre representa um recorte arbitrário do fenômeno estudado. Desse modo, muito embora se saiba que qualquer resposta para problemas sociais será incompleta diante das infinitas relações que podem ser formadas, para bem de se trazer uma leitura satisfatória da captura escolhida, é preciso parar e refletir sobre os elementos analisados e, com isso, fornecer, ainda que parcial e transitória, uma resposta para o problema levantado.

A tributação, nesse aspecto, não é um ramo simples de ser estudado, pois a sua fluidez entre esferas como a Economia, o Direito e a Política exige que se mantenha continuamente um olhar multidisciplinar, sob pena de se produzirem meras conjecturas acerca de uma realidade inexistente. Nesse sentido, o crescente debate sobre a tributação diante da desigualdade social exorta os pesquisadores a compreender o seu papel como fenômeno multidimensional da sociedade, que, a depender dos seus contornos, pode instigar ou restringir o desenvolvimento humano.

Assim, diante de um contexto marcado por uma série de observações sobre os impactos da tributação na sociedade – as quais partem de importantes obras, como as pesquisas de Thomas Piketty e de Amartya Sen, incluindo relatórios de instituições globais – o presente trabalho buscou discutir uma lacuna ainda pouco explorada pela academia tributarista do Direito, que é justamente o tema das respostas corretas em matéria de tributação. Considerando-se o reconhecido papel que a tributação exerce nos contextos sociais, os quais, especialmente em regiões como a América Latina, são marcadas por profundos graus de desigualdade, buscou-se resolver o seguinte problema: em que medida é possível sustentar a existência de respostas corretas tributárias, considerando-se, para tanto, que os tributos precisam ser instituídos pelo Direito Positivo para serem válidos, e simultaneamente, precisam ser articulados com uma forma de justiça pós-convencional para serem legítimos?

Notadamente, utilizando-se do ponto de vista da Ciência Jurídica, o problema levantado já incluiu na sua descrição a premissa de que, na sociedade contemporânea, os tributos precisam ser justos na perspectiva da pós-convencionalidade e, simultaneamente, precisam ser instituídos por meio do Direito. Entre esses dois termos, portanto, deve estar a chave para que se possa produzir um modelo tributário dotado de respostas corretas, ou seja, de respostas que possam ser aceitas racionalmente pela comunidade de agentes interessados na emancipação humana.

Desse modo, a pesquisa demandou um duplo trabalho: primeiramente, ela exigiu que se descobrissem quais são os requisitos para se chegar a uma resposta correta do ponto de vista da justiça pós-convencional, para, em seguida, realizar o mesmo procedimento, sob o ponto de vista do Direito Positivo. Ao cabo, utilizou-se do exemplo dado pela realidade brasileira para demonstrar como é possível conciliar essas duas perspectivas tão complexas, por vezes entendidas como antagônicas.

No paradigma da justiça pós-convencional, segundo a ética universalista de Habermas, as decisões justas são aquelas são tomadas de acordo com os fundamentos argumentativos utilizados para justificar as proposições dos sujeitos. Ou seja, aquilo que é correto depende do consenso produzido em uma discussão entre todos os sujeitos em iguais condições. Conseqüentemente, isso significa que nem as respostas estão disponíveis aprioristicamente (ou seja, o debate é sempre necessário), nem são adequadas as demandas fundamentadas exclusivamente na autoridade da tradição, que tende a conter assimetrias que reproduzem situações de desigualdade. É por esse motivo que a justiça pós-convencional está imbricada com os processos democráticos de tomada de decisão, fazendo com que uma decisão só seja legítima enquanto decisão democrática.

Entretanto, nesse paradigma não é qualquer forma democrática que atende aos pressupostos de uma discussão voltada para o entendimento. Para tanto, é preciso ultrapassar a dimensão da democracia representativa ou participativa, e, assim, voltar os olhos para a democracia deliberativa, modelo adequadamente chamado por Amartya Sen de “governo por meio do debate”. Desse modo, retirando-se o foco das fórmulas tradicionais, cujos meios já estão desgastados e inoperáveis, abre-se espaço para um novo modelo que se concentra no debate, e não no voto; cujo núcleo é a esfera pública, e não apenas os antigos espaços institucionais.

A partir disso, a decisão sobre qual é a resposta correta tributária para os problemas que surgirem deve passar por um debate que inclua todos os participantes potencialmente atingidos pelos conflitos em matéria de tributação. Isso significa levar questões tributárias ao conhecimento e interesse da sociedade, o que inclui chamar as ONGs, associações, fundações, sindicatos, partidos políticos, grupos empresariais, universidades, etc., para discutir sobre a solução adequada para as demandas que aparecerem. Não há como uma resposta tributária ser considerada correta, sob o ponto de vista da justiça pós-convencional, se ela é tomada apenas por um pequeno grupo autointeressado, desconsiderando-se o fato de que a tributação é uma forma de toda a sociedade financiar um projeto coletivo.

Ademais, a democracia deliberativa exige que, além da inclusão dos atores sociais, é preciso distribuir equitativamente o direito de manifestação entre cada interessado, de modo que cada membro da comunidade de falantes deve ter a oportunidade de levar os outros ao convencimento, ou mesmo de ser convencido por meio de boas razões. Em termos tributários, isso exige que se vença a apatia existente em relação ao debate fiscal – em boa parte gerado pelo fenômeno da “anestesia” provocado pela tributação indireta – para que as decisões deixem de ser meramente uma expressão do poder e se tornem fruto da vontade coletiva de uma sociedade que age sobre si mesma.

Nesse sentido, uma das condições para que se proporcione a existência da resposta correta é o endosso a iniciativas voltadas para a criação de uma imprensa livre, socialmente comprometida, independente e crítica em relação às instituições. Ao contrário do que ocorre no Brasil, a imprensa deve servir como um meio de os sujeitos poderem livremente formar a sua opinião sobre os assuntos do seu interesse. Por isso, os meios de comunicação devem demonstrar as várias perspectivas e informações necessárias para uma escolha desembaraçada e consciente, permitindo-se um debate qualitativo na esfera pública. No Brasil, essa exigência de imparcialidade da imprensa ainda caminha a passos tímidos, eis que a grande mídia privatista conta com a força dos grupos econômicos para sufocar qualquer tentativa regulatória.

No entanto, essa é apenas uma perspectiva da resposta correta tributária. Em relação ao Direito Positivo, as circunstâncias operam sob estruturas diferentes. Ressalta-se, de início, que, se a tributação é meio de sustento do Estado, e que esse precisa cotidianamente exercer a sua soberania para definir e cobrar tributos, o

tributo correto precisa necessariamente assumir a forma jurídica do Direito Positivo, pois, contemporaneamente, é só a partir de uma linguagem jurídica que a autoridade investida pode exercer o seu poder sobre os particulares.

Contudo, não basta apenas o Estado proferir suas decisões e conferi-las a forma de regras jurídicas para que elas produzam efeitos adequadamente. As regras, enquanto meios de comunicação, não dispensam o nível hermenêutico para definição dos sentidos. Portanto, na perspectiva do Direito Positivo, sempre haverá a necessidade de um intérprete para definir o conteúdo da norma tributária, para que somente a partir disso possa haver a operacionalização da realidade concreta por meio do comando estipulado. Desse modo, ainda que a autoridade investida exerça a chamada competência tributária, e que, com isso, defina aspectos como a regra-matriz de incidência, ainda assim haverá a necessidade de interpretação dos dispositivos criados, para que então eles possam ser postos em prática.

Todavia, outro entrave surge na medida em que se compreende que o universo interpretado já é previamente condicionado a um pano de fundo, pois inexiste grau zero de sentido. Logo, não é porque os intérpretes devem atribuir sentidos aos textos que eles poderão decidir livremente qual é o conteúdo das regras que lhes interessam. É preciso, assim, observar o paradigma no qual se está situado, e, a partir disso, identificar os princípios que devem limitar as possibilidades de resposta a ser dada pelos intérpretes. A exemplo disso, no paradigma do constitucionalismo contemporâneo, somente serão corretas as normas construídas de acordo com princípios como a capacidade contributiva, a progressividade e a isonomia, os quais são diretamente relacionados com a máxima da dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, a resposta correta tributária, na perspectiva do Direito Positivo, é aquela que se reveste como uma regra jurídica do ordenamento positivo e que, quando interpretada, assume a dimensão de uma norma adequada aos princípios do paradigma constitucional em que está inserida.

Isso posto, resta então saber se é possível conciliar essas duas perspectivas em uma só dimensão, de modo a se atingir uma resposta correta tributária que seja igualmente democrática e de acordo com a forma jurídica do Direito Positivo. Com efeito, na introdução do trabalho, levantou-se como hipótese que essa pretensão teria sucesso a partir do uso público da razão, que a nível institucional exigiria a motivação dos atos administrativos, a justificação das leis e a fundamentação das decisões judiciais em matéria de tributação.

De fato, em uma democracia deliberativa, caracterizada pelo governo por meio do debate, o uso público da razão por si só já demonstra uma condição e uma vantagem, pois exige que as decisões tomadas sejam amparadas por argumentos justificáveis universalmente, em uma linguagem acessível a todos. Desse modo, sustenta não haver lugar para decisões injustificadas, baseadas apenas na vontade de poder das elites que até então monopolizaram o direito de escolher o futuro da política tributária.

Do ponto de vista do Direito Positivo, o uso público da razão implica em práticas como a necessidade de exibição dos motivos, fundamentos ou justificativas dos atos jurídicos, dado que todas as decisões do Estado devem ser amparadas pelos princípios do constitucionalismo contemporâneo, o que somente se consegue verificar por meio das razões vinculadas aos atos praticados. Nessa toada, o uso público da razão se associa diretamente com os modernos deveres de publicidade e transparência, sem os quais não existe qualquer possibilidade de análise sobre as respostas tributárias, considerando que a ausência de razões públicas impede o julgamento adequado sobre a validade jurídica da norma.

Notadamente, o uso público da razão não impede que os membros da sociedade defendam as premissas das suas doutrinas abrangentes – como o cristianismo ou o liberalismo econômico – mas, por outro lado, exige que eles possam compartilhar dos preceitos de uma cooperação democrática, a qual, no futuro, deve gerar comandos jurídicos estipulados em uma linguagem universalmente aceita. Além disso, o uso público da razão não exorta ao Poder Público uma deliberação prévia ilimitada diante de cada demanda tributária a ser resolvida, mas exige que ele divulgue as razões de cada ato praticado, para que, ao menos de forma posterior, a sociedade possa deliberar sobre a adequação e legitimidade dos argumentos utilizados para fundamentar as suas ações.

Desse modo, mesmo sem ter acesso aos debates prévios à formação das regras, o que, destaca-se, seria a situação ideal, os membros da esfera pública, por meio da exibição das razões, podem democraticamente deliberar sobre as escolhas tomadas. Nesse sentido, a partir dos filtros da esfera pública em que se exerce o debate, é possível criticar as decisões tomadas, de modo a impulsionar a sua revisão pelos meios institucionais, ou mesmo apoiá-las, ratificando-se os seus termos, quando considerados boas razões. É por meio desse mecanismo, por sua vez, que também se torna possível verificar a adesão das práticas estatais aos

princípios constitucionais, de modo que a exibição das razões pode, na perspectiva do Direito Positivo, contribuir para a confirmação se determinado ato está atendendo ao princípio da capacidade contributiva ou, por outro lado, se está apenas onerando aqueles que menos possuem condições de arcar com o ônus da tributação.

Note-se, nesse sentido, que uma resposta pode ser considerada correta sob o ponto de vista da justiça pós-convencional, e, ao mesmo tempo, não o ser do ponto de vista do Direito Positivo, o que também pode ser analisado a partir do uso público da razão. Isso ocorre porque as razões utilizadas para justificar determinado tributo podem ser racionais de acordo com o debate democrático, mas podem apontar ilegalidades de acordo com o Direito Positivo. É o que ocorre, por exemplo, com a instituição de contribuições interventivas fora das hipóteses da Constituição, as quais são inválidas, ainda que sejam democraticamente justificadas. Nessa toada, o ente público não pode instituir uma contribuição para cada área ou programa que urge recursos para sua implementação, pois, para tanto, existem os impostos e o seu recolhimento para o caixa único. Assim, boas razões na esfera pública não significam necessariamente razões adequadas para o Direito Positivo, muito embora a transparência do processo argumentativo seja essencial para ser visualizada essa diferença.

A partir disso, observa-se que o uso público da razão, inserido na prática das instituições, tende a constituir respostas corretas tributárias, que podem ser verificadas argumentativamente, o que confirma a hipótese levantada. Com isso, frisa-se novamente que não se está excluindo as concepções individuais de bem, pois se entende que o ponto de vista moral em que o uso público da razão opera exige que cada sujeito assuma a perspectiva de todos os outros. Desse modo, o grau de aceitação do uso de doutrinas abrangentes apenas varia de acordo com a esfera estatal em que são produzidos os diferentes atos públicos.

Notadamente, a esfera de maior admissibilidade da argumentação baseada em doutrinas abrangentes se localiza no campo legislativo, institucionalmente reconhecido pela sua capacidade de confronto entre diferentes concepções de bem. Todavia, muito embora o uso de doutrinas abrangentes seja uma consequência natural do debate em parlamentos e congressos, inevitavelmente a criação de regras jurídicas precisa observar certo grau do uso público da razão, especialmente considerando a necessidade de que as justificativas das leis precisam operar em uma linguagem a todos acessível. Consequentemente, mesmo

que alguma lei venha a ser promulgada em adesão à princípios não universalizáveis, como, por exemplo, alguma lei de matiz religiosa, sempre se poderá fazer uso da jurisdição constitucional para declará-la incompatível com o pluralismo democrático dos atuais ordenamentos jurídicos.

Diferentemente das casas legislativas, a Administração possui um compromisso maior com a justificação das suas decisões, pois a atividade administrativa do Estado, especialmente em matéria de tributação, pode ocorrer tão somente de acordo com o interesse público, cuja identificação é feita por meio da verificação dos motivos dos atos praticados. Desse modo, a resposta correta se alinha com o dever de motivação dos atos da Administração, que precisa ocorrer para que se discuta a legitimidade democrática e a compatibilidade dos atos praticados com o interesse público. Assim, atos infralegais, como a alteração das alíquotas de impostos extrafiscais, precisam apresentar motivação vinculada a razões públicas, que devem claramente evidenciar a necessidade da sua ocorrência e a sua adesão ao pano de fundo constitucional.

Por fim, o grau máximo de expressão do uso público da razão se encontra na atividade jurisdicional do Estado, especialmente no âmbito do Poder Judiciário, que só pode agir de acordo com teorias científicas incontroversas e com recurso aos princípios enunciados na Constituição. Desse modo, aos juízes é vedado fazer uso de argumentos voltados para o atendimento das suas concepções individuais de bem, ainda que a título de interpretação, sob pena de se transformar a democracia em um indevido governo dos juízes. Essa perspectiva, contudo, não exime o Poder Judiciário de realizar um exame crítico da tradição quando realizar o seu exercício interpretativo, pois o uso público da razão somente se perfectibiliza quando pautado por uma hermenêutica crítica, a qual é consciente das assimetrias que existem nos discursos historicamente constituídos.

Outrossim, destaca-se que, na esteira desse entendimento, em qualquer esfera do Estado, o grau de profundidade e detalhamento da justificativa, motivação ou fundamentação dos atos públicos (sentenças, decretos, leis, etc.) deve ser estipulado pelos agentes na proporção do impacto da decisão tomada nos direitos fundamentais dos cidadãos. Assim, entende-se que a instituição ou majoração de tributo que venha a onerar mais os contribuintes deve apresentar razões públicas de forma mais detalhada do que intervenções menores, pois medidas mais onerosas demandam um ônus igualmente maior de exibição de razões.

Desse modo, a proposta da resposta correta tributária por meio do uso público da razão exige uma reviravolta na produção científica do chamado Direito Tributário. Notadamente, na atual quadra histórica, a tributação não pode mais mergulhar em um sono dogmático e esquecer das necessárias reflexões encontradas na Filosofia e na Teoria Política, principalmente após os avanços da hermenêutica, que demonstrou que em toda escolha existe um pano de fundo que evidencia uma visão de mundo. Assim, uma análise crítica da tributação não pode dispensar uma leitura dos cenários em que ela se encontra, tampouco negar o papel dos atores sociais e do paradigma constitucional em que ela é produzida, pois, como norma, os tributos são manifestação de poder condicionada ao projeto democrático da Constituição.

Por isso, evidenciar a possibilidade de uma resposta correta tributária revela o esforço de uma busca por um modelo de tributação que seja socialmente adequado e constitucionalmente engajado. De modo paralelo, ainda que hoje não se consiga chegar empiricamente a respostas que atendam a todos os requisitos da justiça pós-convencional e do Direito Positivo, a partir das contribuições de ambas as perspectivas, pode-se, paulatinamente, demonstrar como também existem respostas incorretas para a tributação, as quais não podem mais ser tomadas, sob pena de se cair em retrocesso.

Nesse sentido, conforme se pode observar no último capítulo do trabalho, na realidade brasileira há ainda muito o que ser feito em prol de uma tributação adequada, pois as decisões tomadas ainda refletem a arbitrariedade das elites e a resistência institucional aos princípios da Constituição, sendo incorretas, tanto na perspectiva do Direito Positivo quanto da justiça pós-convencional. Diante disso, somente iniciativas voltadas à inclusão democrática dos excluídos, acompanhada de uma mudança significativa na atribuição dos sentidos das normas tributárias, é que se poderá criar no contexto brasileiro condições para que futuro existam respostas corretas tributárias, as quais colaborem para a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária.

Ao fim e ao cabo, para resolver adequadamente o problema levantado nesta pesquisa, afirma-se que, de acordo com as perspectivas teóricas traçadas, é possível sustentar a existência de respostas corretas tributárias, na medida em que sejam observados simultaneamente três aspectos, assim enunciados: 1) a criação de tributos conforme procedimento democrático juridicamente instituído, adequando-se as decisões tomadas à forma das regras do ordenamento; 2) a interpretação das

regras tributárias em consonância com o campo de sentido fornecido pelo paradigma do constitucionalismo contemporâneo; 3) a adequação da prática tributária ao uso público da razão, de modo que as soluções adotadas sejam baseadas em argumentos universalizáveis, objeto de debates na esfera pública.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Almiro Eduardo de.; RECK, Janriê Rodrigues. **Direito & ação comunicativa**: apresentação e fundamentação teórica da matriz linguístico-pragmática de Jürgen Habermas e suas repercussões na compreensão do Direito. Porto Alegre: HS Editora, 2013.
- AMARILES, David Restrepo. **The mathematical turn**: l'indicateur Rule of Law dans la politique de développement de la Banque Mondiale. Disponível em: <https://www.academia.edu/5751766/The_Mathematical_Turn_Lindicator_Rule_of_Law_dans_la_politique_de_d%C3%A9veloppement_de_la_Banque_Mondiale>. Acesso em: 13 fev. 2018.
- AMED, Fernando José; CAMPOS NEGREIROS, Plínio José Labriola de. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000.
- ANDREWS, William D. **Basic Federal Income Taxation**. 4. ed. Boston: Little, Brown and Company, 1991.
- ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- ÁVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. **O imposto de renda no Brasil no tempo**: da progressividade ao liberalismo. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/o-imposto-de-renda-do-brasil-no-tempo-da-progressividade-a-egide-liberalizante/>>. Acesso em: 03 out. 2018.
- BAHIA, Alexandre Gustavo Melo Franco. A interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito: contribuição a partir da teoria do discurso de Jürgen Habermas. In: CATTONI DE OLIVEIRA, Marcelo Andrade. (Coord.). **Jurisdição e hermenêutica constitucional**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 301-357. Disponível em: <<http://migre.me/vqbTI>>. Acesso em: 18 out. 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Não basta arrecadar**: a tributação como instrumento de desenvolvimento. 2013. p. 11. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/686/N%C3%A3o%20basta%20arrecadar%3a%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20como%20instrumento%20de%20desenvolvimento%20%28Sum%C3%A1rio%20executivo%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 12 dez. 2017.

BANCO MUNDIAL. **Um ajuste justo**: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. 2017. p. 136. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica jurisprudência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BITENCOURT, Caroline Müller. **Controle jurisdicional de políticas públicas**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa**: por um direito constitucional de luta e resistência, por uma nova hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BOTELHO, Marcos César. **A legitimidade da jurisdição constitucional no pensamento de Jürgen Habermas**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Exposição de motivos da Lei nº 9.249/95**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>>. Acesso em: 11 out. 2018.

_____. _____. **Finanças rejeita tributação de lucros pagos por empresas a sócio no exterior**. 2013. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/456684-FINANÇAS-REJEITA-TRIBUTACAO-DE-LUCROS-PAGOS-POR-EMPRESAS-A-SOCIO-NO-EXTERIOR.html>>. Acesso em: 15 out. 2018.

_____. _____. **Projeto de Lei nº 3007/08**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=544302&filename=PL+3007/2008>. Acesso em: 15 out. 2018.

_____. CAMEX. **Camex aprova redução da alíquota do Imposto de Importação para carros elétricos e movidos à células de combustível**. 2015. Disponível em: <<http://www.camex.gov.br/noticias-da-camex/262-camex-aprova-reducao-da-aliquota-do-imposto-de-importacao-para-carros-eletricos-e-movidos-a-celulas-de-combustivel>>. Acesso em: 14 out. 2018.

_____. COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA. **Parecer nº 888, de 2016**. Relator Senador Eunício Oliveira. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3877596&disposition=inline>>. Acesso em: 05 maio 2018.

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Esclarecimento sobre a alteração nas alíquotas da CIDE**. 2009. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2009/junho/a080609>>. Acesso em: 14 out. 2018.

_____. RECEITA FEDERAL. **Carga tributária**. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

_____. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 607.056**. Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em: x. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3796854>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

_____. _____. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 557.237/RJ**. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Mario Soares Dantas e Outros. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 18 de setembro de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=492036>>. Acesso em: 17 out. 2018.

_____. _____. **Recurso Extraordinário nº 78.594**. Recorrente: João Duarte e Cia. Ltda. Recorrida: Estado de São Paulo. Relator: Min. Bilac Pinto. Brasília, 07 de junho de 1974.

BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

_____. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARNEIRO, Rafael de Alencar Araripe. **Fehlen der Steuerakzeptanz in Deutschland**: Bürgerbeteiligung im Rahmen des Finanzrechts als Weg zu einer erhöhten Steuerakzeptanz. Berlin: Duncker & Humblot, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CASALTA NABAIS, José. **Estudos de direito fiscal**: por um estado fiscal sustentável. Coimbra: Almedina, 2008. v. 2.

CATTONI DE OLIVEIRA, Marcelo Andrade. **Devido processo legislativo**: uma justificação democrática do controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e do processo legislativo. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

_____. **Processo constitucional**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

CEPAL. **A ineficiência da desigualdade**. 2018. Disponível em: <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43569/4/S1800303_pt.pdf>. Acesso em: 10 out. 2018.

CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, direito e justiça distributiva**: elementos da filosofia constitucional contemporânea. Ri de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

COUTINHO, Priscila. A má-fé da justiça. In: SOUZA, Jessé (Org.). **Ralé brasileira**: quem é e como vive. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009.

DANTAS, Ivo. **O valor da constituição**: do controle de constitucionalidade como garantia da suprallegalidade constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. **A nova razão do mundo**: ensaio sobre a sociedade neoliberal. Trad. de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016.

DIEESE. **Salário mínimo nominal e necessário**. 2018. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em: 12 out. 2018.

DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

EL PAÍS. **São Paulo**: a metrópole dos helicópteros. 2016. Disponível em: <https://brasil.elpais.com/brasil/2016/07/14/politica/1468519702_827813.html>. Acesso em: 13 out. 2018.

ESAF. ESCOLA SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira**. 2010. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/observatorio/arquivo.2013-04-17.3050040714>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito, retórica e comunicação**: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 9. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2016.

FERREIRA, Benedito. **Legislação tributária**: a história da tributação no Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1986.

FIORAVANTI, Maurizio. **Constitución**: de la antigüedad a nuestros días. Madri: Trotta, 2001.

FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

FISS, Owen. **El derecho como razón pública**. Madri: Marcial Pons, 2007.

FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005.

FROSINI, Vittorio. **La democrazia nel XXI secolo**. Roma: Ideazione, 1997.

GASSEN, V.; D'ARAÚJO, P. J. S.; PAULINO, S. R. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**, Florianópolis, v. 34, n. 66, jul. 2013. p. 224. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4425711>>. Acesso em: 13 out. 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; SILVA E COSTA, Carlos Eduardo Batalha da; BARBOSA, Samuel Rodrigues (orgs.). **Nas fronteiras do formalismo: a Função Social da Dogmática Jurídica Hoje**. São Paulo: Saraiva, 2010.

HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro: estudos de teoria política**. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2004.

_____. **Consciência moral e agir comunicativo**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989.

_____. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1997, v. 1.

_____. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 2.

_____. Entrevista concedida a Barbara Freitag e Sergio Paulo Rouanet. In: FREITAG, Barbara. **Dialogando com Jürgen Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2005.

_____. **Entre naturalismo e religião: estudos filosóficos**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2007.

_____. **Teoria do agir comunicativo: sobre a crítica da razão funcionalista**. São Paulo: Martins Fontes, 2012. v. 2.

_____. **Verdade e justificação: ensaios filosóficos**. São Paulo: Loyola, 2004.

HART, H.L.A. **O conceito de direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: SAFe, 1991.

IBPT. INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo sobre a carga tributária/PIB x IDH**. 2015. Disponível em: <<http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>>. Acesso em: 02 maio 2018.

INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE. **Relatório de acompanhamento fiscal**. 2017. Disponível em: <

http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/531520/RAF_08_2017_pt04.pdf
. Acesso em: 28 abr 2018.

KERSTENETZKY, Celia Lessa. Foi um pássaro, foi um avião? Redistribuição no Brasil no século XXI. **Novos estudos**, São Paulo, v. 36, n. 2, p. 15-34, out. 2017. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002017000200015&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 11 out. 2018.

LATINOBARÓMETRO. **Informe 2017**. Disponível em:
<<http://www.latinobarometro.org/latNewsShow.jsp>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, DF, v. 7, n. 3, dez. 2017. p. 829. Disponível em:
<<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/4779>>. Acesso em: 15 out. 2018.

LEAL, Rogério Gesta. Demarcações conceituais preliminares na democracia deliberativa: matrizes habermasianas. In: LEAL, Rogério Gesta (Org.) **A democracia deliberativa como nova matriz de gestão pública: alguns estudos de casos**. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2011.

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

MAIA, Katia. **Vamos falar sobre desigualdade?** Disponível em:
<<https://www.oxfam.org.br/publicacoes/cada-vez-mais-desigual/vamos-falar-sobre-desigualdade>>. Acesso em: 15 out. 2018.

MAÑAS, José Luís Piñar. Transparencia y protección de datos: las claves de un equilibrio necesario. In: GARCÍA MACHO, Ricardo (Coord.). **Derecho administrativo de la información y administración transparente**. Madri: Marcial Pons, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade**: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal**: sob elementos de Direito e Economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MILÁ, Marc Morgan. Desigualdade no Brasil é escolha política. **Folha de São Paulo**, São Paulo. 24/09/2017. Disponível em:
<<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/09/1921236-desigualdade-no-brasil-e-escolha-politica-diz-economista.shtml>>. Acesso em: 15 out. 2018.

MILL, John Stuart. **Princípios de economia política**: com algumas de suas aplicações à filosofia social. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. 2.

MOREIRA, Luiz. **Fundamentação do direito em Habermas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

NINO, Carlos Santiago. **La constitución de la democracia deliberativa**. Barcelona: Gedisa, 1997.

NOVOA, César García. Seguridad jurídica y derecho tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 43-73.

OLIVEIRA, Juliano Cordeiro da Costa. A prioridade do justo sobre o bem na filosofia prática de Habermas: por uma transcendência a partir do contexto e para além dele. **Intuitio**, Porto Alegre, v. 9, n. 2, 2016. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/intuitio/article/view/20315/15155>>. Acesso em: 06 out. 2018.

OLIVEIRA, Mandredo Araújo de. **Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea**. São Paulo: Loyola, 1996.

OXFAM. **A distância que nos une**: um retrato das desigualdades brasileiras. 2017. p. 45. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf>. Acesso em: 15 out. 2018.

_____. **Brasil: direitos humanos em tempos de austeridade**. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Fact_Sheet_2_Portugues_V_digital_2.pdf>. Acesso em 30 abr. 2018.

_____. **Compensem o trabalho, não a riqueza**. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/2018_Recompensem_o_Trabalho_Nao_a_riqueza_Resumo_Word.pdf>. Acesso em: 03 out. 2018.

_____. **Desterrados**: tierra, poder y desigualdad em América Latina. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/desterrados-informe_completo-esp.pdf>. Acesso em: 04 out. 2018.

_____. **Uma economia para os 99%**. 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/economia_para_99-relatorio_completo.pdf>. Acesso em: 12 out. 2018.

_____. **Privilégios que negam direitos**: desigualdade extrema e captura política na América Latina e no Caribe. 2016. p. 19. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/privilegios_que_negam_direitos_0.pdf>. Acesso em: 12 out. 2018.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo: Noeses, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PERELMANN, Chaim. **Retóricas**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. **¿Ciberciudadaní@ o [ciudadaní@.com](mailto:ciudadani@.com)?** Barcelona: Gedisa, 2004.

PIÑEIRO, Eduardo Schenato. **O controle de constitucionalidade**: direito americano, alemão e brasileiro. Porto Alegre: SAFe, 2012.

PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

_____. Entrevista concedida à Miguel Martins. **Carta Capital**, 30/11/2014. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/economia/thomas-piketty-nao-discutir-impostos-sobre-riqueza-no-brasil-e-loucura-7525.html>>. Acesso em: 04 out. 2018.

PIZZI, Jovino. **O conteúdo moral do agir comunicativo**: uma análise dos limites do procedimentalismo. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2005.

PRADO Jr., Bento. Auto-reflexão, ou interpretação sem sujeito? Habermas intérprete de Freud. **Discurso**, São Paulo, n. 14, 1983. p. 54. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/discurso/article/view/37902>>. Acesso em: 14 out. 2018.

RAWLS, John. Réplica a Habermas. In: _____. **Debate sobre el liberalismo político**. Barcelona: Paidós, 1998.

REIS, Marcelo Simões dos. O regime de alíquotas do imposto de importação: da tarifa do Império até os acordos constitutivos do Mercosul e da OMC. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, V. 9, nº2, p. 134-176, Jul-dez, 2014. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/5310/3722>>. Acesso em: 22 set. 2018.

RIVILLAS, Borja Diaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Educación fiscal y construcción de ciudadanía en América Latina. **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros**, Brasília-DF, ano I, n.01, p. 326-354, ago./dez. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/publicacoes/artigo-publicado-revista-receita-federal-educacion-fiscal-y-construccion-de-la-ciudadania.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2018.

_____. La moral fiscal y la búsqueda de una mayor reciprocidade entre el Estado y los ciudadanos en América Latina. In: FLORES, Israel Santos; MANZANILLA; Pastora Melgar (Coord.). **Cultura contributiva en América Latina**. México, DF: PRODECON, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SAUSGRUBER, Rupert; TYRAN, Jean-Robert. Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion. **Public Choice**, vol. 122, n.1/2, p. 39-68, Jan 2005.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SIEBENEICHLER, Flávio Beno. **Jürgen Habermas**: razão comunicativa e emancipação. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1989.

SINDIFISCO NACIONAL. **A defasagem na correção da tabela do imposto de renda pessoa física**. Brasília, DF: Sindifisco, 2018. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aW1hZ2VzL2VzdHVkb3Mvb3V0cm9zLzlwMTYvRGVmYXNhZ2VtSVIxOTk2MjAxNy5wZGZ8MA==>. Acesso em: 12 out. 2018.

SOUZA, Jessé. **A elite do atraso**: da escravidão à lava jato. Rio de Janeiro: Leya, 2017.

_____. A tese do patrimonialismo: a demonização do Estado corrupto e a divinização do mercado como reino da virtude. In: SOUZA, Jessé (Org.). **Ralé brasileira**: quem é e como vive. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Constitucionalismo democrático e governo das razões**: estudos de direito constitucional contemporâneo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

STEIN, Ernildo. Dialética e hermenêutica: uma controvérsia sobre método em filosofia. In: HABERMAS, Jürgen. **Dialética e hermenêutica**: para a crítica da hermenêutica de Gadamer. Porto Alegre: L&PM, 1987.

STRECK, Lenio Luiz. **Dicionário de hermenêutica**: quarenta temas fundamentais da Teoria do Direito à luz da Crítica Hermenêutica do Direito. Belo Horizonte: Letramento, 2017.

_____. Aplicar a “letra da lei” é uma atitude positivista? **Novos estudos jurídicos**, Itajaí, v. 15, n. 1, jan.-jun. 2010. p. 164. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/2308>>. Acesso em: 15 out. 2018.

_____. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

TÁCITO, Caio. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1975.

THOMPSON, John B. **Critical hermeneutics**: a study in the thought of Paul Ricoeur and Jürgen Habermas. New York: Cambridge University Press, 1983.

_____. **Ideologia e cultura moderna**: teoria social crítica na era dos meios de comunicação de massa. Petrópolis: Vozes, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico: a CIDE tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2003. v. 7.

TRIBE, Laurence H. **American constitutional law**. 3. ed. New York: New York Foundation Press, 2000, v. 1.

UNITED STATES SUPREME COURT. **Kuhn v. Fairmont Coal Co**. Disponível em: < <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/215/349/case.html>>. Acesso em: 25 jun. de 2017.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. In: IPEA. **Texto para discussão nº 405**. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 11 out. 2018.

VIEIRA, Liszt. **Os argonautas da cidadania**: a sociedade civil na globalização. Rio de Janeiro: Record, 2001.

VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. **O direito na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann**. São Paulo: Max Limonad, 2006.

WATRIN, Christoph; ULLMANN, Robert. Comparing Direct and Indirect Taxation: The Influence of Framing on Tax Compliance. **The European Journal of Comparative Economics**, vol. 5, n. 1, p. 33-56, 2008.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.