**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC - SP**

Rafael Kaue Feltrim Oliveira

Ética tributária

Mestrado em Direito

**São Paulo
2022**

Rafael Kaue Feltrim Oliveira

Ética tributária

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Renato Lopes Becho.

São Paulo
2022

Aprovado em __/__/__

Banca Examinadora

“Duas coisas enchem o ânimo de admiração e veneração sempre novas e crescentes, quanto mais frequentemente e com maior assiduidade delas se ocupa a reflexão: O céu estrelado sobre mim e a lei moral dentro de mim.”

(KANT, Immanuel. *Crítica da razão prática*. Lisboa: Edições 70, 1999, p. 183.)

Ao meu pai, *in memoriam*, onde é que ele esteja. Quis o destino, por meio de seus inúmeros meandros, que nossos caminhos se desencontrassem, mas espero eu que O Altíssimo me conceda um dia em que possamos nos reencontrar novamente.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador Prof. Dr. Renato Lopes Becho pela paciência, pela oportunidade e pelo apoio.

A todos os professores e professoras da PUC-SP, minha eterna e amada casa.

A minha mãe, pelo companheirismo, sem o qual eu nunca teria aqui chegado: creio que todo seu esforço tenha valido a pena.

Aos meus amigos, Felipe Boer e Archavir Donelian, com quem sempre posso contar.

RESUMO

FELTRIM OLIVEIRA, Rafael Kaue, *Ética tributária*. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

A presente dissertação versa sobre a ética tributária. Utiliza-se como referencial teórico a ótica pós-positivista aplicada ao direito tributário. A partir da análise das teorias éticas de Sócrates, Platão, Aristóteles, Kant e do Utilitarismo, que muito influenciaram e influenciam o direito na atualidade e dos meandros pelos quais a ética fora compreendida e aplicada ao direito como ciência, chega-se a era do neoconstitucionalismo, dos direitos fundamentais e do Estado Social e Democrático de Direito. Com o advento do pós-positivismo, a ideia de moral e justiça são reintroduzidas no direito, de modo que a justiça passa a ser o fundamento que lastreia todo o sistema jurídico. Assim, também o direito tributário atual, com altíssimo grau de positividade constitucional, estabelecendo uma série de regras, princípios e valores, passa a ser compreendido de outra maneira: o tributo a despeito de manter sua importância, deixa de ser o núcleo essencial do direito tributário, passando o cidadão contribuinte a figurar como o cerne da tributação. Destarte, surge a necessidade de uma nova fundamentação ética do direito tributário, concretizada com o cerceamento da atuação estatal por meio de regras de competência e das limitações constitucionais ao poder de tributar, da aplicação da igualdade material na distribuição da carga fiscal, e da cidadania fiscal, que demandará comportamentos éticos tanto do Fisco como dos contribuintes, a fim de concretizar os valores fundamentais expostos na Constituição Federal de 1988, como a plena realização de uma sociedade sem fome e miséria, sem desigualdades sociais e regionais, onde as pessoas tenham a educação necessária para serem livres de fato e tanto a justiça como a solidariedade sejam a regra e não a exceção.

Palavras-chave: pós-positivismo, ética, moral, direitos humanos, justiça tributária, ética tributária.

ABSTRACT

FELTRIM OLIVEIRA, Rafael Kaue, *Tax ethics*. 2022. Dissertation (Master in Law) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

This dissertation deals with tax ethics. The post-positivist perspective applied to Tax Law is used as a theoretical reference. From the analysis of the ethical theories of Socrates, Plato, Aristotle, Kant and the Utilitarianism, which have greatly influenced and influence Law today, and the intricacies by which ethics was understood and applied to the Law as a science, nowadays, the era of neoconstitutionalism, fundamental rights and the Democratic and Social State of Law arrives. With the advent of post-positivism, the idea of morality and justice are reintroduced into the Law, so that justice becomes the foundation that underpins the entire legal system. Thus, the current Tax Law, with a very high degree of constitutional positivization, establishing a series of rules, principles and values, is now understood in another way: the tax, despite of maintaining its importance, is no longer the essential core of the Tax Law, but the taxpayer will become the center of taxation. Thus, there is a need for a new ethical foundation of the Tax Law, implemented with the restriction of the State action through the competence rules and the constitutional limitations on the power to tax, the application of material equality in the distribution of the tax burden, and the fiscal citizenship, which will demand ethical behaviors from both the tax authorities and taxpayers, in order to implement the fundamental values set out in the Federal Constitution of 1988, such as the full realization of a society without hunger and misery, without social and regional inequalities, where people have the necessary education to be free in fact and both justice and solidarity becomes the rule and not the exception.

Keywords: post-positivism, ethics, morals, human rights, tax justice, tax ethics.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. ÉTICA NA FILOSOFIA	
1.1. ASPECTOS GERAIS.....	16
1.2. DA ANTIGUIDADE AO PENSAMENTO MODERNO.....	22
1.2.1. A ÉTICA SOCRÁTICA.....	24
1.2.2. A ÉTICA PLATÔNICA.....	32
1.2.3. A ÉTICA ARISTOTÉLICA.....	37
1.2.4. A ÉTICA KANTIANA.....	48
1.2.5. A ÉTICA UTILITARISTA.....	59
2. ÉTICA NO DIREITO	
2.1. ASPECTOS GERAIS.....	70
2.2. O JUSNATURALISMO.....	74
2.3. O JUSPOSITIVISMO.....	83
2.3.1. A TEORIA PURA DO DIREITO DE HANS KELSEN.....	90
2.3.2. O POSITIVISMO APÓS KELSEN.....	98
2.4. O PÓS-POSITIVISMO.....	105
2.4.1. OS DIREITOS FUNDAMENTAIS E OS DIREITOS HUMANOS.....	109
2.4.2. A CONSTITUCIONALIZAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DO DIREITO.....	115
2.4.3. A BUSCA PELA JUSTIÇA E IGUALDADE.....	124
3. ÉTICA TRIBUTÁRIA	
3.1. ASPECTOS GERAIS.....	134
3.2. A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	143
3.2.1. COMPETÊNCIA E SUAS LIMITAÇÕES.....	153
3.2.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	168

3.3. A MORALIDADE DO ESTADO E DOS CONTRIBUINTES.....	180
3.3.1. CIDADANIA FISCAL E O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS.....	180
3.3.2. O QUE SE ESPERA DO ESTADO E DOS CONTRIBUINTES	191
CONCLUSÃO.....	204
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	212

INTRODUÇÃO

O homem, desde os tempos mais remotos da história da humanidade, tem buscado o sentido maior de sua existência, por meio de inúmeros conceitos, como Deus - e a busca por um Ente Superior -, a natureza humana - e os possíveis predicados que classifiquem o homem como tal, e, portanto, diferentes de outros seres biologicamente vivos -, tendo como única certeza o apogeu da caminhada temporal que consubstancia o viver: a morte.

A despeito da morte ser o único fato certo da vida, também desde os tempos mais remotos, os seres humanos vêm se agrupando, unindo-se por meio de estruturas sociais, como a família, a comunidade e o Estado, e por meios de tais agrupamentos pôde dividir tarefas e se organizar, como medida apta a obter melhores condições de subsistência.

O conceito de Estado, como ente agregador e ficção criada pelo homem, evoluiu conforme o transcorrer da história, tomando inúmeras formas e predicados. No que tange à organização dos Estados, atualmente, é fato que sem a colaboração individual de cada um de seus integrantes - desde o oferecimento de mão de obra, até o pagamento de tributos - o Estado não se sustenta, não sendo possível a realização dos fins para os quais fora criado.

Por sua vez, também a ética, como o ramo da filosofia que, objetivamente, visa a compreender o comportamento prático humano, seja individual ou seja coletivo e, subjetivamente, visa a perscrutar as próprias preocupações cognitivas dos indivíduos acerca da melhor maneira de se agir, adquiriu diversos contornos, dos quais podemos destacar como mais relevantes ao estudo do direito, a ética em Sócrates, Platão, Aristóteles, Bentham, Mill e Kant.

Atualmente muito se discute acerca da conexão entre a ética e o direito, podendo-se observar que juristas de renomadas Universidades dos Estados Unidos, da Europa e do Brasil têm se debruçado sobre o assunto, cujas obras serão o referencial teórico da presente dissertação.

No que tange ao Brasil, salta aos olhos o deslinde de inúmeros de escândalos de corrupção, envolvendo agentes públicos e empresas privadas, não fugindo ao direito tributário às múltiplas indagações acerca de como a ética poderia ser a ele

relacionada, fato este que motivou a presente dissertação.

Fala-se frequentemente sobre moralidade tributária nos debates acerca das questões que envolvem o direito tributário, queixando-se ora da deficiência ética do Estado (desde a elaboração das leis em geral, até as práticas administrativas mais corriqueiras) e ora da deficiente moralidade de muitos dos contribuintes.

Não obstante, devemos buscar uma resposta à questão: de que maneira a ética vige no direito tributário, quais as ações do Estado e dos contribuintes poderiam ser consideradas éticas ou morais na construção de uma sociedade livre, justa e solidária?

O primeiro capítulo da presente dissertação versará sobre os pontos principais acerca da ética dentro do contexto filosófico.

Em Sócrates e Platão, a ética perfilhará seus contornos iniciais, sendo baseada na dialética, ou seja, no exercício do pensamento racional e da prática do diálogo, buscando possíveis respostas acerca do que seria a virtude, o bem e o justo.

Em Aristóteles, a ética tomará uma dimensão mais concreta, visando à ética das virtudes e à justiça prática em seus sentidos universal e particular, distributiva e comutativamente, de maneira a abarcar o conjunto de indivíduos que convivem em uma determinada sociedade, escolhendo-se qual seria o melhor modo, tanto de se portar em relação ao bem comum, como de se dividir os bens, honras e direitos, o que, em muito, influenciará não só direito - ao buscar a justa aplicação dos preceitos legais -, mas também o direito tributário, principalmente quanto ao princípio da capacidade contributiva, como critério ético da graduação dos tributos conforme as forças econômicas dos contribuintes.

Com o advento do Estado Moderno, a filosofia ética tomará novos contornos, não em um sentido de total abandono das ideias iniciais tratadas pelos filósofos da Antiguidade, mas pelo contrário, valendo-se das teorias já perscrutadas, a ética será desenvolvida ainda mais.

Em havendo maior organização da sociedade política, com uma série de normas jurídicas sistematicamente organizadas, a ética visará ao modo pelo qual as decisões estatais devem ser tomadas, seja no sentido de se garantir um bem-estar ao maior número de indivíduos possível - como elencado na ética utilitária -, seja na ideia de que o homem, enquanto ser racional dotado de dignidade, deve ser tratado como um fim em si mesmo, e, portanto, não pode ser considerado um meio para a

obtenção de quaisquer outros fins ou ser objeto de quaisquer arbitrariedades, devendo se regular por leis universais - o que será a base da filosofia kantiana.

O segundo capítulo da presente dissertação versará sobre os pontos principais acerca da ética aplicada ao direito enquanto sistema jurídico.

As ideias filosóficas acerca da inter-relação entre a ética e o direito permearam todo o pensamento jurídico ocidental, desde seus primórdios até a atualidade. Na presente dissertação, partiremos das doutrinas jusnaturalistas, por meio das quais se afirma haver uma série de leis naturais superiores e anteriores ao direito positivo - sejam de origem racional, divina ou valorativa -, de modo que, ao violá-las, o direito positivo torna-se injusto e imoral, e, portanto, um não-direito, sem qualquer validade ou juridicidade.

Passaremos então ao estudo do juspositivismo em seus diversos matizes. No juspositivismo de Kelsen, a ética será deixada de lado, pois, independentemente do conteúdo de justiça ou injustiça das leis, o direito para os juspositivistas kelsenianos é amoral - ou seja, é separado da ética - e, portanto, direito posto é direito válido, devendo ser cumprido, o que dará lastro teórico ao direito nacional-socialista da Alemanha, por meio do qual inúmeras atrocidades foram cometidas, com o genocídio em massa de judeus, homossexuais, ciganos e todo um conjunto de seres humanos, considerados como coisas (inumanos), meios e não fins em si mesmos.

Por fim, após as graves violações de direitos ocorridas na Segunda Guerra Mundial, a segunda metade do século XX verá surgir novas formas de se pensar o positivismo jurídico, como o positivismo inclusivo de Herbert Hart, que, de certa maneira, tenta estabelecer um diálogo entre o direito e a moral, visando tornar o positivismo jurídico uma teoria mais interligada à realidade social.

Não obstante as tentativas do positivismo inclusivo, surgirá também o pós-positivismo - também denominado neoconstitucionalismo -, por meio do qual haverá a retomada da leitura das obras de Immanuel Kant e a revalorização dos direitos naturais, agora denominados direitos humanos. Nele, haverá uma verdadeira síntese entre as teorias jusnaturalistas e juspositivistas, por meio dos princípios jurídicos enquanto valores positivados no direito, conforme exposto na teoria de Ronald Dworkin.

Nesse contexto, tanto a mentalidade dos juristas como os ordenamentos jurídicos de várias nações - como o Brasil - sofrerão sérias mudanças. Assim, trazendo-se a ética como fator inerente ao direito, haverá um processo de

constitucionalização de um arcabouço valorativo e uma nova hermenêutica constitucional será estabelecida, tendo como fim o homem em sua dignidade.

O terceiro capítulo da presente dissertação versará sobre a ética aplicada ao direito tributário enquanto ciência.

Historicamente, as relações de direito público são gênero do qual as relações tributárias são espécie, apresentando como traço marcante a bipolaridade, pois dois são os valores fundamentais que estão em constante tensão em tais relações: de um lado, a autoridade do Poder Público fiscalizador, e de outro, a liberdade dos cidadãos contribuintes.

Também o direito tributário, no contexto de uma virada kantiana e ao ser constitucionalizado, passará a uma readequação valorativa, de modo a trazer a ética às discussões acadêmicas. Por meio dos princípios constitucionais, a ética será percebida como elemento inafastável de sua compreensão, com o surgimento da fundamentação moral dos direitos fundamentais do contribuinte, do debate acerca da teoria da justiça tributária, e da reafirmação da dignidade humana como pressuposto e fundamento do sistema tributário nacional.

Assim, se antes o conceito de tributo era o marco teórico por meio do qual este ramo do direito era estudado, agora é o cidadão contribuinte o centro do direito tributário, de maneira que o poder do Estado passará a um segundo plano, restringido por uma série de regras de competência e suas respectivas limitações, vinculado ao respeito à capacidade contributiva - como cerne da justiça aplicada ao direito tributário - e seus agentes serão compelidos à prática de condutas éticas, sem as quais os tributos serão maculados pela inconstitucionalidade, e, portanto, ou serão retirados do sistema jurídico, ou não serão passíveis de cobrança pelo Fisco.

Ocorre que uma Constituição não é apenas um texto, mas é principalmente uma prática, de modo que o Estado Social e Democrático de Direito, que no Brasil fora erigido por meio da Constituição Federal de 1988, só pode se manter e executar os fins estabelecidos pelos princípios constitucionais por meio dos tributos pagos pelos cidadãos.

Desse modo, se por um lado o Estado deve agir com moralidade, desde a elaboração das leis até a cobrança dos tributos, por outro, há para os cidadãos contribuintes uma série de deveres de comportamentos éticos, seja de solidariedade, fraternidade, boa-fé ou transparência, de modo que ao assim se comportarem e ao pagarem justamente os tributos, auxiliam na consecução,

promoção e proteção dos direitos fundamentais estabelecidos constitucionalmente.

Portanto, o estudo da ética nos dias atuais, tornou-se uma necessidade fundamental para o direito tributário.

Sem que haja uma tributação ética, balizada pelas regras de competência e suas limitações e pela justa distribuição dos encargos, segundo a capacidade econômica dos contribuintes, e posta em prática de acordo com comportamentos éticos tanto do Estado como dos contribuintes, a plena realização de uma sociedade sem fome e sem miséria, sem desigualdades sociais e regionais, onde as pessoas tenham a educação necessária para serem livres de fato, e tanto a justiça como a solidariedade sejam a regra e não a exceção, torna-se senão dificultosa, impossível.

1. ÉTICA NA FILOSOFIA

1.1. ASPECTOS GERAIS

O homem não se furta ao pensamento, pois indagar é um dos pressupostos de ser humano. Em qualquer sociedade que se considere, em qualquer momento histórico que se busque, sejam nos mais altos e intrincados meandros filosóficos ou nas práticas mais comuns do dia a dia, o questionamento é um dos predicados da condição humana.

Na arte, na política, na religião ou no direito, dentre as inúmeras esferas em que o conhecimento fora cindido, nenhum deles foge às indagações filosóficas acerca do ser e estar no mundo, o sentido maior da existência e o melhor modo de como podemos agir, seja em foro íntimo, seja em relação ao grupo do qual fazemos parte ou seja na sociedade em que vivemos. Perscrutar faz do homem, a final de contas, ser demasiadamente humano.

Ao tecer comentários acerca da inter-relação entre os diversos sistemas que permeiam o conhecimento do direito, Braulio Bata Simões assevera que:

Ao constatarmos que na sociedade o direito posto se relaciona inevitavelmente com outros sistemas, tais como o social, o econômico, o histórico, tanto que todos derivam de uma mesma fonte – a filosofia, podemos afirmar que tais sistemas vivem em uma espécie de simbiose e produzem asserções com base e em resposta a enunciados de cada um deles, num processo de inter-relações.¹

Assim, ao pensar, convencionamos, e ao convencionarmos, dividimos a realidade em partes para que sua amplitude se torne cognoscível. Daí se falar em países, em momentos históricos, em pensamento ocidental e pensamento oriental, em ciências humanas, ciências sociais, ciências exatas e ciências biológicas, em teoria do conhecimento, teoria metafísica e teoria dos costumes, em direito tributário, direito constitucional ou administrativo. Mas, em verdade, tudo se interliga, pois o conhecimento, em si, é único.

¹ SIMÕES, Braulio Bata. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana*. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 23.

No mundo ocidental, partimos do pensamento grego, considerado por muitos o berço da filosofia, e, principalmente, da filosofia ética, a despeito de haver muitas obras produzidas no oriente que tecem inúmeras elucubrações acerca do homem, da natureza da realidade e da busca pela maneira escorreita de se agir - entre outros múltiplos temas -, como os *Vedas* e *Upanishads* indianos, o *Tripitaka* do budismo Theravada, o *Tao Te Ching* de Lao Zi, os *Analectos* de Confúcio, o *Avestá* de Zaratustra – dentre outras obras que poderiam ser mencionadas -, todas elas anteriores à Sócrates.

Nosso marco filosófico é então meramente convencional, e por uma questão tanto de influência na construção do pensamento ocidental, como pela necessidade de delimitação temática, não tratamos das obras orientais na presente dissertação, posto que os filósofos ocidentais, e, por consequência, o direito e os juristas no ocidente, pouco foram influenciados pelas obras orientais supracitadas, com algumas exceções, como a obra filosófica de Arthur Schopenhauer.

Entendemos que a filosofia (*philos, sophia*, ou amor pela sabedoria) pode ser conceituada tanto como um ramo do saber como a origem e necessidade humana de conhecimento, surgida da própria concepção do homem como ser racional que busca respostas para as mais variadas perguntas: a origem e finalidade da existência humana, as múltiplas maneiras de comportar-se em sociedade, o que seria o bom, o bem e o justo e a natureza de conceitos metafísicos como Deus.

Para Simões, a filosofia - em todos os ramos do saber e, em especial, para o direito - pode ser considerada como um importante instrumento para a compreensão e evolução do homem e da sociedade, dando azo a uma possível interpretação do fenômeno jurídico, de sorte que:

Na realidade, a filosofia desempenha um papel imprescindível para a compreensão do direito, uma vez que constatamos que as formulações jurídicas não se fazem alheias às correntes de pensamento. A escolha e formação da norma sempre terá como fundamento um aspecto valorativo ideológico, um modo específico de interpretação da realidade em que se fundamenta a reflexão do sujeito, de forma que não se consegue chegar ao legítimo direito sem se pautar por uma determinada concepção filosófica.²

Enquanto ramo do conhecimento, a filosofia é tradicionalmente dividida em: epistemologia, por meio da qual o indivíduo visa a conhecer e estruturar seu

² SIMÕES, *op. cit.*, p. 34.

pensamento com o fim de obter resultados verdadeiros ou falsos; metafísica, por meio da qual o indivíduo visa a conhecer entes suprarracionais - e, portanto, impassíveis de verificação empírica, como a natureza de Deus ou a fundação do universo -, relacionando-se com problemas abstratos do ser e da existência e a essência última das coisas, não se submetendo ao princípio da razão suficiente, uma vez não há respostas corretas ou incorretas, mas apenas conjecturas; e axiologia, por meio da qual o homem visa a identificar, buscar e encontrar as melhores formas de agir ou de se abster tanto internamente quanto externamente - enquanto indivíduo social -, vislumbrando noções como virtude, bem, justiça e belo, tendo assim um caráter eminentemente valorativo.³

Assim, como o presente trabalho visa a analisar a ética tanto em sentido filosófico, como aplicada no direito em geral e especificamente no direito tributário, faz-se necessário adentrarmos nas considerações gerais acerca da axiologia.

A axiologia ou teoria dos costumes possui as seguintes características: a) a bipolaridade, por meio da qual há uma dicotomia e embate de valores (como as noções de bem e mal, justo e injusto, positivo e negativo); b) a implicação, no sentido de que os valores mantêm uma inter-relação de modo a se influírem mutuamente (o que é ético, é necessariamente justo e bom, e vice-versa); c) a referibilidade, como predicado por meio do qual os valores detêm uma necessidade de sentido; d) a preferibilidade, de modo a se fazer escolhas, ou seja, sempre se buscar um fim a ser alcançado ou preferido; e) a incomensurabilidade, como o fato de que o valor não poder ser quantificado por si mesmo - a exemplo de quanto valeria a liberdade -; f) a hierarquia, de modo que a despeito de em si mesmos os valores não poderem ser quantificados, quando em cotejo, eles podem ser hierarquizados, ponderados e ordenados, de forma a se considerar um valor superior a outro valor - como ocorre na ponderação dos princípios jurídicos aplicados a um caso concreto; g) a objetividade, como a possibilidade de uma fixação objetiva dos valores - contrária ao subjetivismo -, de maneira a determinar seu conteúdo; h) a historicidade, como o predicado por meio do qual os valores podem ser considerados historicamente, inclusive como decorrentes de um processo de evolução social e nobilitação da humanidade; i) a inexauribilidade, como a característica que denota o fato de que os valores não podem ser exauridos

³ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 12-26.

completamente pela razão humana, mas - assim como ocorre com a historicidade - estão sempre em um processo dialético de construção e descoberta; e j) a realizabilidade, como o fato de que os valores podem ser realizados ainda que de forma desordenada, evoluindo e se concretizando.⁴

Todos esses predicados serão de assaz importância na presente dissertação, pois consideramos que a ética, e em especial a ética tributária, deve ser tomada em um sentido objetivo, mas também relacionada a uma aquisição histórica em constante evolução - principalmente quando interligada aos direitos humanos, cujas dimensões também têm caráter histórico - preenchendo a valoratividade do direito. Escolhas serão feitas para que possamos perscrutar acerca do que vislumbramos como ética tributária, mas tanto a característica da bipolaridade, como a característica da implicação serão necessárias, pois consideramos que tudo aquilo que é ético, é necessariamente justo, bom e isonômico.

Quanto ao uso dos termos, as palavras "ética" e "moral" têm um significado etimológico semelhante em suas raízes grega (*ethos*) e latina (*mores*)⁵, podendo ser conceituadas como costumes, caráter, ou até mesmo podendo a ética ser conceituada como a ciência que estuda a moral, obtendo vários qualitativos desde a Antiguidade, como teoria dos costumes, teoria dos deveres, e a parte da filosofia que estuda os valores.⁶

A moralidade, por sua vez, diferentemente da moral e da ética - que fariam parte de um plano abstrato -, seria uma noção atrelada ao plano das condutas eticamente valoradas, de um agir concretamente de acordo com as normas éticas ou morais, de modo que "a diferença entre moral (ou ética) e moralidade, portanto, consistirá em que aquela se refere ao plano abstrato e normativo do bem enquanto a moralidade compreende a própria ação virtuosa".⁷

Na linguagem filosófica contemporânea⁸, entretanto, duas distinções e dois tipos diferentes de definições destes termos foram estipulados. Em um primeiro sentido, a moral pode ser compreendida como uma dimensão pertencente ao mundo vital e que se compõe de avaliações, atitudes, normas e costumes abstratos, que orientam ou regulam as ações humanas.

⁴ BECHO, *op. cit.*, p. 59-62.

⁵ <https://www.law.cornell.edu/wex/ethics>

⁶ BECHO, *op. cit.*, p. 33.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 15-16.

⁸ DE ZAN, Julio. *La ética, los derechos y la justicia*. Montevideo: Konrad Adenauer, 2004, p. 19.

A ética, por sua vez, pode ser compreendida como a ciência ou disciplina filosófica que realiza a análise da linguagem moral e que desenvolveu diferentes teorias e formas de justificar ou fundamentar e revisar criticamente as pretensões de validade dos enunciados morais.

Assim, entendemos que, de acordo com esse uso da linguagem, a ética pode ser considerada como uma ciência pertencente ao campo da filosofia, como a metafísica ou a epistemologia, enquanto a moral pode ser considerada o objeto dessa ciência, ou seja, o que a ética estuda: a moral protestante, a moral islâmica, a moral católica etc.

Nos escritos sobre ética de filósofos modernos e contemporâneos, encontramos dois tipos de questões levantadas: o questionamento do que seria bom, correto e justo para o indivíduo, enquanto pessoa, sem se analisar sua relação com os outros; e o questionamento do que seria correto, bom ou justo nas relações com os outros indivíduos (seja na família, em um clã, grupo ou na sociedade), quaisquer que sejam os bens que cada um se propõe a alcançar como fim.

Ronald Dworkin assumiu tais diferenças, entendendo a moral como a tematização dos princípios universais da moralidade e a ética como a tematização do *ethos* histórico particular de cada comunidade, de modo que a moralidade se associaria à forma incondicional do dever, obrigação, retidão, justiça e solidariedade nas relações práticas com os outros, dimensão que foi especialmente enfatizada e estudada pelas teorias éticas de orientação kantiana.⁹

Assim, podemos concluir que o *ethos*, como um conjunto de crenças, atitudes e ideais que configuram um modo de ser dos indivíduos, ou o arcabouço cultural de um grupo humano, tal como concebida por antropólogos, refere-se, nesse sentido, a uma concepção de boa vida, a um modelo de vida virtuosa e aos valores vividos por uma pessoa ou comunidade, corporificados em suas práticas e instituições, voltada ao sentido ou propósito da vida humana como um todo, interessada no bem ou no ideal da boa vida e da felicidade - como concentradas na teoria filosófica de Aristóteles.

Para De Zan¹⁰, a ética que deve reger as relações interculturais e internacionais não pode ter um conteúdo muito mais rico do que o dos princípios da justiça e da solidariedade humana; é uma ética mínima, tênue ou fraca, que carece

⁹ DE ZAN, *op. cit.*, p. 21.

¹⁰ DE ZAN, *op. cit.*, p. 23.

da densidade substantiva de fortes valorações e dos modelos de vida virtuosos típicos de cada comunidade. Já a moral, com caráter universalista, é imposta à vida ética por uma racionalidade abstrata.

A despeito das especificidades e oposições conceituais expostas acima, a finalidade deste trabalho não é fazer uma análise das diferenças entre ética e moral, ou entre eticidade e moralidade, de modo que, tomando como pressuposto os apontamentos de Renato Lopes Becho¹¹ e de Ricardo Lobo Torres¹², perfilharemos o mesmo entendimento nesse trabalho, no sentido de tratar ambas, ética e moral, como palavras sinônimas.

Para o direito, um dos pontos mais importantes e historicamente debatidos é a existência ou não de um objetivismo ou um subjetivismo moral, discussão que tem ocupado espaço muito importante nas diversas escolas do pensamento jurídico, desde o jusnaturalismo, passando pelo juspositivismo, até os recentes debates do pós-positivismo.¹³

O subjetivismo, enquanto teoria crítica da moral, aduz que os valores morais não podem ser verificados empiricamente, ou seja, são dotados de subjetividade - ou emotivismo - não havendo a possibilidade de se encontrar verdade ou falsidade nos juízos de valor presentes na sociedade. Logo, para os defensores do subjetivismo moral, como boa parte dos juspositivistas, entre os sujeitos de uma sociedade, haveria apenas opiniões individuais, que ora se correlacionam e ora não se correlacionam, de modo que a moral e o direito são, em geral, conceitos que devem ser separados.

Assim, podemos concluir que nesta lógica de pensamento, quaisquer convergências de entendimento acerca do que seria justo, bom e correto seriam meramente contingentes, lastreando-se a estrutura da teoria do subjetivismo moral mais na validade das normas do que em seu conteúdo valorativo, pois as normas morais seriam apenas localizadas dentro de cada indivíduo, sem qualquer objetividade ou coatividade, dependendo das idiosincrasias do homem, que, inclusive, poderá variar no decorrer do tempo e em função da sociedade que se analise ou até mesmo de uma segmento dentro de uma mesma sociedade.

Em sentido contrário, o objetivismo moral, presente nas teorias jusnaturalistas

¹¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 34.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 3.

¹³ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 39.

e pós-positivistas, defende que há uma possibilidade de verificação real, empírica e universal dos juízos e padrões morais, de modo a se criar teorias éticas dotadas de métodos e fundamentos, com o fim de se buscar e encontrar quais os comportamentos considerados objetivamente éticos, corretos, valorosos, justos ou bons.

Perfilhando tal entendimento, vislumbramos que os conceitos éticos são lastreados pela certeza e “encontráveis pela razão e em condições de serem identificados e atendidos por todas as pessoas dotadas de razoável bom-senso”¹⁴, de modo que os padrões comportamentais tanto no seio de uma sociedade, como em termos universais - do indivíduo enquanto ser pensante - podem ser classificados como justos, injustos, corretos, incorretos, bons ou maus, como se verifica nas obras de Platão, Aristóteles, Kant, Bentham e Mill, das quais, passaremos a tratar.

1.2. DA ANTIGUIDADE AO PENSAMENTO MODERNO

Antes mesmo de adentrarmos nas teorias éticas de cada um dos filósofos abaixo estudados, é preciso que façamos uma ressalva. Ainda que exista uma gama de filósofos que também tratem do assunto, a finalidade deste trabalho não é enumerar todos os filósofos e as respectivas teorias que se debruçaram sobre o estudo da ética - o que tornaria o trabalho demasiadamente extenso -, mas aqueles que tiveram maior influência no estudo e aplicação do direito, principalmente na atualidade.

É fato que vivemos tão intensamente nossas convenções, que por vezes elas passam despercebidas: o casamento, a família e o Estado são todos eles convenções sociais, mas nenhuma delas, pelo menos em seu nascedouro, fora fortuita, mas sempre voltadas a um fim.

Ora, as formas de organização é que permitiram que nós humanos, pudéssemos nos organizar, manter relações mútuas e obter - ou pelo menos tentar obter - uma vida melhor, juntando nossos talentos inatos e as escolhas que os

¹⁴ BECHO, *op. cit.*, p. 41.

caminhos da vida e do acaso nos levaram, para que a pluralidade nos permita progredir.

Uma sociedade de indivíduos biologicamente idênticos, exercendo as mesmas funções, seria uma sociedade fadada ao fracasso: para se construir uma casa, há de haver quem trate do solo, quem produza o concreto, quem estruture as vigas, quem produza e coloque as telhas e as portas, quem pinte as paredes, quem construa os canos, quem forneça a água e a eletricidade. Do contrário, não haveria uma casa possível.

Ser naturalmente desiguais, soa então como uma dádiva, pois é em função de nossas desigualdades naturais que nos unimos, para que, colimados, possamos contribuir com o que temos de melhor e atinjamos uma vida melhor.

Essa nos parece ser uma das funções precípuas do Estado, que reunindo a mais ampla gama de indivíduos naturalmente diferentes - com múltiplas habilidades - , visa aos fins que estes indivíduos, então denominados *povo*, inicialmente escolheram, para que possam realizar plenamente sua ínsita humanidade e não só vislumbrar, mas também concretizar, os bens que desejam.

Não obstante tal fato, é de nossa natural imperfeição que surgem os conflitos dentro da sociedade, cuja existência a moral e o direito visam regular, buscando a paz e a harmonia social.

Uma sociedade sem conflitos é uma sociedade onde a moral e o direito seriam claramente desnecessários, pois todos cumpririam com seus papéis, ou com seus deveres, sem que ninguém permanecesse insatisfeito. O direito e moral são, então, uma necessidade nascida da imperfeição humana.

De tal sorte, fizemos uma opção por aqueles autores cujas obras se relacionam com a era dos direitos humanos, o desabrochar dos neoconstitucionalismo - também chamado de pós-positivismo -, e que se entrelaçam com o arcabouço valorativo presente na Constituição Federal de 1988 e se conectam ao estudo da ética tributária.

Se Sócrates e Platão principiaram o estudo da ética na filosofia ocidental, dando seus contornos iniciais por meio do método dialético racional - que influenciará todas as escolas de pensamento subsequentes -, é em Aristóteles, com sua teoria acerca da justiça, tanto distributiva como comutativa, que veremos uma grande influencia no direito, e em especial, no direito tributário.

Em Aristóteles, a noção de justiça distributiva será o lastro tanto para o tratamento materialmente igualitário entre as pessoas que se encontrem em igual situação, como para o tratamento desigual entre os indivíduos que se encontrem em situações econômicas desiguais, sendo este o cerne do princípio da capacidade contributiva; e a noção justiça comutativa, ou seja, o tratamento formalmente igualitário sem que se considere as posições subjetivas dos indivíduos, será o cerne para a cobrança de taxas e contribuições.

O utilitarismo, enquanto teoria filosófica ética, diametralmente oposta ao pensamento de Kant, influenciará o positivismo jurídico e a tomada de decisão política dos Estados totalitários - como ocorrido no regime nacional-socialista da Alemanha -, com a finalidade de maximização do bem para uma maioria, ainda que haja a violação de direitos de certas minorias.

Por fim, a filosofia ética de Kant, talvez a mais influente tanto no direito em geral, como no direito tributário, trará os novos contornos, por meio dos quais, as normas são hoje criadas, estudadas e aplicadas, principalmente quando se leva em conta a teoria dos direitos fundamentais, o processo de constitucionalização dos valores e a reaproximação do direito à ética, o que se convencionou denominar de “virada kantiana” - por sua aproximação à teoria deste filósofo -, neoconstitucionalismo ou pós-positivismo.

1.2.1. A ÉTICA SOCRÁTICA

Sócrates entrou para a história da filosofia ocidental como um dos primeiros filósofos a tratar sobre a ética¹⁵. Este é um dos pontos em que mais se insiste para destacar a novidade de seu pensamento no panorama filosófico da Grécia do século V a.C.

Não obstante, devemos contextualizar o período em que Sócrates viveu, posto que tal contextualização é um fator essencial para o entendimento da filosofia socrática e a estruturação de sua ética.

O século V a.C., denominado de *Século de Péricles* ou *Século de Ouro*,

¹⁵ LAERTIUS, Diogenes. *Lives and opinions of eminent philosophers*. London: G. BELL AND SONS, LTD, 1915, p. 65.

marcou a remodelação da pólis (cidade) ateniense, com a proliferação da ideia de liberdade de expressão, da arte, da filosofia, da literatura, da história e da política; e com a quebra dos paradigmas anteriores, ligados aos estudos da física, da cosmologia e da matemática, e, também, ligados à tradição mítica datada de Homero, em que não era o homem o centro das indagações filosóficas, mas, do contrário, as elucubrações giravam em torno da natureza e dos deuses:

O homem grego, ávido de independência em face dos fenômenos naturais e das crenças sobrenaturais, vê-se, historicamente, investido de condições de alforriar-se dessa tradição. É um dizer sofisticado, de autoria de Protágoras, esse que diz: o homem é a medida de todas as coisas.¹⁶

Assim, a partir do século V a.C. é que o homem e as questões humanas, como a ética e a justiça, passam a fazer parte dos discursos realizados nas praças, e é por meio dos sofistas, que se distanciam de seus predecessores, que “o homem é colocado no centro das atenções, com todas as suas ambiguidades e contraditórias posturas”.¹⁷

O movimento sofístico, tão combatido por Sócrates, Platão e Aristóteles, centrou-se no cultivo da oratória e da retórica, nas discussões acerca dos interesses da comunidade, dos debates e discursos públicos, tendo como finalidade a eloquência, a fim de se obter convencimento, ainda que de modo aparente, opondo opinião e conhecimento e defendendo o combate à tradição.

A justiça, na visão dos sofistas, é relativizada e apartada de quaisquer visões absolutas, fixas ou eternas, recaindo sobre o reino do provável e do possível, de modo que “no debate entre o prevalecimento da natureza das leis (*phýsis*) e o prevalecimento da arbitrariedade das leis (*nómos*), os sofistas optaram, em geral, pela segunda hipótese”¹⁸. Na ótica perscrutada pelo sofismo, os homens, libertos da barbárie por meio das leis, deveriam se submeter ao poder de quem tivesse o controle da cidade, ainda que por meio do arbítrio, e a lei a ser seguida deveria ser a lei posta, pensamento que após séculos seria retomado pelo positivismo jurídico:

Com isso, a noção de justiça é relativizada, na medida em que seu conceito é igualado ao conceito de lei; o que é o justo senão o que está na lei? O que está na lei é o que está dito pelo legislador, e é esse o começo, o meio e o

¹⁶ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14^a ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 155.

¹⁷ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 156-157.

¹⁸ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 160.

fim de toda justiça. Nesse sentido, se a lei é relativa, se se esvai com o tempo, se é modificada ou substituída por outra posterior, então com ela se encaminha também a justiça. Em outras palavras, a mesma inconstância da legalidade (o que é lei hoje poderá não ser amanhã) passa a ser aplicada à justiça (o que é justo hoje poderá não ser amanhã). Nada do que se pode dizer absoluto (imutável, perene, eterno, incontestável...) é aceito pela sofística. Está aberto campo para o relativismo da justiça.¹⁹

Ocorre que Sócrates, assim como os sofistas, também tratou de questões acerca do comportamento humano em sua vida diária²⁰, distanciando-se de seus predecessores - os filósofos que trataram fundamentalmente da física (*physis*) e da cosmologia, que perscrutavam as questões da natureza, do estudo da matéria e da matemática e estavam ligados à tradição de Homero -, mas em toda a filosofia socrática é notório o embate com seus contemporâneos sofistas.

Importante ressaltarmos que é por meio das obras de Platão que Sócrates toma voz, uma vez que ainda não fora descoberto nenhum livro que tenha sido reconhecidamente escrito pelas mãos de Sócrates. Assim, somente por meio das obras de seu pupilo Platão é que o mestre grego é apresentado e traz suas mais amplas ideias, que tanto influenciaram a filosofia ocidental.

Vislumbramos que tanto os sofistas como Sócrates recusaram-se a lidar com a *physis*, entendida como a substância física da qual todas as coisas são feitas, e, também, uma espécie de princípio interno organizador do universo, isto é, a estrutura das coisas, pois, em realidade, ambos os sofistas e Sócrates estavam interessados nos problemas humanos da vida cotidiana, de maneira que Sócrates aparece continuamente nos primeiros diálogos de Platão opondo-se aos sofistas, mas não aos físicos, dando pouca importância a estes.

Podemos vislumbrar que a filosofia ética de Sócrates tem um caráter eminentemente teleológico, pois trata da felicidade e do conhecimento como as finalidades maiores da ação humana.

O homem deve conhecer-se, pois o conhecimento é a base da ética socrática, de modo que somente quem desconhece poderia errar, sendo a ignorância o maior dos males.²¹

Em sua filosofia, Sócrates constantemente visa a se afastar dos sofistas, sendo que o que os diferencia, pelo menos à primeira vista, é precisamente o modo

¹⁹ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 160-161.

²⁰ PLATO, *Complete works*. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1997, p. 19-20 e p. 83-86.

²¹ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14^a ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 177.

pelo qual ambos lidam com determinados tópicos: os sofistas lidam com a retórica, Sócrates lida com a dialética, fazendo dos diálogos o horizonte de seu conhecimento:

O pensamento socrático é profundamente ético. Reveste-se, em todas as suas latitudes, de preocupações ético-sociais, envolvendo-se em seu método maiêutico todo tipo de especulação temática impassível de solução (o que é a justiça?; o que é o bem?; o que é a coragem?...), o que aparece retratado nos diálogos platônicos, sobretudo na Apologia de Sócrates (Platão) [...].²²

De fato, o método dialético do filósofo surgiu como uma forma organizada de se pensar, e se confunde com o próprio jeito por meio do qual Sócrates viveu sua vida: dialogando. Desse modo, “a doutrina ética e o ensino ético de Sócrates retiram-se de seu testemunho de vida, corporificado que está em seus atos e palavras”.²³

O saber reside no próprio homem, que em meio ao convívio social questiona-se acerca da moralidade, dos costumes e das práticas da coletividade, obtendo suas respostas por meio da maiêutica - o *parto* das ideias - tendo como finalidade obter conhecimento e felicidade, de modo que no ensinamento ético de Sócrates, conhecimento e felicidade são conceitos que se confundem, pois o conhecimento permite ao homem saber acerca do bem e do mal, e ao praticar o bem o homem pode obter felicidade.

Portanto, podemos concluir que Sócrates não é ético porque se recusa a lidar com a realidade física natural, fazendo da ética um conhecimento autônomo, mas sim porque dialoga metafisicamente, ou seja, seu pensar se volta a um fundamento racional e objetivo que permite, ou tenta permitir, uma resposta ou pelo menos uma busca à pergunta sobre a natureza do bem.

O diálogo em Sócrates, à diferença da retórica dos sofistas, tem um aspecto instrumental, visando a um fim, um *telos*: a busca pela verdade, expressão oposta à retórica dos sofistas, que no decorrer da obra de Platão²⁴ demonstra-se como um diálogo pelo diálogo, sem uma finalidade:

Sócrates, em verdade, pode ser dito o iniciador da filosofia moral e o inspirador de toda uma corrente de pensamento. Em verdade, sua contribuição surge como uma forma de antagonismo: (a) aos sofistas, pensadores da verve vocabular e da doutrina do relativismo das coisas, que

²² BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 168.

²³ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 169.

²⁴ PLATO. Complete works. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1997, p. 762 e p. 769.

gozavam de alta reputação nos meios intelectuais atenienses, cobrando pagamento por seus ensinamentos daqueles que acorriam para suas palestras, e que, em função disso, eram chamados de prostituídos por Sócrates; (b) à cosmologia filosófica dos pré-socráticos, que especulavam a respeito da natureza, dos astros, das estrelas, da origem do universo, do quinto elemento, da constituição última das coisas.²⁵

Nesse sentido, podemos denotar que a identidade dos sofistas²⁶ vem da cisão que atua entre os diferentes planos da realidade: as próprias coisas em si; o conhecimento que o homem pode ter delas e a expressão do pensamento do homem sobre as coisas, pois na visão de Sócrates os sofistas não acreditam na possibilidade de se encontrar a verdade, principalmente por meio do diálogo, e se valem eminentemente da retórica para emitirem uma opinião (*doxa*) e para obterem elogios com bons discursos, ainda que a realidade destes discursos seja inconsistente, sem lógica ou meramente subjetiva, o oposto do que visa Sócrates em sua dialética.

Ora, se não há verdade e toda opinião pode ser válida, não há sequer possibilidade de se dialogar, de maneira que a ética não teria outro espaço senão o subjetivo, como uma mera opinião de cada indivíduo, obtida por intermédio de um discurso vago e sem um conteúdo de verdade.

Assim, o conceito de bem e de mal se tornam arbitrários e as normas capazes de regulá-los podem ser apenas o resultado de uma imposição, de maneira que a ética voltada à retórica sofista careceria de fundamento e finalidade, não vislumbrando à realidade das coisas.

Portanto, concluímos que Sócrates obtém o fundamento de suas ideias por intermédio do diálogo, acreditando na possibilidade de se buscar o bem, o justo e o verdadeiro - questões eminentemente éticas.

A identidade de Sócrates, como filósofo ético, vem de sua forma de compreensão da ética, que coincide com sua forma de se opor à forma sofista de compreensão das coisas. Sócrates fora considerado desde o início um ético,

²⁵ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 169.

²⁶ Conforme Mascaro, “ao contrário da velha tradição pré-socrática, que buscava entender a natureza das coisas, portanto sua *physis*, os sofistas creditavam a verdade, a moralidade, a religião, a justiça e os conceitos políticos e sociais ao consenso, a uma convenção entre os homens. Era da persuasão que se formava a verdade. Ela não estava inscrita na natureza, na medida em que até os juízos sobre a natureza são humanos. Assim sendo, os sofistas encaminharam a filosofia a uma apreciação direta das questões sociais e políticas enquanto questões humanas, culturais, construídas de modo aberto e não dogmático.” (MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 49).

enquanto os sofistas não, e a despeitos de ambos se questionarem acerca de assuntos como o bem, a justiça, a felicidade e a virtude, respondem de forma diametralmente oposta: os sofistas acreditam que não há uma resposta correta para questões acerca da vida, do bem e da virtude. Para estes, a única resposta possível seria aquela que cada um dá, subjetivamente, por meio da retórica.

Sócrates, pelo contrário, pensa que é possível obter respostas acerca das questões éticas por meio do diálogo, e embora não saiba o que é a verdade, acredita que pode pelo menos tentar obter uma resposta para as questões éticas, pois a justiça, a virtude, o bem e a felicidade são realidades objetivas que encerram uma racionalidade própria que o homem consegue reconhecer pela razão - o *logos* -, valendo-se do método dialético.²⁷

A despeito de Sócrates afirmar, por um lado, que não sabe²⁸ (lembramos da tão famosa frase, “só sei que nada sei”), por outro, o filósofo deixa claro que visa a encontrar uma resposta para a verdade, entendendo que, ao falarmos em ética, a ideia de saber viver e conviver exige o conhecimento acerca do bem:

Para Sócrates, era preciso buscar o fundamento das ideias e dos conceitos. A atividade primeira do filósofo é a indagação sobre o que é, no sentido do esclarecimento e da iluminação em direção do verdadeiro. Ao contrário do sofista, que afasta a verdade porque a considera uma convenção, e, portanto, trabalha com as verdades, Sócrates busca a verdade.

O que configura o pensar socrático é justamente esse processo de busca. Não é Sócrates um professor que dá respostas aos seus alunos. Antes, é um perquiridor, que se indaga, reflete, pondera, faz volteios pelos caminhos da verdade. Sócrates adota como divisa fundamental de sua filosofia a célebre frase “só sei que nada sei”, o que dá demonstrações de que seu pensamento não se constrói consolidando verdades estabelecidas, mas, antes, procurando-as, numa espécie de negatividade da razão, que vem a demolir as certezas socialmente assentadas. O processo de procura torna-se fundamental. Daí, para Sócrates, mais importante que a própria conclusão sobre a verdade, é o método utilizado em todo esse processo.²⁹

Portanto, podemos concluir que se o pressuposto da ética sofista é a incoerência das coisas e o conseqüente recuo na própria subjetividade como medida, o pressuposto da ética socrática é a objetividade como medida, ou seja, a consistência e inteligibilidade do conhecimento ético por intermédio do diálogo, de maneira que a realidade se rege pelo princípio da não contradição.

Na visão de Sócrates, quando tudo é inconsistente ou pelo menos

²⁷ PLATO. *Complete works*. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1997, p. 27-28.

²⁸ PLATO. *op. cit.*, p. 862-864.

²⁹ MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 51-52.

impenetrável ao conhecimento, a verdade decai e o diálogo dá lugar à retórica, de modo que quando a verdade não é unívoca, só o silêncio e a paralisia do pensamento podem ser possíveis.³⁰

O conhecimento que Sócrates busca é a essência do bem, ciência capaz de trazer a multiplicidade dos bens de volta à unidade. Um saber desejado, mas não possuído - partindo-se da consciência de sua ignorância -, pois, em um primeiro momento, sem o diálogo, Sócrates afirma não saber determinar o que é o bem, a virtude e a justiça, mas quer alcançá-los.

O paradoxal de Sócrates é que, ao buscar a essência do bem, o filósofo manifesta a dimensão prática de seu conhecimento, de modo que a determinabilidade final só se torna possível mediante a dialética.

A vida, o julgamento e morte de Sócrates são mostrados aos olhos de seus discípulos como a verdadeira determinação da justiça e dos justos, e a racionalidade - ínsita à natureza humana -, desde então se tornou o caminho de acesso ao conhecimento e a felicidade dele obtida, aproximando-o muito do jusnaturalismo de viés racionalista:

Distanciando-se dos sofistas, para quem a verdade era um produto volátil, humano, meramente convencionado como tal, e afastando-se também dos que imaginavam o justo uma repetição da tradição revelada pelos deuses, Sócrates situa a virtude, a razão e a verdade como sendo critérios do justo. Uma leitura conservadora, juspositivista, diria que Sócrates não fugiu da condenação por devoção à ordem jurídica estabelecida. Uma leitura mais crítica, no entanto, diz que Sócrates separa a apreciação moral do justo da sua mera afirmação jurídica. Nesse sentido, diz Paulo Bonavides: A irremediável consequência espiritual do exemplo de Sócrates, por mais que se diga o contrário, implica evidentemente o rompimento da férrea coesão do Estado-cidade.

Há por consequência em Sócrates um jusnaturalismo que, buscando a essência do direito na razão partilhada pelo homem com Deus, passa a opugnar a comunidade e seu irracionalismo, e torna possível, embora o filósofo expressamente não o admita, a revolta do indivíduo contra o Estado, no momento em que este lhe falta com a observância de preceitos invioláveis, esculpidos na consciência humana pela mão da liberdade. A nenhum corpo político cabe o direito de vulnerá-los. Apenas Sócrates não legitimou o deliberado emprego da resistência.³¹

Sócrates não pretende, a partir da razão, fundar ou deduzir o bem, mas desvendar com ele a racionalidade que contém o humano, pois sendo o homem um ser racional, o bem que lhe corresponde também deve ser racional. Um aspecto significativo da tese socrática é o fato de que o bem está ligado a uma finalidade, e

³⁰ PLATO. *Complete works*. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1997, p. 850.

³¹ MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 57-58.

não algo estritamente pessoal, o que tornaria a ética subjetiva e, portanto, impossível.³²

Assim, pela análise das ideias de Sócrates, podemos concluir que não há a possibilidade de que algum valor seja propriamente humano se não contiver, em si, alguma racionalidade, pois o irracional não pode ser adequado como um bem para o homem, não pode ser utilizado para se alcançar a felicidade.

Em sua visão, quem pratica o mal fá-lo porque não sabe o que é o bem, não sabe mas pensa que sabe o que é o bem, de modo que aquele que visa à busca da racionalidade de um bem deve pelo menos iniciar o caminho da busca por sua plausibilidade - “desde que a verdade nunca se refuta”.³³

Destarte, podemos dizer que a dimensão ética do diálogo de Sócrates transcende as questões com as quais ele lida, pois seu filosofar é ético não só porque finge conhecer o bem, mas porque, pela refutação racional, rejeita as falsas opiniões sobre o bem, e também porque efetivamente transforma seus interlocutores, desenvolvendo ideias mediante a dialética.

A reflexão ética de Sócrates afirma que o conhecimento do bem é universal e objetivo³⁴, mas sem cancelar as múltiplas variedades de suas manifestações, ou seja, a universalidade do bem e dos valores humanos não provêm do consenso que lhes é dado (opinião, ou *doxa*), mas da racionalidade implícita que o parto das ideias faz emergir, por meio do qual Sócrates ensina como viver bem:

Sócrates serviu-se de sua própria experiência para fazer com que a verdade acerca do justo e do injusto viesse à tona. A lei interna que encontra guardada no interior de cada ser, lei moral por excelência, poderia julgar acerca da justiça ou da injustiça de uma lei positiva [...].³⁵

Assim, concluímos que o diálogo socrático, consubstanciando sua ética, para além do interesse meramente especulativo, é uma reflexão sobre o agir e o viver. Dialogar com Sócrates é se expor às questões e refletir sobre as condições de possibilidade da própria ação humana no convívio social, não só saber o que é o bem e o mal, mas também examinar como viver, como escolher e quando escolher, reconstruir, reflexivamente, os vários elementos que intervêm no comportamento

³² PLATO. *Complete works*. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1997, p. 586.

³³ PLATO, *op. cit.*, p. 810-819.

³⁴ PLATO, *op. cit.*, p. 895 e p. 895-896.

³⁵ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 176.

humano e reconhecer, com sua ajuda, a necessidade de poder dar conta de tudo: examinar a si mesmo e os outros, pois, para o filósofo, uma vida sem exame é uma vida sem propósito.

1.2.2. A ÉTICA PLATÔNICA

Como pupilo de Sócrates, Platão é influenciado e retoma grande parte do pensamento de seu mestre, de modo que a virtude em Platão continua a ser relacionada ao conhecimento e à felicidade, sendo os vícios um fruto da ignorância dos homens.

Ocorre que em função do julgamento, condenação e morte de seu mestre, Platão, de certa maneira, distancia-se da convivência social, não vivendo diretamente em contato com seus concidadãos, como fazia Sócrates, mas passa a viver à distância, mais em sua Academia do na ágora (praça), o que influenciará demasiadamente sua filosofia, muito mais idealista, transcendental e abstrata, tratando de questões como a alma, sua preexistência e subsistência ou a reminiscência das ideias, diferentemente de Sócrates, que vivera mais próximo ao dia a dia da política e em contato com as atividades práticas do cotidiano.³⁶

Assim, podemos denotar que a prudência socrática, virtude fundamental à harmonia do conjunto social, converte-se em vida teórica na filosofia de Platão, como a melhor forma de vida a ser vivida, em busca da felicidade.

Platão, ainda em um sentido teleológico, divide organicamente a sociedade entre filósofos, cavaleiros e artesãos, cada um cumprindo uma determinada função, conforme suas habilidades, que decorrem de suas respectivas almas:

[...] com base na tripartição da alma da seguinte forma: alma logística, correspondendo à parte superior do corpo humano (cabeça), à qual se liga a figura do filósofo; alma irascível, correspondendo à parte mediana do corpo humano (peito), caracterizada pela coragem como virtude cavalheiresca; alma apetitiva, correspondendo à parte inferior do corpo humano (baixo ventre), à qual se ligam os artesãos, os comerciantes e o povo.³⁷

Para Platão, cada uma das partes da alma humana - também consideradas

³⁶ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 185.

³⁷ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 186.

como faculdades do homem - exerce uma função delimitada e direcionada a um fim, de modo que é o desenvolvimento ou aperfeiçoamento destas faculdades que dará causa à realização da virtude, e é do somatório de todas as almas, executando suas finalidades, que advém a ordem em uma sociedade.

Ainda que todo homem possua as três partes da alma, mas em diferentes graus, a primeira forma delas, mais presente nos filósofos, será considerada a melhor forma dentre todas, o elo que diferenciará o homem dos animais, tornando-o imortal e próximo aos deuses, e apto ao exercício da razão, da reflexão, da opinião e da imaginação. Assim, para Platão, a maior das virtudes seria o controle das tendências animais e dos temperamentos irascíveis do homem, visando ao aperfeiçoamento “alma racional”:

A harmonia (*armonía*), uma vez dominados os instintos ferozes, o descontrole sexual, a fúria dos sentimentos... surge como consequência natural, permitindo à alma fruir da bem-aventurança dos prazeres espirituais e intelectuais. A ética que deflui da alma racional é exatamente a de estabelecer este controle e equilíbrio entre as partes da alma, de modo que o todo se administre por força racional e não *epitimética* ou irascível.³⁸

Portanto, a ética em Platão poderá ser fortalecida por meio do afastamento dos “desejos mundanos” do corpo e das “vontades terrenas”³⁹, como a sexualidade, a gula, o ódio, o rancor, a inveja, a ganância; e da aproximação à razão, ao etéreo e ao ideal, pelo que, concluímos, que a filosofia platônica tem um caráter eminentemente idealista, visto que em sua visão as ideias são as únicas coisas certas, eterna e imutáveis, e só a alma dos filósofos é capaz de idealizar.

Platão avança pelo caminho aberto por seu mestre Sócrates. A dialética socrática se apresenta como o paradigma do verdadeiro saber e, para Platão, tal âmbito de racionalidade não só é pressuposto e revelado caso a caso, mediante o uso dos diálogos, mas é reconstruído e articulado.

Para o filósofo, a multiplicidade do ser não é caótica e desordenada, pois, se fosse, o raciocínio e a ciência não seriam possíveis. Assim, entre as ideias, existiria uma estrutura ordenada, que fundamenta e organiza o raciocínio e o diálogo.⁴⁰

Nesse sentido, para Renato Lopes Becho, Platão, valendo-se da dialética e da razão - a primeira permitindo conhecer as coisas visíveis, e a segunda as

³⁸ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 187.

³⁹ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 188.

⁴⁰ PLATO. *Complete works*. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1997, p. 283.

inteligíveis - traça um paralelo, a fim de se atingir a cognição por meio de um conhecimento que se adquire com os sentidos:

O método platônico, presente em seus diálogos, consistia em evidenciar certas partes das respostas de seus interlocutores e verificar sua plausibilidade, confrontando-as com outras situações, normalmente não vistas pelos outros. Assim, ele ia pesquisando o certo e o errado, o justo e o injusto, o útil e o inútil e tantas outras dualidades para as quais demonstrou interesse.⁴¹

Platão dá uma resposta ao que considera ser a essência do bem: o bem, como o ser, é um gênero, uma ideia. Se Sócrates foi justo e pôde viver e morrer com justiça em uma sociedade corrupta, fora porque tinha o bem diante de seus olhos, mais real do que qualquer convenção ou qualquer opinião. Se Sócrates foi capaz de confundir falsas opiniões sobre o bem, fora pelo fato de sua opinião ser verdadeira, e porque, mediante o conhecimento do bem, ele pôde explicar todos os outros bens.

A dialética seria, então, o meio que torna a estrutura do pensamento ideal acessível ao saber, de modo que, em Platão, o dialético não busca apenas refutar opiniões por causa de sua incoerência - como fazia seu mestre ao combater os sofistas -, mas conhecer a estrutura metafísica da realidade, a identidade e a essência de cada coisa⁴²:

Em textos como A República, a obra maior do sistema platônico, e na sua famosa Carta VII, explicita-se a construção do método dialético em Platão. Para ele, é impossível fixar a razão nos limites da apreensão sensível das coisas. A realidade é contingente, falha, limitada. É preciso, pois, fazer um movimento de busca de uma realidade suprassensível, que alcance o nível das Ideias (*eîdos*). Platão, portanto, distingue o mundo das realidades sensíveis daquele nos quais as Ideias se assentam.

A dialética é o método que permite sair do mundo sensível e alcançar as ideias. Enquanto atrito de percepções, fatos, opiniões e diálogos, a dialética supera o nível das imagens e das definições dos dados sensíveis. Ao contrário dos sofistas, que dialogavam para que no limite as partes chegassem a um acordo, a uma concessão, a um meio-termo entre duas opiniões, na dialética platônica trata-se do atrito de entendimentos para que, ao final, numa espécie de salto, chegue-se à verdade.

O contraste com os sofistas – que dialogavam para facilitar as convenções, o mero consenso – serve para explicitar que a busca platônica é pela essência, por aquilo que paira soberano por sobre as falsas opiniões, o Bem. A essência não está contingente aos fatos, a cada fenômeno que se vê, mas, sim, impõe-se como Forma, no geral. Não é a compreensão de cada objeto da realidade que exprime sua verdade. É a compreensão da essência, da ideia suprema, que levará ao verdadeiro. A posterior aplicação da ideia na realidade constitui-se na ciência, uma ciência perfeita, porque de

⁴¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 67.

⁴² PLATO. *Complete works*. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1997, p. 369.

conclusões extraídas a partir do princípio essencial.⁴³

Da multiplicidade, devemos ascender a uma unidade ideal, seguindo o caminho das hipóteses, até atingirmos o gênero mais geral e a identidade suprema: causa das causas e princípio sem pressupostos. Esta é a tarefa do filósofo: redirecionar toda multiplicidade à unidade suprema no plano das ideias.⁴⁴

Platão também visa a alcançar o bem dialeticamente, mas pretende ascender de uma hipótese a outra, de uma espécie ao gênero superior que a contém⁴⁵, até atingir o gênero mais geral, que abrange todas as ideias e de onde tudo se conhece, em uma visão unitária - o plano ideal. São as duas dimensões de sua dialética, uma ascendente que tende a unificar a multiplicidade de objetos reais ao plano das ideias, e outra descendente, que procura distinguir cada gênero de sua espécie, cada unidade da multiplicidade que compreende.⁴⁶

Assim, podemos concluir que a tarefa do filósofo seria a de reconduzir toda a multiplicidade a uma unidade suprema, fazendo-o por meio do método dialético deixado por Sócrates.

Do conhecimento do bem revela-se a própria estrutura da realidade, de cada ser e do seu todo, como unidade e multiplicidade, determinação e indeterminação, limitação e o ilimitado. Cada objeto apresenta também a mesma estrutura de multiplicidade, harmonicamente unificada e estruturada numericamente. Como exemplo, citamos o conceito ideal de “cadeira”, existente enquanto gênero no mundo das ideias e com a qual todas as cadeiras reais, espécies presentes no mundo concreto - azuis, amarelas, vermelhas, com 3, ou 4 pés - são conectadas.

Quanto à justiça, Platão admite uma realidade divina, perfeita, absoluta e imutável, e, portanto, metafísica - e muito próxima ao jusnaturalismo teológico⁴⁷ -, que vai além da realidade humana, e da qual, mediante uma atividade contemplativa a ser realizada pelos filósofos, estes extrairão os princípios ideais para governarem a

⁴³ MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 60-61.

⁴⁴ PLATO. *Complete works*. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1997, p. 1149.

⁴⁵ PLATO, *op. cit.*, p. 87.

⁴⁶ PLATO, *op. cit.*, p. 1131-1132.

⁴⁷ Conforme Mascaro, “para Platão, de um modo surpreendente ao olhar moderno – acostumado, de maneira juspositivista, ao direito como técnica normativa –, é possível até mesmo considerar que uma lei injusta não seja direito, conforme assevera em *As leis*. O direito injusto não é direito. Por isso, há um desenvolvimento de uma teoria jurídica platônica que busca compreender o direito a partir de quadrantes maiores, lastreado na política e na virtude. O próprio processo dialético de descoberta do direito é amplo e pleno, não se limitando simplesmente ao dado normativo.” (MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 63).

pólis.

Ressalte-se que, para o filósofo, uma República ideal somente poderá ser governada também por filósofos:

A admissão de uma Realidade (divina) para além da realidade (humana), importa, também, a admissão de que existe uma Justiça (divina) para além daquela conhecida e praticada pelos homens. O que é inteligível, perfeito, absoluto e imutável pode ser contemplado, e é do resultado dessa atividade contemplativa que se devem extrair os princípios ideais para o governo da politeia, tarefa delegada ao filósofo.

Mesmo estando a Ideia da Justiça distante dos olhos do comum dos homens, sua presença se faz sentir desde o momento presente na vida de cada indivíduo. Existe, para além da ineficaz e relativa justiça humana (a mesma que condenou Sócrates à morte!), uma Justiça, infalível e absoluta, que governa o *kósmos*, e da qual não se pode furtar qualquer infrator. A justiça não pode ser tratada unicamente do ponto de vista humano, terreno e transitório; a justiça é questão metafísica, e possui raízes no Hades (além-vida), onde a doutrina da paga (pena pelo mal; recompensa pelo bem) vige como forma de Justiça Universal. O homem justo, por suas razões singulares, participa da ideia do justo e, por isso, é virtuoso.⁴⁸

Ademais, para que seja realizada a justiça, tendo-se em vista a estrutura tripartite da alma humana, que “é feita paradigma funcional para a explicação da estrutura do próprio Estado” e realiza uma divisão social, a razão deverá imperar sobre as inclinações e, assim, os filósofos deverão imperar sobre os demais indivíduos”.⁴⁹

Destarte, concluímos que o diálogo platônico não é eminentemente ético, mas secundariamente ético, pois, para ele, a dimensão axiológica, assim como a dimensão gnosiológica, acaba se fundindo com a dimensão ontológica. Não há conhecimento verdadeiro que não seja o do ser em sua dimensão metafísica, não há verdadeira beleza, valores autênticos, senão aqueles derivados de ideias.

A ética nada mais seria do que a aplicação do conhecimento supremo à vida humana, e, somente a partir de tal conhecimento, o homem poderá levar uma vida feliz.⁵⁰

Pelo exposto, podemos concluir que a racionalidade do bem, em Platão, não se encontra, como em Sócrates, na eticidade vivida, nos bens que a razão reconhece, mas em um princípio metafísico a ser abordado ou conhecido por meio do procedimento dialético, e seu pensamento se destina a tornar claro que a ética

⁴⁸ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 194.

⁴⁹ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 196.

⁵⁰ PLATO. *Complete works*. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1997, p. 1108.

não se esgota na simples identificação de um comportamento virtuoso ou vicioso. De seus ensinamentos, podemos aprender lições que fazem a alma guiar-se de acordo com padrões metafísicos da noção de bem, de modo que se sua natureza é metafísica, também a natureza da justiça deverá ter um caráter metafísico.

De tal sorte, o pensamento do filósofo, demasiadamente idealista, ainda mais se tomarmos como base as noções da tripartição da alma humana e o governo dos filósofos, demonstra-se muito distante tanto da realidade em que vivemos como da realidade a que almejamos atingir: um Estado Social e Democrático de Direito, onde todos sejam tomados como iguais, possam eleger e serem eleitos, sem quaisquer distinções.

1.2.3. A ÉTICA ARISTOTÉLICA

Aristóteles nasceu em Estagira, atual Macedônia, viveu entre 384-322 a.C., foi discípulo de Platão, preceptor de Alexandre Magno e fundou seu próprio Liceu. A despeito da importância de seu mestre Platão, Aristóteles pode ser considerado um dos principais filósofos da Antiguidade, influenciando demasiadamente o direito.⁵¹

Por meio de seus escritos - que abordam questões políticas, éticas, poéticas, físicas, metafísicas, lógicas e biológicas, entre outros assuntos -, as concepções socráticas e platônicas irão assumir uma nova roupagem, mais concreta e prática, trabalhando muito com a ética e as várias concepções de justiça.

O estagirita inicia sua *Ética à Nicômaco* definindo o bem como aquilo a que todas as coisas visam de maneira concreta, trazendo como exemplos a saúde, como o bem que a medicina busca, e a vitória, como o bem que a estratégia busca.⁵²

Segundo o filósofo, alguns bens teriam como finalidade o benefício de outro bem, e na hierarquia de todos os bens existiria um que desejamos por si: a felicidade, que escolhemos sempre por si e nunca por causa de outra coisa.⁵³

Aristóteles visa à felicidade objetiva - *eudaimonia* - em detrimento da uma

⁵¹ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 204.

⁵² ARISTOTLE. *Nicomachean ethics. The complete works of Aristotle*. Princeton University Press, 1991, p. 2.

⁵³ ARISTOTLE, *op. cit.*, p. 8.

felicidade subjetiva, e para cumprir essa tarefa, a função do homem deve ser determinada de acordo com uma finalidade, pois, para o filósofo, o bem reside em uma função, de modo que a finalidade - *telos* - do homem se torna crucial para a compreensão do principal bem da vida.⁵⁴

Portanto, podemos concluir que a teleologia, a despeito de assumir um caráter mais concreto, continua a ser a tônica filosófica que permeará a obra do estagirita, dando continuidade aos escritos de Platão e de Sócrates.

Assim, a título e exemplo, como a função de um tocador de lira é tocar a lira, e a de um bom tocador de lira é tocar bem, a função do homem deve ser a atividade da alma que implica um princípio racional em acordo com a virtude, e se houver mais de uma virtude, de acordo com a melhor e mais completa dentre as virtudes.

Ao contrário dos animais, os homens seriam dotados de um princípio racional que os levaria a buscar, constantemente, um fim almejado, atividade esta que deve ser bem executada e de acordo com a virtude, de modo que para se compreender totalmente a função do homem, deve-se compreender o que vem a ser a virtude.⁵⁵

Aristóteles classifica a virtude como a excelência - *arete* - em uma determinada função, um estado de caráter determinado por um princípio racional e relacionado às escolhas humanas, encontrando-se mediante um meio termo entre dois extremos.⁵⁶

A justiça é uma virtude que se assemelha a todas as outras tratadas em sua obra, como a coragem, a temperança e a benevolência, mas, para Aristóteles, a justiça como virtude é o foco desse ramo do conhecimento que estuda o comportamento humano, a ciência prática que intitula de ética, cabendo a ela perquirir - e daí denotamos a concretude de sua filosofia, que se opõe ao idealismo visto em Platão - quais atos são justos:

É a observação do homem em sua natural instância de convívio, a sociedade, que consente a formulação de juízos éticos; é dessa experiência, pois, que se extrairão os conceitos explorados dentro da temática que se abeira das noções do justo e do injusto.⁵⁷

Assim, podemos concluir que a investigação ética do estagirita não visa a

⁵⁴ ARISTOTLE, *op. cit.*, p. 8-9.

⁵⁵ ARISTOTLE, *op. cit.*, p. 9.

⁵⁶ ARISTOTLE, *op. cit.*, p. 25.

⁵⁷ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 205-206.

especulações, mas à prática, de modo que não é somente o conhecimento do que venha a ser ou não ser justo que torna o homem virtuoso, mas é através da ação concreta, seus fins e desdobramentos individuais e sociais e o agir corretamente, que se pode atingir a justiça.

Diferentemente de seu mestre, que por meio dos diálogos buscou um princípio supremo metafísico e ideal, valendo-se da dedução, Aristóteles analisa a realidade por meio do raciocínio indutivo, captando “o objeto de estudo em sua singular manifestação fenomênica, fundando-se, para tanto, na experiência de vida e na vivência do homem.”⁵⁸

Para o estagirita, a justiça pode ser entendida de várias maneiras, desdobrando-se, em sua obra, vários conceitos de justiça, como a justiça enquanto um estado de caráter, a justiça como virtude e outros predicados que fazem da obra do filósofo um rico e atual estudo sobre a matéria.

A justiça, enquanto estado de caráter, é aquela que torna os homens propensos a fazer o que é justo, agindo justamente e desejando o que é justo, sendo a injustiça, ao seu revés, a disposição que leva os homens a agirem injustamente e a desejarem o que é injusto, uma característica ou hábito estabelecido de sentir e reagir incorretamente, de acordo com a experiência.⁵⁹

À medida em que os estados de caráter surgem de atividades semelhantes, a virtude moral é aperfeiçoada pelo hábito. Assim, pela prática repetida, ganhamos uma certa disposição, que nos ajudará a realizar os atos de forma consistente.⁶⁰

Para se aperfeiçoar a virtude moral por meio do hábito, escolhas certas devem ser feitas, de modo que, sabendo-se que a virtude moral é um estado de caráter que se relaciona com a escolha e a escolha é o desejo deliberado, para que a escolha seja boa, o raciocínio deve ser verdadeiro e o desejo correto.⁶¹

Desse modo, somente uma educação ética pode ser capaz de incutir hábitos virtuosos no indivíduo, que passará a deliberar com a reta razão e agir diuturnamente de modo correto, de maneira que, enquanto hábito a ser praticado, quando mais agir corretamente, mais o indivíduo voltará a agir corretamente no futuro, em um círculo virtuoso.

⁵⁸ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 206.

⁵⁹ ARISTOTLE. *Nicomachean ethics. The complete works of Aristotle*. Princeton University Press, 1991, p. 67.

⁶⁰ ARISTOTLE, *op. cit.*, p.19.

⁶¹ ARISTOTLE, *op. cit.*, p. 87.

Por seu turno, a justiça como virtude é um meio-termo entre dois extremos injustos equidistantes, estando, em uma ponta, a injustiça pelo excesso, e, na outra, a injustiça pela carência. Aristóteles explica a virtude contrastando cada virtude com seus extremos, pois, segundo ele, é da natureza das coisas serem destruídas pela falta ou pelo excesso, enquanto o que é proporcional (a justa medida), tanto produz como preserva as coisas.⁶²

Para se encontrar o meio-termo entre ambos os extremos, há que se valer da racionalidade, pois é o princípio racional que permite que o homem controle seus desejos e o orienta para o bem e para a escolha da justa medida. Sobre os extremos da temperança, Aristóteles afirma que em uma das pontas do espectro está o homem deficiente em prazer, e na outra está o homem que anseia por todas as coisas agradáveis e é levado a escolhê-las por apetite, ficando angustiado quando não as consegue obter. No centro dos extremos, está o homem temperante, que anseia pelas coisas que deve desejar: um homem guiado pela razão correta e que terá prazer em escolher o meio moderado. Assim, o meio-termo, ou seja, a prática da justiça como virtude, segundo Aristóteles, traz a felicidade.⁶³

Ademais, Aristóteles traça outros conceitos de justiça, como a justiça universal e particular, e a justiça distributiva e comutativa, que serão muito importantes ao estudo e aplicação do direito.

Na *Ética a Nicômaco*, o filósofo primeiro distingue a justiça universal da justiça particular. A justiça universal, de caráter mais extenso, estaria relacionada à virtude completa e perfeita⁶⁴, mas não de maneira absoluta, pois valeria apenas na relação

⁶² ARISTOTLE, *op. cit.*, p. 20-25.

⁶³ ARISTOTLE, *op. cit.*, p. 47-49.

⁶⁴ Conforme Mascaro, “ainda enquanto justiça universal, a justiça é a virtude que está em todas as demais virtudes. A caridade ou a paciência, por exemplo, e todas as virtudes demandam um conteúdo específico que as tipifica. Diz-se que a caridade se tipifica num ato de dar. Mas aquele que dá ao poderoso, por medo de ser violentado, e não dá ao necessitado, por lhe ser superior em poder, não é caridoso, porque ao mero ato de dar deve se acrescentar a justiça do ato. O paciente com o chefe e impaciente com o subordinado também não tem essa virtude da paciência, na medida em que esta presume o seu agir com justiça. A caridade não é uma virtude em si própria sem que se lhe acresça a virtude da justiça. O mesmo com a paciência. Mas alguém pode ser justamente caridoso e impaciente. A caridade presume justiça, a paciência presume justiça, mas a caridade não presume paciência. A justiça está em todas as demais virtudes, e por isso é a única virtude universal. Mas, ao mesmo tempo em que é virtude universal, configurando todas as demais, ela é também uma virtude em si mesma. Somente ela tem um conteúdo específico que não demanda em acréscimo outra virtude. Estudar o que vem a ser a justiça em si é tomá-la então no seu sentido particular. Aristóteles dirá que, tradicionalmente, por justiça, em sua apreensão específica e estrita, considera-se a ação de dar a cada um o que é seu, sendo essa a regra de ouro sobre o justo. A justiça, assim, compreende uma ação de distribuição, que demanda uma qualidade de estabelecer o que é de cada qual.” (MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 78).

entre uma pessoa e o conjunto da sociedade, de modo que a pessoa justa seria aquela que age virtuosamente em função do bem comum, podendo ser relacionada à observância ao que a lei justamente dispõe, ou seja, “no respeito àquilo que é legítimo e que vige para o bem da comunidade”:

O justo total é a observância do que é regra social de caráter vinculativo. O hábito humano de conformar as ações ao conteúdo da lei é a própria realização da justiça nesta acepção (justiça total); justiça e legalidade são uma e a mesma coisa, nesta acepção do termo. Esse tipo de prática causa efeitos altruístas, de acordo com a virtude total.⁶⁵

Enquanto virtude social, a justiça total contrasta com virtudes como a temperança e a coragem, que seriam virtudes individuais, pois seu exercício não envolveria, necessariamente, outros indivíduos. Assim, ao se enfrentar uma situação particular, pode-se ser corajoso ou moderado, mantendo-se ou não todos os apetites com moderação, sem que ninguém mais precise fazer parte desta relação.

Podemos denotar que o filósofo não se debruça muito sobre este tipo de justiça, embora acrescente que a justiça, nesse sentido amplo, possa receber uma interpretação jurídica, de modo que a pessoa justa é a pessoa que age de acordo com as leis da cidade, atribuindo pouca importância filosófica a essa afirmação, afinal, as leis podem não ser lastreadas por critérios da justiça, como virtudes morais.

Já a justiça particular não se refere a virtude total, mas a uma parte dela. Nesse sentido, a justiça particular, diferentemente da justiça universal, voltada ao bem comum, interliga-se à relação direta entre as pessoas, uma justiça que trata dos particulares.⁶⁶

Para o filósofo, a discussão central acerca da justiça é feita com sua distinção em dois tipos de justiça particulares: a justiça distributiva e a justiça corretiva ou comutativa.

A justiça distributiva se centra na atribuição de honras, dinheiro ou outros bens que sejam divisíveis entre os membros da comunidade, e também das responsabilidades, deveres e impostos, de modo que atribuir bens com base nos méritos seria a característica definidora da justiça distributiva, embora Aristóteles reconheça que os critérios de mérito variem entre diferentes tipos de pólis -

⁶⁵ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 208-210.

⁶⁶ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 211.

democrática, oligárquica ou aristocrática. Se um benefício é distribuído de acordo com a necessidade, haveria então uma distribuição justa, mas se são atribuídas honrarias aos indignos, distribui-se injustamente.⁶⁷

Tecendo comentários acerca do justo particular em Aristóteles, Bittar e Almeida argumentam que:

A primeira acepção do justo particular, ou seja, o justo distributivo, relaciona-se com todo tipo de distribuição levada a efeito no Estado (*politeia*), seja de dinheiro, seja de honras, de cargos, ou quaisquer outros bens passíveis de serem participados aos governados. Em suma, refere-se às repartições. Pressupõe-se aqui um (ou vários) exercente(s) do poder de distribuir e outro(s) apto(s) a receber(em).⁶⁸

Nesse sentido de justiça, o conceito Aristotélico de membros de uma comunidade importa, uma vez que a justiça distributiva é política, pois é aplicada àqueles que compartilham de uma vida em comum - para a satisfação de suas necessidades dentro da sociedade -, como homens livres, devendo ser tratados isonomicamente.⁶⁹

Ademais, a justiça distributiva pressupõe uma relação de subordinação público-privada entre o governante que distribui e os governados que recebem, de modo que o justo distributivo se consubstancia em dividir bens diferentes a indivíduos diferentemente posicionados; e dividir bens iguais a indivíduos igualmente posicionados, sendo, por via de conclusão, distributivamente injusto dar-se as mesmas coisas a sujeitos diferentes:

É no atribuir, no conferir a cada um o seu, que reside o próprio ato de justiça particular distributiva. A justiça distributiva, nesse sentido, consiste numa mediania a ser estabelecida entre quatro termos de uma relação, sendo dois destes sujeitos que se comparam, e os outros dois, os objetos. A distribuição, portanto, atingirá seu justo objetivo se proporcionar a cada qual aquilo que lhe é devido, dentro de uma razão de proporcionalidade participativa, pela sociedade, evitando-se, assim, qualquer um dos extremos que representam o excesso (*tò pléon*) e a falta (*tò élatton*).⁷⁰

A igualdade proporcional que se estabelece na justiça particular distributiva

⁶⁷ ARISTOTLE. *Nicomachean ethics. The complete works of Aristotle*. Princeton University Press, 1991, p. 70.

⁶⁸ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 212.

⁶⁹ ARISTOTLE. *Nicomachean ethics. The complete works of Aristotle*. Princeton University Press, 199, p. 74.

⁷⁰ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 213.

tem caráter geométrico, pois visa à manutenção de um equilíbrio entre as partes, eleita proporcionalmente de acordo com o “critério eleito pela constituição (*politeía*)”.⁷¹

Assim, os sujeitos particulares da relação são analisados individualmente, de acordo com as desigualdades naturais ou sociais que possuem e tendo em vista, também, a forma de governo em que os sujeitos estão inseridos, recebendo, assim, direitos ou deveres - méritos, honras, bens e responsabilidades, ônus, impostos - em consonância com tais desigualdades.

Podemos concluir que essa forma de justiça, tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, será muito importante, tanto para o direito em geral, como para o direito tributário, sendo a base do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, cujo conteúdo será abordado nos próximos capítulos.

Já a justiça particular corretiva, também denominada justiça particular comutativa, concentra-se na retificação de danos que ocorrem em uma sociedade - tanto pela quebra de pactos realizados, como por eventuais trocas que violem uma proporção -, aplicando-se, então, uma igualdade formal de caráter aritmético.

Conforme denota Aristóteles, ao se quebrar um pacto, três serão as possibilidades a serem concretizadas: ou haverá uma punição pela quebra do pacto; ou o pacto deverá ser cumprido conforme avençado; ou haverá uma compensação na medida da perda causada pela quebra do pacto, de modo que a justiça particular corretiva visa à restauração da condição inicial existente:

A segunda acepção do justo particular, o justo corretivo, consiste no estabelecimento e aplicação de um juízo corretivo nas transações entre os indivíduos. Trata-se de uma justiça apta a produzir a reparação nas relações (*synallágmasi diorthotikón*). Em síntese, está a presidir a igualdade nas trocas e demais relações bilaterais.⁷²

Esta forma particular de justiça, visando reestabelecer um equilíbrio já rompido, coloca os indivíduos em uma relação de coordenação e não de subordinação, de maneira a tratar ambos igualmente, sem uma consideração subjetiva de seus méritos ou condições individuais, pois ambos já são considerados objetivamente iguais, “como particulares e entre particulares, agindo como indivíduos

⁷¹ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 214.

⁷² BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 212.

em paridade de direitos e obrigações em face da legislação”.⁷³

Destarte podemos concluir que nas trocas efetuadas em uma certa comunidade, ao se violar a proporcionalidade, a justiça particular corretiva, ou comutativa, atua como justiça enquanto reciprocidade, de modo que sua ideia central é a de que certos atos e trocas entre indivíduos iguais podem violar uma proporção.

Por mais difícil que seja calcular ou determinar essa proporção, na concepção de Aristóteles, infringiria a justiça comutativa se um indivíduo sem nenhum sapato trocasse cinco pares deles pela casa em que habita.⁷⁴

Nesse caso, Aristóteles⁷⁵ se vale de uma proporção comercial, pois em alguns casos nem a proporção geométrica e nem a proporção aritmética funcionariam, pois os bens ou serviços em questão podem ser incomensuráveis (camas e casas no exemplo de Aristóteles), não existindo um padrão fixo e objetivo pelo qual o valor das casas possa ser comparado ao valor das camas. O valor monetário de uma casa poderia ser considerado 10.000 vezes o de um par de sapatos. Assim, a troca de uma casa por cinco pares de sapatos não observaria a igualdade:

Tendo-se presente que a reciprocidade proporcional é imprescindível para o governo das múltiplas necessidades humanas, deve-se acrescentar que a justiça comutativa é a realização perfeita das interações voluntárias. Se é a necessidade um dos fundamentos da existência do próprio modo de vida em sociedade, que visa à autossuficiência coletiva, a troca é algo inerente ao convívio humano, convívio que pressupõe uma pluralidade de interesses e aptidões diversas que constituem a razão da necessidade recíproca entre os homens. Para que haja a troca, um parâmetro de comensurabilidade deve existir para efeitos de equiparação dos bens que circulam em sociedade; este será imprescindível como elemento igualador entre coisas ou serviços desiguais. É assim que a procura por uma coisa, expressão do grau de necessidade e de utilidade, bem como da escassez, caracteriza o valor da coisa procurada, e o intercâmbio é efetuado por meio da moeda. Esta é elemento de mediação nas relações humanas que envolvem valor e,

⁷³ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 215.

⁷⁴ Mascaro entende a reciprocidade como uma terceira forma de justiça particular: “Aristóteles, no entanto, chama a atenção para uma outra forma de justiça, que ele não enquadra nem na justiça distributiva nem na corretiva, e que denomina reciprocidade. A sua aplicação mais importante se dá no caso da produção. As trocas entre um sapateiro, um pedreiro, um médico e um fazendeiro, para serem consideradas justas, devem alcançar uma certa reciprocidade. Não se pode imaginar que a produção de um sapato valha o mesmo que a construção de uma casa, ou que a colheita de um quilo de determinada planta equivalha a uma certa cirurgia. Aristóteles, para isso, aponta que o dinheiro faz o papel de uma equivalência universal entre produtos e serviços. Ele possibilita a reciprocidade entre tais elementos.” (MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 81).

⁷⁵ ARISTOTLE. *Nicomachean ethics. The complete works of Aristotle*. Princeton University Press, 1991, p. 74.

de certa forma, importante para saber se há ou não equilíbrio ou equivalência de valores entre coisas, pois qualquer desigualdade será motivo para a medição de uma injustiça.⁷⁶

Portanto, concluímos que a justiça distributiva está intimamente ligada à igualdade material, ou seja, à isonomia. A justiça distributiva não significa que todos devem receber a mesma parte ou quantidade de algum bem, mas, do contrário, cada um deverá receber algo de acordo com seu mérito ou direito, envolvendo uma proporção geométrica, de modo que duas pessoas de igual mérito terão partes iguais do benefício a ser distribuído, e pessoas com diferentes méritos receberão diferentes benefícios na medida de suas desigualdades.

Para nós, a igualdade, ainda que formalmente, também é parte integrante da justiça corretiva, ou comutativa, posto que nesta forma de justiça as partes são tratadas como iguais (sem privilégios para uma ou para a outra), com o objetivo de tanto se reestabelecer a igualdade violada pela quebra de um pacto - por meio de uma medida aritmética -, como de se reestabelecer uma proporção em uma determinada troca desproporcional realizada, ressaltando-se que em ambos os casos os indivíduos são tomados como iguais.

Ademais, o filósofo estagirita ainda tese comentários importantes acerca das espécies do justo político - o justo legal e o justo natural -, tratando também do tema da *justiça como equidade*.

Em sua visão, o justo político consiste na aplicação da justiça em uma sociedade, com a finalidade de se obter felicidade e plena realização de seus cidadãos, enquanto justiça que organiza os modos de vida daqueles que partilham um espaço comum, de modo a dividirem entre si as atividades, segundo suas aptidões. Para Aristóteles, o justo político pode ser compreendido ora como justo legal e ora justo natural.⁷⁷

O justo legal refere-se às leis, que, diferentemente do justo natural, são lastreadas nas convenções humanas e não na natureza. São as prescrições oriundas da vontade do legislador, mutáveis no tempo e vigentes de maneira diferente em cada sociedade, e que uma vez postas, determinam as condutas dos cidadãos, tornando-as necessárias, mas que está adstrito e submetido ao justo natural. Este, por sua vez, tem lastro na natureza das coisas e na natureza humana,

⁷⁶ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 218.

⁷⁷ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 221-227.

e é “aquele que por si próprio por todas as partes possui a mesma potência”, independentemente de qualquer decisão ou positividade, enquanto conjunto de regras cuja validade, força, aceitação e aplicação são universais:

O justo legal é aquele que vem expresso na legislação vigente e, destarte, obedece ao padrão volitivo do legislador. Ora, nada mais mutante que a vontade do legislador na emissão de desideratos imperativos, o que se faz com certa frequência e de acordo com as momentâneas e situacionais necessidades deste ou daquele povo, desta ou daquela cidade, desta ou daquela comunidade. A lei está, portanto, condicionada à própria evolução da razão humana exercida em sociedade.

Não obstante essas variações, compartilham os povos, incondicional e intemporalmente, de noções e princípios comuns, fundados na própria natureza racional do homem. Tenha-se presente, por exemplo, que é indiferente que se fixe uma pena de dois anos, ou de dois anos e meio, para aquele que furtou, o que corresponde ao justo de acordo com a lei (*nomikòn díkaion*), sendo que todos acordam no sentido da necessidade de punição para aquele que furta, o que corresponde ao justo natural (*physikòn díkaion*).⁷⁸

Concluimos, portanto, que a ideia de justo político muito se aproxima do jusnaturalismo racionalista, pois, a despeito da existência de um arcabouço normativo oriundo da vontade do legislador, o justo político considera o homem como *animal político* dotado de racionalidade ínsita, cujas leis naturais, dela derivadas, e de caráter universal, sobrepõem-se ao direito convencional, posto pela vontade legislativa, mutável no tempo e no espaço.

Assim, “é a justiça natural o princípio e causa de todo movimento realizado pela justiça legal; o justo legal deve ser construído com base no justo natural. A justiça natural realiza-se com a própria práxis da razão em sociedade”⁷⁹.

Do contrário, se o justo legal não estiver de acordo com a natureza, será contrário ao bem comum e estará maculado pelo vício, corrompido pelo arbítrio, “instrumento de manipulação de poder ou de aquisição de benefícios por parte de um único homem (tirania), de alguns (oligarquia), ou de muitos (democracia ou demagogia)”, e será, portanto, injusto.⁸⁰

Nesse sentido é que surge a justiça como equidade, pois, para Aristóteles, a

⁷⁸ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 226-227.

⁷⁹ Conforme Mascaro, “para Aristóteles, diferentemente dos modernos, a lei, produzida na pólis a partir de um princípio ético, é diretamente relacionada ao justo, mas não por conta de sua forma (ou seja, não é justa somente porque é formalmente válida), e sim em razão de seu conteúdo. Para Aristóteles, uma má lei não é lei. Sendo a lei somente a lei justa, a justiça tomada no seu sentido universal não deixa de ser, também, o cumprimento da lei.” (MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 78).

⁸⁰ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 229-230.

equidade funcionaria como uma correção do justo legal, ou seja, teria aptidão de corrigir os rigores da lei, que muitas vezes prescrevem genericamente, sem diferenciar as variações da realidade, de maneira que “surgem casos para os quais, se aplicada a lei (*nómos*) em sua generalidade (*kathólou*), estar-se-á a causar uma injustiça por meio do próprio justo legal. Aqui a lei não é simplesmente segurança, razão sem paixão, governo da coisa pública... a lei é injustiça”⁸¹:

A equidade é a medida corretiva da justiça legal quando esta engendra a injustiça pela generalidade de seus preceitos normativos.⁹³ Encontra aplicação, também, quando se faz obsoleta a lei pela alterabilidade constante a que estão sujeitas as circunstâncias fáticas que passam a contradizer o cristalizado na legislação. O justo legal é estanque, enquanto a realidade da práxis é, por essência, mutante.⁸²

Assim, podemos concluir que o julgador deve se valer da equidade na esfera pública, de maneira que a prudência de seu julgamento équo possa ser considerada como verdadeiro aperfeiçoamento ético, demonstrando-se que uma mera subsunção do fato à norma, sem a equidade - ao modo positivista -, pode criar situações de injustiça.

Destarte, o homem deve lutar pela justiça como virtude para superar suas paixões, arrastando-se para o extremo contrário: a busca pelo conhecimento por intermédio da racionalidade. Ao fazer isso pode eventualmente construir hábitos adequados e se tornar virtuoso. Por meio de atos repetidos de virtude, o homem passará de incontinente a continente, e superará sua luta para tomar a decisão certa, desejando atos virtuosos e experimentando a verdadeira felicidade. A justiça, então, é uma aptidão ética da humanidade que se volta a capacidade do homem de eleger bons comportamentos e obter sua autorrealização.⁸³

Pelo exposto, concluímos que a filosofia de Aristóteles, muito mais prática e concreta em relação às elucubrações filosóficas de seu mestre Platão - de caráter metafísico e idealista -, traçou inúmeros conceitos e desdobramentos acerca do que

⁸¹ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 232.

⁸² BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 233.

⁸³ “Justiça e injustiça são questões atinentes ao campo da razão prática. É a justiça qualidade, afecção, bondade, autorrealização, ou o quê? É ela, aristotelicamente, virtude ética, e nada mais. Seu campo é o da ponderação entre dois extremos, o da injustiça por carência e o da injustiça por excesso. Com este apelo ao virtuosismo, reclama-se maior espaço para a atuação da *prudentia*, e dos demais atributos da racionalidade humana, o que, em todos os sentidos, tem sido subestimado pelo homem moderno. Talvez seja esta uma forma de se retomar a valorização do problema da justiça como um problema genuinamente humano, ou mais, puramente humano.” (BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 233).

vem a ser a justiça, mostrando-se uma teoria deveras atual e de fundamental importância para o estudo tanto do direito em geral, como para o estudo do direito tributário.

Das elucubrações do estagirita, transpostas ao direito, podemos ver nascer princípios e noções fundamentais a serem buscados, como a noção de justiça e o princípio da isonomia, tão caras ao ordenamento jurídico brasileiro vigente, e, por via de consequência, ao direito tributário.

Assim, denotamos que o estudo e a concretização do pensamento de Aristóteles tornam-se assaz necessárias, ainda mais no Estado Social e Democrático de Direito, instaurado no Brasil com a Constituição Federal de 1988, que visa, como um de seus pilares, concretizar a justiça, reduzindo as distâncias sociais que separam os indivíduos. De sorte que, ao perscrutarmos as obras do filósofo estagirita, podemos encontrar possíveis soluções para os problemas sociais que o Brasil enfrenta, como a desigualdade social, a marginalização e a pobreza extrema.

1.2.4. A ÉTICA KANTIANA

A *Fundamentação da metafísica dos costumes* de Immanuel Kant (1724 – 1804), é de fato um dos pontos iniciais para o estudo do que se convencionou denominar de ética kantiana, por meio da qual o filósofo visa a determinar o supremo princípio da moralidade, refutando algumas das ideias filosóficas até então vigentes⁸⁴

Kant desenvolve, em seu trabalho, uma ética sobre a qual repousa parte significativa do pensamento jurídico atual acerca da liberdade e da justiça, consubstanciando o lastro da “virada kantiana” vivida na atualidade, tanto no direito em geral, ao fundamentar-se na ideia de que o homem é um fim em si mesmo e não um meio para possíveis arbítrios - o que será uma das bases da teoria dos direitos

⁸⁴ “A ética kantiana é revolucionária, no sentido de que inaugura um conjunto de preocupações muito peculiares, que não se confundem com as preocupações teleológicas ou utilitaristas ou hedonistas; sua contribuição é, portanto, marcante. Reflexões a esse respeito descolam-se sobretudo da obra *Fundamentação da metafísica dos costumes* [...]” (BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 480).

fundamentais - como no direito tributário, com a ideia de justiça, igualdade tributária e capacidade contributiva.

O filósofo de Königsberg se opõe a uma moralidade baseada na ideia de Deus, nos costumes presentes na sociedade, na pura experiência humana sensível, ou em uma racionalidade comum⁸⁵, sustentando que a moral não poderia ser baseada em uma autoridade externa aos indivíduos ou em um determinado sistema racional específico e não puro, mas, pelo contrário, para Kant, a prática moral deve estar lastreada na própria condição humana, mediante uma lei apriorística inerente à racionalidade universal e presente em cada ser humano⁸⁶:

O que inquieta Kant, em suas discussões, de um lado, é relatar a insuficiência do sistema racional para a resolução do conflito ético humano, bem como, de outro lado, relatar que não na experiência sensível se encontrará o elemento que garanta a felicidade e a realização ética humanas. Está, portanto, consciente de que a especulação, a ciência e a elevada consciência racional não conduzem à felicidade.⁸⁷

Rejeitando parte das ideias construídas pelo empirismo, o filósofo de Königsberg entende que não é por meio das experiências que os objetos são conhecidos em si, pois os objetos não seriam entidades plenas, de modo que, baseando-se somente nas experiências empíricas, haveria demasiado subjetivismo ou relativismo do conhecimento, sendo então necessários determinados mecanismos externos aos próprios objetos e internos aos indivíduos que visam conhecer, o que denomina de sensibilidade e entendimento.⁸⁸

Assim, somente os fenômenos, como a aparência dos objetos para com o homem e a relação que os homens têm com a experiência, é que podem ser conhecidos. E como todos os seres racionais possuem os mesmos mecanismos para a compreensão dos fenômenos, é por meio destes mecanismos de entendimento e sensibilidade que o conhecimento pode se tornar universalizável:

⁸⁵ Sentido perfilhado também por Mascaro ao afirmar que: “A construção do modelo filosófico kantiano não é nem empirista nem racionalista. Kant reconhece em David Hume uma verdade necessária: por meio das experiências, somos informados dos eventos e fatos que se nos apresentam. Mas o conhecimento, para Kant, não era somente a apresentação das coisas à nossa vista. Sua proposta, muito mais elaborada que o racionalismo e o empirismo, será conhecida como um dos momentos marcantes do idealismo alemão. Trata-se de uma relação superior entre realidade e razão.” (MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 219).

⁸⁶ GALVÃO, Pedro. Introdução. In KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Lisboa: Edições 70, 2009, p. III.

⁸⁷ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 480.

⁸⁸ MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 221.

Como os indivíduos, sozinhos, podem conhecer de modo igual, universal? A resposta tradicional diria isso ser possível ou porque todos nasceriam com as mesmas ideias inatas – racionalistas – ou porque o objeto é em si o mesmo para todos – empiristas. Contra essas débeis respostas, Kant propugnou que não se nasce com as ideias inatas, nem que se consegue alcançar as coisas em si. Em face de tal dilema, propõe Kant que o conhecimento é universal porque as ferramentas do conhecimento são universais a todo sujeito do conhecimento.⁸⁹

Alysson Mascaro, ao analisar a obra de Kant, afirma que, a despeito da apreensão dos fenômenos só ocorrer de maneira racional em função das estruturas prévias presentes nos seres humanos, tais estruturas prévias, em seu entender, não seriam inatas:

Tais estruturas *a priori* não são inatas, isto é, não foram embutidas nos homens como uma essência divina. Mas, justamente por serem *a priori*, também não são adquiridas com o conhecimento – são prévias a ele. Do que se tratam, então? Para Kant, são estruturas de pensamento universais, quer dizer, são ferramentas da razão humana utilizadas de forma necessária. Não nascemos com elas inatas, mas todo fenômeno do sujeito do conhecimento só pode ser compreendido com elas. Essas estruturas são formas que tanto possibilitam a percepção empírica, sensível, quanto a elaboração do conhecimento intelectual advindo dessas próprias percepções.⁹⁰

Ricardo Lobo Torres afirma que, para Kant, a moralidade, seria “a relação das ações com a autonomia da vontade, isto é, com a possível legislação universal, por meio de suas máximas. A ação que possa coincidir com a autonomia da vontade é permitida; a que não concorde com ela é proibida”.⁹¹

Assim, para a compreensão da ética kantiana, há que se vincular a ética à noção de liberdade oriunda de uma razão pura, posto que, conforme Kant, a ética se ocuparia das leis de liberdade, cindindo-a em uma metafísica da moral - também denominada metafísica dos costumes - e uma antropologia prática.⁹²

De acordo com o filósofo prussiano, a metafísica da moral teria um caráter racional e seria concebida sob um princípio supremo dado *a priori*, do qual todos os deveres seriam derivados:

⁸⁹ MASCARO, *op. cit.*, p. 224.

⁹⁰ MASCARO, *op. cit.*, p. 221.

⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 15.

⁹² SALGADO, Joaquim Carlos. *A ideia de justiça em Kant*. 2ª ed. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1995, p. 2.

Voltando ao filósofo de Königsberg, Kant levanta a hipótese de a filosofia moral ter como fundamento o que denomina *doutrina da felicidade*. Kant demonstra o absurdo que seria procurar princípios apriorísticos sobre a felicidade, pois somente a experiência de cada pessoa pode apontar o que lhe traz alegria, um traço de felicidade. Ainda que seja possível, pelo processo de indução para a generalidade, elaborar alguma teoria sobre a felicidade, seriam necessárias tantas exceções que perderíamos a raiz comum. Os preceitos da moralidade, nos quais se localizaria a doutrina da felicidade, são “comandos para todos, que desconsideram as inclinações meramente porque e na medida em que todos são livres e dispõem de razão prática (KANT, 2003b, p. 58). Temos que buscar na razão (pura) a ordem segundo a qual os homens devem agir. A experiência, nesse terreno, pode funcionar como contrapeso, como conselho, para “assegurar que o peso de fundamento *a priori* de uma razão prática pura fará os pratos da balança oscilarem a favor da autoridade de seus preceitos.”⁹³

Portanto, podemos concluir que o estudo da metafísica da moral está afastado de uma racionalidade comum de fins (teleológica), mas, pelo contrário, o estudo da metafísica da moral é baseado em uma concepção teórica universal de leis morais universais, decorrentes de uma razão pura, ou seja, que concebida pela razão universal, não se voltaria às inclinações humanas - entendidas como os sentimentos, temperamentos e finalidades do homem.

Por sua vez, a antropologia prática, diferentemente da metafísica da moral, refere-se à aplicação empírica da ética, e, portanto, está voltada às inclinações.⁹⁴

O ponto inicial para a análise da fundamentação teórica kantiana, em sua *Fundamentação da metafísica dos costumes*, lastreia-se na noção de que tão somente a boa vontade pode ser concebida como boa em si mesma, sem quaisquer restrições, uma vez que os sentimentos ou inclinações, mesmo que considerados como qualidades do temperamento, poderiam se tornar deletérios, tendo-se em vista a vontade dos agentes e as circunstâncias. Ou seja, agindo de acordo com as inclinações, os homens poderiam agir conforme finalidades meramente pessoais, e de modo negativo à boa vontade.⁹⁵

Para Kant, a boa vontade, ao contrário das inclinações, é incondicional e intrinsecamente valorosa, boa em si mesma e qualificada por um querer racional que não vige em função de quaisquer finalidades, ou seja, a boa vontade não seria teleológica, mas deontológica:

⁹³ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 49.

⁹⁴ SCHÖNECKER, Dieter; WOOD, Allen W. *Fundamentação da metafísica dos costumes: um comentário introdutório*. São Paulo: Edições Loyola, 2014, p. 34.

⁹⁵ KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Lisboa: Edições 70, 2009, p. 22-23.

A boa vontade é elevada como eixo instituidor da moralidade kantiana. Trata-se de um querer somente pelo querer. Essa é uma visão da moralidade muito distinta daquela construída pelos antigos ou pelos medievais. Para os antigos, como Aristóteles, a moralidade busca o alcance de um fim. A felicidade é a finalidade última da eticidade clássica. Para os medievais, os deveres são advindos de uma fonte externa ao sujeito, vindos de Deus, e a moralidade, em muitas ocasiões, se dá por meio de uma condicionante finalística: o agir de acordo com o dever é a forma da salvação.

Para Kant, a boa vontade é boa não porque leve à felicidade, nem porque atinja um fim desejado por Deus, mas apenas por si própria. Mesmo que o resultado da boa vontade fosse totalmente obstado pelas circunstâncias, o querer é suficiente por si mesmo, pouco importa seu resultado.⁹⁶

Um indivíduo dotado de boa vontade poderia ser caracterizado, sobretudo, pelo firme compromisso que detém com ações morais, de maneira a querer fazer o que é correto pela própria correção da ação, o que distingue o pensamento de Kant em relação a seus predecessores, uma vez que estes reconheciam a virtude como um valor relacionado aos traços do caráter dos indivíduos ou às finalidades a serem atingidas pelas ações.⁹⁷

Assim, podemos denotar que as noções de boa vontade e de conduta correta - independentes e boas em si mesmas -, são de fundamental importância para a teorização do filósofo prussiano a respeito de sua ética, vinculando-se inafastavelmente ao deontológico, ou seja, à dimensão de um dever.

Para Kant, as ações morais não poderiam levar em consideração as inclinações dos indivíduos, mas, pelo contrário, as ações morais são realizadas tão somente “pelo dever”, ou seja, pelo respeito a uma lei moral universalmente válida, e não “conforme o dever” - o que levaria a uma inclinação, pois o indivíduo não agiria respeitando a lei moral, mas teria uma finalidade outra em vista.⁹⁸

Como exemplo, podemos destacar os indivíduos que, sob um pretexto moral - e “conforme o dever” -, em realidade, praticam determinadas ações por outras razões contingentes, egoísticas ou lastreadas na prudência, como ilustrado por Kant, quando o indivíduo cogita se suicidar, mas não o faz por medo, o que, a despeito do dever de conservação da vida, leva seu comportamento a ser considerado como oriundo de uma inclinação - o medo -, faltando-lhe o valor intrínseco do dever pelo dever, ou seja, não se suicidar pela própria noção de que a manutenção da vida é um dever em si.

⁹⁶ MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 225.

⁹⁷ GALVÃO, Pedro. Introdução. In KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Lisboa: Edições 70, 2009, p. XXVI.

⁹⁸ KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Lisboa: Edições 70, 2009, p. 26.

E assim se seguem todas as demais condutas, que somente poderão ser consideradas morais se sua prática se der em função do dever em si, sem qualquer finalidade ou valor externo⁹⁹:

[...] para estruturar a razão prática é preciso distinguir entre dever e moralidade. Agir conforme o dever é empreender as ações que sigam os trâmites de uma determinada legalidade. Mas seguir o dever não significa, necessariamente, o cumprimento da moralidade. Alguém pode cumprir o dever da caridade por interesse: quer ter reconhecimento social. Outro pode praticar o dever de caridade por gosto: dá-lhe satisfação pessoal saber que alguém está melhor por causa de sua ajuda. Para Kant, tais ações configuram o dever, mas ainda não a moralidade.

A moralidade não é apenas o cumprimento do dever. É mais: trata-se de uma predisposição a cumprir o dever sem nenhum outro fundamento que não apenas o próprio querer. Por isso, a moralidade não se mede pelo seu resultado. O querer, sem intenções outras que não o próprio cumprimento do dever, é seu fundamento último.

Assim sendo, a moralidade se instaura no campo de uma vontade que busca cumprir o dever sem interesses externos.¹⁰⁰

Portanto, vislumbramos que o valor moral da ação, em Kant, reside em uma máxima que a determina, de modo a torná-la ética - ação pelo dever -, e não em uma finalidade ou quaisquer outros propósitos que visa atingir, pois, na moral kantiana, o que se visa a atingir é o dever pelo dever - determinado a *priori*, puramente formal e lastreado no princípio da vontade -, independentemente de objetos ou efeitos, sempre determinados a *posteriori*.

Destarte, o dever pode ser considerado a ação praticada unicamente em necessário respeito a uma lei universal, uma vez que, desrespeitada a lei, restam somente as inclinações, que, conforme já salientado, são contingenciais.

Para Kant, a ação ética realizada única e exclusivamente pelo dever, ao eliminar toda a inclinação, pode ser determinada objetivamente e subjetivamente, caso a vontade esteja de acordo com a lei universal. Assim, o corolário da ação ética, na teoria de Kant, está no fato de que a moralidade reside na intenção (aspecto subjetivo) em seguir a lei universal (aspecto objetivo), o dever pelo dever, sem observações quanto aos efeitos ou fins de tais ações éticas.¹⁰¹

Agindo-se moralmente, age-se em conformidade com a lei e o dever em si, bons em si mesmos, não obstante haja ou não haja consequências, que são meramente contingentes, que sequer devem ser levadas em consideração. Portanto,

⁹⁹ KANT, *op. cit.*, p. 31.

¹⁰⁰ MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 225.

¹⁰¹ KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Lisboa: Edições 70, 2009, p. 31-34.

como a lei moral é independente de quaisquer consequências, a máxima que a determina deve se colocar *a priori*, com validade a todos os seres racionais, tornando-se universal.

Nesse sentido, somente a máxima que tenha validade para todos os indivíduos racionais - dotados de liberdade de escolha - pode ter vigência absoluta e indelével, pois, “para Kant, a filosofia prática tem por objeto “a liberdade de escolha” e requererá uma metafísica dos costumes, ou seja, “um sistema de cognição *a priori* a partir exclusivamente de conceitos”. Tal metafísica tem que estar dentro de todo ser humano, “ainda que em geral somente de uma forma obscura”. E tem que ser uma lei universal”.¹⁰²

Concluimos, assim, que a teoria moral em Kant tem claro caráter deontológico, ou seja, funciona como uma prescrição, no sentido de que uma lei - universal e oriunda da razão pura - deve ser cumprida porque é ética, sem mais questionamentos.

Ademais, para o filósofo, os princípios morais podem ser separados em imperativo hipotético ou imperativo categórico.¹⁰³

Os imperativos, segundo Kant, são verdadeiros mandamentos que assinalam uma lei para a vontade humana, podendo ser um imperativo categórico - ou objetivo - e, portanto, consubstancia-se em leis de validade geral para todos os seres racionais, sendo oriundo das ações intrinsecamente boas (sem propósitos ou fins, ou seja, não são voltados a quaisquer inclinações); ou um imperativo hipotético - ou subjetivo -, que se consubstancia em leis não universais e que dependem da sensibilidade e das inclinações dos homens, como as necessidades práticas da ação, que não são intrinsecamente boas, pois se voltam a determinados fins da vontade destes.

Bittar e Almeida, ao tratarem dos imperativos categórico e hipotético, asseveram que:

O imperativo categórico é único, é absoluto, e não deriva da experiência. Não tem em vista a felicidade, mas de sua observância decorre a felicidade. O imperativo hipotético guiaria, nas sendas práticas, o homem no sentido de alcançar objetivos práticos, como o da felicidade.

¹⁰² BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 48.

¹⁰³ KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Lisboa: Edições 70, 2009, p. 51-52.

Dessa forma, pois, o imperativo que se refere à escolha dos meios para a própria felicidade, isto é, o preceito da sagacidade, é hipotético; a ação não é enviada em absoluto, mas sim como simples meio para outro propósito.¹⁰⁴

Segundo Kant, é necessário se associar a noção de imperativo categórico à noção de lei moral¹⁰⁵, uma vez que o imperativo categórico tem a aptidão de trazer consigo uma necessidade geral, válida, objetiva e incondicional¹⁰⁶ a ser seguida, a despeito de eventuais inclinações, consubstanciando-se na expressão de um dever necessário, prático e incondicionado da ação humana, com validade para todos os seres humanos, sem que derive de quaisquer disposições particulares do homem, mas, pelo contrário, é um dever oriundo da própria razão pura.¹⁰⁷

Desse modo, Kant formula seu imperativo categórico, precipuamente, com a máxima “age como se a máxima de tua ação se devesse tornar, pela tua vontade, em lei universal da natureza”.¹⁰⁸ Tal enunciado corresponde à fórmula de sua lei universal, consistente em que o indivíduo racional possa proceder sempre de modo que seu querer seja universalizável.

Ricardo Lobo Torres, ao tecer comentários acerca da obra do filósofo, denota que “Kant faz coincidir a liberdade com a legalidade e admite como livre a vontade que obedece à máxima elaborada pela razão prática, ou seja, a lei da liberdade

¹⁰⁴ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 482-483.

¹⁰⁵ Conforme Mascaro, “o núcleo do pensamento kantiano sobre a moralidade repousa no conceito de imperativo categórico. Trata-se de uma orientação para o agir moral racional. Para Kant, o homem, não sendo um Deus, não age natural ou necessariamente no caminho da moralidade. Por isso, racionalmente, a moralidade se apresenta como um imperativo. Trata-se de um dever-ser que se apresenta à vontade e à racionalidade humana, e não simplesmente um desdobramento natural do ser do homem. Além disso, é um imperativo para o agir. O imperativo categórico é não apenas um saber que orienta a moral, mas uma diretiva que tem em vista a ação. O imperativo categórico não é uma orientação moral que busca um certo fim. Ele não se apresenta como ferramenta para alcançar um determinado objetivo. Não é apenas um dever. É um dever que obriga sem condicionantes nem limitações nem finalidades outras que o cumprimento desse próprio dever. Kant distingue os imperativos categóricos dos imperativos hipotéticos. Estes últimos são os modos de ação típicos da técnica ou do pragmatismo. Se um homem quer buscar um objeto que foi jogado no telhado, então sua melhor técnica deve ser a de subir uma escada; se alguém quer sua felicidade, então pensa positivamente. Todos esses imperativos – técnicos ou pragmáticos – propõem deveres que servem como meios a fins. São imperativos hipotéticos. O imperativo categórico, ao contrário, não se estabelece assim. Não é orientado a fins específicos. Não faz alguma coisa para conseguir outra. É orientado ao cumprimento do dever pelo dever e, por isso, é independente de condicionantes concretas, sendo, pois, universal.” (MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 226-227)

¹⁰⁶ KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Lisboa: Edições 70, 2009, p. 55.

¹⁰⁷ KANT, *op. cit.*, p. 68.

¹⁰⁸ KANT, *op. cit.*, p. 62.

concorda com todas as máximas em um reino possível de fins, como um reino da natureza.”¹⁰⁹

Esclarecida a fórmula da lei universal kantiana, o filósofo prussiano passa então a fazer uma análise do imperativo categórico, visando a identificar um fim objetivo, ou seja, o valor absoluto por meio do qual tal imperativo categórico se fundamentaria, afirmando que somente o ser humano, como indivíduo racional e livre, existe como fim em si mesmo, e não um mero meio para o alvedrio de vontades:

A liberdade está indistintamente ligada à noção de autonomia. A autonomia da vontade no agir de acordo com a máxima de vida gerada pelo imperativo categórico são pontos fortes e altos do sistema ético kantiano. Em consonância com esses pontos de apoio do sistema kantiano, o homem figura como ser racional, fim em si mesmo, e a humanidade, na mesma dimensão, deverá figurar, em suas relações, sempre como fim e nunca como mediação.

Todo homem é um fim em si mesmo, um sistema particular capaz de governar-se a si próprio de acordo com a orientação da máxima decorrente do imperativo

categórico. O homem, como ser por natureza racional, é o ser que tem em si o princípio do domínio de si; é o que sugere Kant por meio de sua reflexão. Fazer uso de outrem é torná-lo meio, ou seja, é tratá-lo em completa afronta com o dever moral¹¹⁰

Pelo exposto, chegamos à conclusão de que o homem deve ser considerado como um fim em si mesmo e nunca como um meio, de sorte que todas as possíveis ações - sejam os atos dos outros indivíduos ou os atos do Estado - devem tratar o ser humano como um fim em si mesmo, limitando-se, assim, quaisquer arbítrios e salvaguardando a dignidade humana.

Logo, como segunda modalidade de formulação da lei universal, Kant faz a seguinte afirmação: “age de tal maneira que uses a humanidade tanto na tua pessoa como na de qualquer outro, sempre simultaneamente como fim e nunca simplesmente como meio”.¹¹¹

Destarte, conforme elucida Ricardo Lobo Torres, “a dignidade da humanidade consiste precisamente nessa capacidade de ser legislador universal, ainda quando

¹⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 29.

¹¹⁰ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 484-485.

¹¹¹ KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Lisboa: Edições 70, 2009, p. 72-73

sob a condição de estar ao mesmo tempo submetido justamente a essa legislação.”¹¹²

Para Kant¹¹³, em função de sua racionalidade, os homens são os únicos seres dotados de livre-arbítrio e dignidade. E é por tal fato que eles devem ser considerados fins em si mesmos, ao contrário das coisas, que são materialmente precificáveis, não sendo dotadas de um valor fundamental intrínseco, de modo que o homem, enquanto ser racional, e dada a já citada razão pura, é o único capaz de conduzir-se em obediência a um imperativo categórico, a uma lei universal por ele livremente posta.¹¹⁴

Ao tratar da teoria de Immanuel Kant, Renato Lopes Becho assim aduz:

Considerando o livre-arbítrio, que conceitua como a “escolha que pode ser determinada pela razão pura”, ainda que afetado por impulsos, que são de caráter subjetivo, Kant (2003b, p. 61) chega ao princípio elementar, fundamental, principal, da filosofia moral: a liberdade. Considera que as leis da liberdade são leis morais, não naturais (que fazem parte da natureza intrínseca dos homens). Neste ponto, encontramos pela primeira vez em Kant a distinção entre natural e natureza, que não significa, necessariamente, a mesma coisa. Distinguindo natural e natureza, é possível acompanhar o pensamento kantiano: as leis morais fazem parte da natureza do homem, são intrínsecas ao homem, são uma decorrência natural do ser humano. Não fazem parte, entretanto, das leis naturais, ou seja, do direito natural.¹¹⁵

A título de exemplo, como seres humanos dotados de racionalidade, ambos, criminoso e vítima são iguais em dignidade, e a despeito de quaisquer condutas que venham a cometer, possuem uma aptidão de agirem de acordo com a lei universal do imperativo categórico, ou seja, ainda que pratiquem corriqueiramente atos contrários à lei universal, ambos, criminoso e vítima, são legisladores universais possíveis. Portanto, devem ser tratados com a mesma dignidade, sempre como fins em si mesmo e nunca como meios.

Vejamos como se posiciona Kant ao tratar dos direitos humanos:

¹¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 15.

¹¹³ KANT, *op. cit.*, p. 82.

¹¹⁴ Para Mascaro, “os vários desdobramentos do imperativo categórico não o tornam múltiplo, apenas o iluminam melhor. O imperativo categórico revela-se como máxima universal. Deve ser pensado para si e para todos como se fosse uma lei universal da razão, de tal sorte que o indivíduo que pensa o imperativo e aquele que lhe sofre as consequências nunca são imaginados como meios, mas sim como fins.” (MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 227).

¹¹⁵ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva 2009, p. 48.

[...] é evidente que o violador dos direitos dos homens tenciona servir-se das pessoas dos outros simplesmente como meios, sem considerar que eles, como seres racionais, devem ser sempre tratados ao mesmo tempo como fins, isto é, unicamente como seres que devem poder conter também em si o fim desta mesma ação.¹¹⁶

Destarte, concluímos que a segunda formulação do imperativo categórico, enfatizando a premente necessidade de se respeitar a própria natureza humana, inerente aos homens, enquanto seres racionais dotados de dignidade, pode ser claramente associada à proteção dos direitos humanos e ao pós-positivismo, como teoria que visa à positivação dos direitos naturais, constitucionalizando-os.

Quanto à terceira fórmula do imperativo categórico, Kant afirma que é: “a ideia da vontade de todo o ser racional concebida como vontade legisladora universal”¹¹⁷.

Portanto, podemos verificar que o pensamento do filósofo prussiano apresenta o princípio da legislação moral tanto objetivamente - lei moral universal - como subjetivamente - considerando os seres humanos como fins em si mesmos e não meios.

Ao contrário do exposto por Kant, seus antecessores, regra geral, tomavam a vontade enquanto vontade interligada a objetos exteriores - heterônoma e teleológica -, não havendo, assim, um dever em si, ou seja, uma vontade autônoma e deontológica, mas sim interesses ou fins a serem atingidos por determinados meios. Logo, o pensamento filosófico fundado por Kant afasta a ética da teleologia, aproximando-a da deontologia.¹¹⁸

Conforme afirma o filósofo de Königsberg, as múltiplas determinações e inclinações exteriores, que atuam sobre a vontade do indivíduo, estão coligadas à ideia de heteronomia, sendo esta atrelada aos imperativos hipotéticos, prescrevendo que se algo deve ser feito, tal feita visa à finalidade de obtenção de algo querido externamente, o que contraria a lei universal considerada em si mesma.¹¹⁹

Por sua vez, quanto à autonomia, esta pode ser conceituada como um “escolher senão de modo a que as máximas da escolha estejam incluídas simultaneamente, no querer mesmo, como lei universal”¹²⁰, agindo-se de maneira a se desconsiderar quaisquer outras finalidades ulteriores, de modo que se abstraia

¹¹⁶ KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Lisboa: Edições 70, 2009, p. 75.

¹¹⁷ KANT, *op. cit.*, p. 77.

¹¹⁸ KANT, *op. cit.*, p. 75.

¹¹⁹ KANT, *op. cit.*, p. 90.

¹²⁰ KANT, *op. cit.*, p. 96.

“todo o objeto, até ao ponto de este não ter nenhuma influência sobre a vontade, para que a razão prática (vontade) não seja uma mera administradora de interesse alheio, mas que demonstre a sua própria autoridade imperativa como legislação suprema”¹²¹:

Na filosofia moral kantiana, a vontade aparece como absolutamente autônoma, liberta de qualquer heteronomia que só poderia conspurcar a pureza primitiva em que se concebe constituída a vontade. E a suprema liberdade da vontade residirá, no contexto da filosofia kantiana, exatamente em estar vinculado ao dever, ao imperativo categórico. É ele condição de liberdade e não de opressão do espírito.¹²²

Ante todo o exposto, concluímos que a ética de Kant se vincula, inolvidavelmente, as noções de moralidade, de racionalidade, de dignidade humana e de autonomia da vontade, postulando máximas convertidas em leis universais, que determinam quais as condutas moralmente corretas a serem praticadas, de acordo com a liberdade e uma razão pura, tornando o homem, assim, um legislador universal.

Tais ideias serão fundamentais ao pós-positivismo, que, inclusive, pode também ser chamado de “virada kantiana”, haja vista que retomará as ideias e o estudo aprofundado do filósofo de Königsberg, militando a favor de um objetivismo ético que enfatiza a premência dos direitos fundamentais do homem, trazendo a moral às discussões jurídicas, como fator inerente ao direito.

1.2.5. A ÉTICA UTILITARISTA

O Reino Unido pode ser considerado o berço da filosofia utilitária, sendo esta considerada uma das primeiras escolas de pensamento filosófico do mundo anglófono, onde em meados do século XVIII Jeremy Bentham (1748-1832) - e após, John Stuart Mill (1806-1873) - à diferença de seus conterrâneos Thomas Hobbes (1588-1679), Francis Bacon (1561-1626) e John Locke (1632-1704), formularam um arcabouço de ideias, que atualmente se convencionou denominar de

¹²¹ KANT, *op. cit.*, p. 92.

¹²² BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 485.

consequencialismo ou princípio da utilidade, dos quais fluem o lastro do pensamento utilitário.¹²³

Enquanto teoria ético-filosófica de caráter pragmático e aliada ao liberalismo, a filosofia utilitária reformulou o pensamento até então vigente no Reino Unido, forjando uma nova consciência científica e filosófica nos séculos XVIII e XIX, que repercutirá em vários setores, como na economia, na política e na vida social, angariando adeptos em todo o mundo e estando presente em boa parte da legislação e das políticas de algumas nações na atualidade.¹²⁴

Jeremy Bentham, o principal expoente do utilitarismo, crescido em meio à turbulência social do iluminismo e da Revolução Francesa de 1789, será muito influenciado pelas teorias de Adam Smith, Montesquieu e Cesare Beccaria, autores cujas ideias serão a matriz teórica de sua obra *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*, publicada justamente no ano de 1789.

Para o utilitarismo, a ação do homem, tanto em geral quanto no exercício da política e do direito, deve ser avaliada de acordo com suas consequências, de modo que a maior utilidade da ação reside na maior produção dos resultados escolhidos.¹²⁵

Ou seja, podemos concluir que, de acordo com a teoria utilitária, em face das inúmeras alternativas possíveis, devem ser determinadas quais as consequências morais mais valiosas para o bem-estar e para o interesse da comunidade - este último entendido como a soma dos interesses individuais dos membros dessa comunidade -, e, assim, deve-se buscar a maior produção das consequências valiosas escolhidas, na medida do “quanto mais, melhor”.

A felicidade geral do homem e da sociedade na qual ele se insere dependeria, então, da redução do sofrimento e da maximização do prazer. Por meio de um cálculo geral dos interesses comunitários conciliáveis, “na medida em que o bom é chamado de útil, e útil na medida em que é capaz de gerar prazer”¹²⁶, justificam-se os meios pelos fins úteis a serem obtidos.

Ressaltamos que o homem, para Bentham, sempre visa à busca pelo prazer:

¹²³ PELUSO, Luis Alberto. *Ética e utilitarismo*. Campinas: Alínea, 1998, p. 15.

¹²⁴ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. *Curso de ética jurídica: ética geral e profissional*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 157.

¹²⁵ WEST, Henry. *An Introduction to Mill's utilitarian ethics*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004, p. 1.

¹²⁶ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. *Curso de ética jurídica: ética geral e profissional*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 158.

A natureza colocou o gênero humano sob o domínio de dois senhores soberanos: a dor e o prazer. Somente a eles compete apontar o que devemos fazer, bem como determinar o que na realidade faremos. Ao trono desses dois senhores está vinculada, por uma parte, a norma que distingue o que é reto do que é errado, e, por outra, a cadeia das causas e dos efeitos.

[...] uma coisa promove o interesse de um indivíduo ou favorece ao interesse de um indivíduo, quando tende a aumentar a soma total dos seus prazeres, ou então, o que vale afirmar o mesmo, quando tende a diminuir a soma total das suas dores.¹²⁷

Portanto, em regra, podemos denotar que o cerne da ética utilitária é que haja uma vinculação da ação praticada com a proporcionalidade do maior resultado benéfico para o maior número de pessoas, trazendo-se vantagens ao conjunto social em que elas pertencem, consubstanciando-se em verdadeira teoria teleológica, uma vez que visa ao fim das ações, e, também, uma teoria hedonista, na medida em que busca a concretização da maior quantidade de prazer, com a minimização do sofrimento.

Se uma ação praticada por uma pessoa for benéfica para a maioria da sociedade na qual o praticante está inserido, tal ação será considerada moralmente correta. Assim, todos os atos praticados devem ser concretamente avaliados, contrariamente ao que fora exposto na teoria filosófica de Kant, cuja obra há uma razão pura *a priori*, voltada a uma lei universal racional e independente das intenções individuais ou quaisquer outras inclinações daquele indivíduo que age, indivíduo este que deve ser sempre tratado como um fim em si mesmo e nunca um meio para que outros fins sejam atingidos.¹²⁸

Destarte, concluímos que o pressuposto epistemológico da ética utilitária é o valor empírico da ação, advindo do conhecimento das experiências práticas e dos fins a serem atingidos e não de um valor considerado de antemão, logicamente pressuposto, ou lastreado em verdades metafísicas e abstratas. Pelo que denotamos se tratar de uma filosofia ética absolutamente contrária a tudo quanto exposto por Kant, como o “anverso da moeda” da filosofia deontológica kantiana, ou seja, baseia-se no consequencialismo e no valor da utilidade, de modo a tornar claro os antagonismos presentes em ambas as teorias filosóficas acerca da ética.

¹²⁷ BENTHAM, Jeremy. *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*. São Paulo: Abril Cultural, 1974, p. 9-10.

¹²⁸ MILL, John Stuart. *Utilitarismo*. Lisboa: Porto Editora, 2005, p. 59.

Ora, conforme já exposto anteriormente, a teoria kantiana, de caráter deontológico, lastreia-se na ideia de uma razão *a priori*, por meio da qual, autonomamente, o indivíduo estabelece e age de acordo com uma lei universal como forma de agir eticamente. Assim, o bem, o bom, o justo e o ético são valorados de acordo com esta lei universal, excluindo-se as inclinações dos indivíduos em seus juízos hipotéticos, valendo-se de um imperativo categórico.

Ao contrário da filosofia ética de Kant, o utilitarismo toma como base os bens concretos a serem escolhidos e atingidos na prática para o maior número de indivíduos e na maior intensidade possível, como medida apta a maximizar a felicidade e o prazer, e reduzir a infelicidade e o sofrimento, o que se convencionou denominar de princípio da utilidade ou princípio da máxima felicidade.

Conforme Bentham, o princípio da utilidade ou da maior felicidade¹²⁹ seria aquele princípio que:

[...] aprova ou desaprova qualquer ação, segundo a tendência que tem a aumentar ou a diminuir a felicidade da pessoa cujo interesse está em jogo, ou, o que é a mesma coisa em outros termos, segundo a tendência a promover ou a comprometer a referida felicidade. Digo qualquer ação, com o que tenciono dizer que isto vale não somente para qualquer ação de um indivíduo particular, mas também de qualquer ato ou medida de governo.

O termo utilidade designa aquela propriedade existente em qualquer coisa, propriedade em virtude da qual o objeto tende a produzir ou proporcionar benefício, vantagem, prazer, bem ou felicidade (tudo isto, no caso presente, se reduz à mesma coisa), ou (o que novamente equivale à mesma coisa) a impedir que aconteça o dano, a dor, o mal, ou a infelicidade para a parte cujo interesse está em pauta; se esta parte for a comunidade em geral, tratar-se-á da felicidade da comunidade, ao passo que, em se tratando de um indivíduo particular, estará em jogo a felicidade do mencionado indivíduo.

[...]

Por conseguinte, afirmar-se-á que uma determinada ação está em conformidade com o princípio da utilidade, ou, para ser mais breve, à utilidade, quando a tendência que ela tem a aumentar a felicidade for maior do que qualquer tendência que tenha a diminuí-la.¹³⁰

¹²⁹ Bentham ressalta que “a expressão princípio da maior felicidade fora acrescida posteriormente e estabelece a maior felicidade de todos aqueles cujo interesse está em jogo, como sendo a justa e adequada finalidade da ação humana, e até a única finalidade justa, adequada e universalmente desejável; da ação humana, digo, em qualquer situação ou estado de vida, sobretudo na condição de um funcionário ou grupo de funcionários que exercem os poderes de governo. A palavra “utilidade” não ressalta as ideias de prazer e dor com tanta clareza como o termo “felicidade” (happiness, felicity); tampouco o termo nos leva a considerar o número dos interesses afetados; número este que constitui a circunstância que contribui na maior proporção para formar a norma em questão - a norma do reto e do errado, a única que pode capacitar-nos a julgar da retidão da conduta humana, em qualquer situação que seja.” (BENTHAM, Jeremy. *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*. São Paulo: Abril Cultural, 1974, p. 9).

¹³⁰ BENTHAM, Jeremy. *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*. São Paulo: Abril Cultural, 1974, p. 9.

Veja-se nesta passagem o fundamento da filosofia utilitária, como a ideia da maximização do prazer como forma de guia à ação ética, promovendo-se a felicidade da maioria do conjunto social.

Nesse sentido, é possível denotar que o pensamento de Jeremy Bentham, o primeiro filósofo a traçar o arcabouço de ideias que se convencionou chamar de utilitarismo, parte da premissa de que é preferível o prazer ao sofrimento, de maneira que, assim, Bentham visa à maximização da felicidade e a diminuição do sofrimento na maior medida possível, como medida eticamente correta.

John Stuart Mill perfilha o mesmo entendimento de seu predecessor Jeremy Bentham ao afirmar que:

[...] o prazer e a isenção de dor são as únicas coisas desejáveis como fins, e de que todas as coisas desejáveis (que são tão numerosas no esquema utilitarista como em qualquer outro) são desejáveis ou pelo prazer inerente em si mesmas ou enquanto meios para a promoção do prazer e da prevenção da dor.¹³¹

Desse modo, podemos concluir que, para o utilitarismo, as expectativas de prazer ou sofrimento - marcadas pelas experiências individuais e coletivas - motivam as ações humanas no seio da sociedade, influenciando-as, de maneira que as inclinações não só fazem parte, mas são o cerne das práticas éticas utilitárias, pois há uma finalidade a ser buscada: a maximização dos prazeres e a redução do sofrimento. Logo, não há, nessa lógica de pensamento, quaisquer ações que sejam desinteressadas, ainda que altruístas.

Nesse sentido, Luis Alberto Peluso denota que:

[...] há um certo prazer que decorre do prazer do outro. O sofrimento do outro está associado, de alguma forma, ao sofrimento do sujeito que o provoca. Nesse sentido, o prazer máximo é pensado num contexto de sofrimento mínimo. O prazer somente pode ser total num contexto em que não exista a constatação de que desse prazer se segue o sofrimento para outro ser capaz de sentir.¹³²

Ocorre que de acordo com a filosofia utilitária, mesmo que as causas que gerem prazer sejam diversas, para que a maximização da felicidade possa ser

¹³¹ MILL, John Stuart. *Utilitarismo*. Lisboa: Porto Editora, 2005, p. 48.

¹³² PELUSO, Luis Alberto. *Ética e utilitarismo*. Campinas: Alínea, 1998, p. 19.

atingida, há de haver um denominador comum entre os indivíduos que convivem em uma mesma sociedade em relação ao que seja prazeroso ou não seja prazeroso, tornando esse denominador comum o parâmetro de bem-estar da maioria.¹³³

Assim, à medida em que se obtém uma convergência entre os interesses individuais e coletivos, há a inter-relação entre a ética e o bem-estar social, podendo ser reputado como moralmente correto tudo quanto seja útil ao conjunto da sociedade, gerando maior prazer a seus integrantes, de modo que, nessa lógica, há um dever ético tanto por parte dos indivíduos como por parte do Estado, consubstanciado na minimização do sofrimento.

Bentham estabelece algumas fórmulas por meio das quais todos os prazeres (bens, conveniências, proveitos, vantagens, benefícios, recompensas ou a felicidade) e todas as dores (maus, prejuízos, inconveniências, desvantagens, perdas ou a infelicidade) podem ser medidos, tanto em relação a uma ou a diversas pessoas, como a quaisquer atos que possam ser qualificados como favoráveis ou não favoráveis aos interesses da comunidade¹³⁴:

Para uma pessoa considerada em si mesma, o valor de um prazer ou de uma dor, considerado em si mesmo, será maior ou menor, segundo as quatro circunstâncias que seguem: (1) A sua intensidade. (2) A sua duração. (3) A sua certeza ou incerteza. (4) A sua proximidade no tempo ou a sua longinquidade.

[...]

Entretanto, quando o valor de um prazer ou de uma dor for considerado com o escopo de avaliar a tendência de qualquer ato pelo qual o prazer ou a dor são produzidos, é necessário tomar em consideração outras duas circunstâncias.

São elas: (5) A sua fecundidade, vale dizer, a probabilidade que o prazer ou a dor têm de serem seguidos por sensações da mesma espécie, isto é, de prazer, quando se tratar de um prazer, e de dor, em se tratando de uma dor.

(6) A sua pureza, ou seja, a probabilidade que o prazer e a dor têm de não serem seguidos por sensações do tipo contrário, isto é, de dores no caso de um prazer, e de prazeres, em se tratando de uma dor.

[...]

Para um número de pessoas, com referência a cada uma das quais o valor de um prazer ou de uma dor é considerado, este será maior ou menor, conforme as sete circunstâncias, isto é, as seis acima alegadas, a saber:

(1) A sua intensidade. (2) A sua duração. (3) A sua certeza ou incerteza.

(4) A sua proximidade no tempo ou longinquidade. (5) A sua fecundidade.

(6) A sua pureza.

E uma outra, a saber: (7) A sua extensão, quer dizer, o número de pessoas às quais se estende o respectivo prazer ou a respectiva dor; em outros termos, o número de pessoas afetadas pelo prazer ou pela dor em questão.

¹³³ PELUSO, *op. cit.*, p. 18.

¹³⁴ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 42-43.

Se, por conseguinte, quiseses fazer uma avaliação exata da tendência geral de qualquer ato que afeta os interesses de uma coletividade, procede da seguinte maneira.

Começa por qualquer uma das pessoas cujos interesses parecem ser mais imediatamente afetados pelo ato em questão, e procura fazer uma apreciação dos seguintes elementos:

(1) o valor de cada prazer distinto que se manifesta como produzido pelo ato na primeira instância;

(2) o valor de cada dor distinta que se manifesta como produzida pelo ato na primeira instância;

(3) o valor de cada prazer que se manifesta como produzido pelo ato após o primeiro prazer. Isto constitui a fecundidade do primeiro prazer e a impureza da primeira dor;

(4) o valor de cada dor que se manifesta como produzida pelo ato após a primeira. Isto constitui a fecundidade da primeira dor e a impureza do primeiro prazer.

(5) Soma todos os valores de todos os prazeres de um lado, e todos os valores de todas as dores do outro. O balanço, se for favorável ao prazer, indicará a tendência boa do ato em seu conjunto, com respeito aos interesses desta pessoa individual; se o balanço for favorável à dor, indicará a tendência má do ato em seu conjunto.

(6) Faze uma avaliação do número das pessoas cujos interesses aparecem em jogo e repete o processo acima descrito em relação a cada uma delas. Soma depois os números que exprimem os graus da tendência boa inerente ao ato, com respeito a cada um dos indivíduos em relação ao qual a tendência do ato é boa em seu conjunto. Ao depois, faze o mesmo com respeito a cada indivíduo em relação ao qual a tendência do ato é má em seu conjunto.

Feito isto, procede ao balanço. Este, se for favorável ao prazer, assinalará a tendência boa geral do ato, em relação ao número total ou à comunidade dos indivíduos em questão. Se o balanço pesar para o lado da dor, teremos a tendência má geral, com respeito à mesma comunidade.¹³⁵

Desse modo, o cálculo geral do prazer apresentado pelo filósofo tem o condão de gerar a qualificação do valor ético de uma conduta, devendo ser buscado e realizado na maior medida possível:

Assim, em poucas palavras, o que é útil é o bom, e o bom é o que é útil; a utilidade de algo mede a sua perfeição e sua excelência morais. O inútil não é bom, enquanto o útil é bom; a utilidade, conceito intrinsecamente mecânico e funcional, é transformada em critério de mensuração da moralidade. Contra esse sistema de ideias não haveria nada de racional que pudesse ser levantado, e as únicas hipóteses que denunciavam em contrário de suas principais teses são: o ascetismo e a simpatia/antipatia. Mas, esses são, obviamente, argumentos insólitos para denunciarem contra a pujança racional do utilitarismo.¹³⁶

¹³⁵ BENTHAM, Jeremy. *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*. São Paulo: Abril Cultural, 1974, p. 22-24.

¹³⁶ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. *Curso de ética jurídica: ética geral e profissional*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 158.

Não obstante o cálculo apresentado por Jeremy Bentham, algumas críticas são normalmente levantadas, como o fato de o prazer, em si, ser de difícil mensuração¹³⁷, o fato de que diferentes indivíduos podem ter diferentes concepções acerca do que seja ou não seja prazeroso, ou ainda por se desconsiderar as intenções individuais nos cálculos expostos por Bentham, como podemos vislumbrar nas elucubrações de Bittar e Almeida, ao afirmarem que:

[...] a pobreza do utilitarismo esbarra em determinados argumentos, levantados pelos seus críticos, os quais parece não conseguir superar, a saber: a noção de bem-estar é vaga e geral, tão abrangente que denuncia uma preocupação com o cômputo geral de bem-estar da sociedade, e nada mais; o bem-estar encontra-se, para o utilitarismo, acima mesmo dos direitos individuais e fundamentais; a preocupação com o humano, com o individual, com a realização, com a virtude é diminuta. Dessa forma se considera que o utilitarismo, tendo ensaiado um *modus* ético para a Modernidade, em verdade, preparou a Modernidade para o malogro ético.
[...] o que a crítica sugere, desde esse momento, é uma deficiência que abala todo o edifício do raciocínio utilitarista, uma vez que se afirma que Bentham teria criado dores e prazeres com apreciação uniforme para todos os seres humanos, o que, na realidade, não existe, uma vez que essas apreciações são subjetivas¹³⁸

Na ótica utilitária, a conservação da própria vida é de interesse individual. A despeito deste fato, o valor de conservação da vida poderá ser sacrificado em função de se maximizar a felicidade ou o benefício do conjunto social, trazendo-se como exemplo o alistamento militar na ocorrência de uma guerra externa, em que há o sacrifício de alguns - os soldados, que poderão perder sua vida na guerra - pelo bem da maioria - a proteção do país e da manutenção da vida dos outros indivíduos, que não irão à guerra.¹³⁹

A partir da hipótese elencada, podemos vislumbrar que há certa possibilidade de se comensurar o prazer, ou a quantitatividade do bem-estar, o que na atualidade

¹³⁷ PELUSO, Luis Alberto. *Ética e utilitarismo*. Campinas: Alínea, 1998, p. 21.

¹³⁸ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. *Curso de ética jurídica: ética geral e profissional*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 158-159.

¹³⁹ Bentham, ao desconsiderar as intenções individuais no cálculo utilitário, esclarece que: “Os atos da faculdade intelectual por vezes repousam apenas na inteligência, sem exercer qualquer influência na produção de quaisquer atos da vontade. Os motivos que, por sua natureza, só influenciam este tipo de atos podem ser denominados motivos puramente especulativos, ou seja, motivos que repousam sobre a especulação. Ora, tais atos não exercem influência alguma sobre os atos externos, nem sobre as suas consequências, nem, por conseguinte, sobre qualquer dor ou qualquer prazer que possa figurar entre essas consequências. Ora, é exclusivamente em razão da sua tendência a produzir ou dor ou prazer que os atos podem ser materiais. Em consequência, nada temos a ver aqui com atos que repousam meramente na inteligência; pela mesma razão, nada temos a ver com qualquer coisa - se tal porventura existir - que, na linha dos motivos, só pode exercer influência sobre tal tipo de atos.” (BENTHAM, Jeremy. *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*. São Paulo: Abril Cultural, 1974, p. 34).

até mesmo vem a ser utilizado pelos cálculos econômicos, onde há uma análise dos custos e benefícios das diversas condutas praticadas em uma dada sociedade.¹⁴⁰

Conforme já afirmamos, Jeremy Bentham, valendo-se do princípio utilitário, assevera que os homens são seres que se orientam pelo prazer e pelo sofrimento e agem eticamente na medida em que maximizam o prazer e minimizam o sofrimento no seio da sociedade da qual fazem parte.

Assim, o utilitarismo de vertente Benthamiana detém um caráter quantitativo, pois estabelece um cálculo por meio do qual a quantidade de benefícios - colocados em escala única, sem diferenciação ou hierarquização entre prazeres e sofrimentos - deve ser maximizada para uma maioria, ainda que em função do sofrimento de uma minoria.¹⁴¹

Nessa mesma toada, o pensamento do filósofo utilitarista John Stuart Mill¹⁴² vai no sentido de que os indivíduos têm o dever de busca não somente do próprio prazer, mas também da felicidade de todos os outros indivíduos com os quais convivem e cujas ações são por eles afetadas, havendo, em seu entender, um dever de se buscar e promover a felicidade, o que se consubstancia no princípio utilitário¹⁴³:

O credo que aceita utilidade, ou o Princípio da Maior Felicidade, como fundamento da moralidade, defende que as ações estão certas na medida em que tendem a promover a felicidade, erradas na medida em que tendem a produzir o reverso da felicidade.¹⁴⁴

Não obstante tal fato, cumpre salientar a diferença entre o pensamento de ambos os filósofos, na medida em que John Stuart Mill, apesar de tomar como base o pensamento de seu predecessor Jeremy Bentham, visa aprimorá-lo e de certo modo flexibilizá-lo.

John Stuart Mill faz uma qualificação dos prazeres, afirmando que há uma relação de superioridade entre eles, de modo que os prazeres superiores são aqueles que não violam a liberdade dos outros indivíduos, aplicando-se a regra de ouro de não se fazer aos outros aquilo que não se quer para si.¹⁴⁵

¹⁴⁰ MILL, John Stuart. *Utilitarismo*. Lisboa: Porto Editora, 2005, p. 15.

¹⁴¹ PELUSO, Luis Alberto. *Ética e utilitarismo*. Campinas: Alínea, 1998, p. 23.

¹⁴² MILL, John Stuart. *Utilitarismo*. Lisboa: Porto Editora, 2005, p. 9.

¹⁴³ MILL, *op. cit.*, p. 15.

¹⁴⁴ MILL, *op. cit.*, p. 48.

¹⁴⁵ MILL, *op. cit.*, p. 18.

Assim, podemos concluir que John Stuart Mill traz à tona o princípio da liberdade, por meio do qual os indivíduos não devem prestar contas à sociedade por suas ações desde que estas ações digam respeito ao próprio indivíduo, ou seja, não sejam deletérias à sociedade.

Por seu turno, também a sociedade não deve intervir na liberdade dos indivíduos, salvo nos casos em que há danos a terceiros, ressaltando-se que, ainda que determinadas práticas tragam uma maximização da felicidade em termos quantitativos, qualitativamente, as ações danosas aos indivíduos devem ser evitadas, tendo como exemplo a prática da tortura, que além de trazer danos ao indivíduo torturado, não conduz a nenhum prazer, nem individual nem coletivo.

O utilitarismo de John Stuart Mill não é tão somente quantitativo, mas é também qualitativo, o que de certo modo torna o princípio da utilidade mais tênue quanto às possíveis violações de direitos, diferenciando-o de seu predecessor Jeremy Bentham, que não se deteve a uma análise de quais prazeres ou sofrimentos seriam melhores que outros ou quais deles violariam a liberdade das pessoas.¹⁴⁶

Assim, num primeiro momento, poderíamos pensar que o utilitarismo, tomando como base a maximização do prazer e o consequencialismo, conduziria, inelutavelmente, a uma violação da dignidade e dos direitos fundamentais, o que nem sempre é uma verdade, haja vista que muitas das ações supostamente violadoras de direitos, de acordo com o cálculo utilitário, não têm o condão de incrementar qualquer utilidade no seio social, devendo haver uma avaliação circunstancial (caso a caso e praticamente) dos valores benéficos trazidos.

Ademais, é mister ressaltar que o utilitarismo, ainda que conceba uma ética de caráter objetivista, negará as teses jusnaturalistas e influenciará demasiadamente as teorias juspositivistas, principalmente de John Austin (aluno de Bentham, utilitarista e positivista declarado)¹⁴⁷, Herbert Hart e Joseph Raz.

Bentham, chamado por Bobbio de “Newton da legislação”, fora um grande crítico do modelo inglês do *common law*, defendendo veementemente o direito

¹⁴⁶ MILL, *op. cit.*, p. 19.

¹⁴⁷ Bobbio assevera que a obra de John Austin *Lições de jurisprudência* traz como subtítulo a expressão *A filosofia do direito positivo*: “porque era assim que Austin designava seu próprio pensamento e seu próprio ensino. Ele distinguia, realmente, de modo nítido, a *jurisprudência da ciência da legislação*; a primeira estuda o direito vigente tal como este é efetivamente; a segunda estuda o direito tal como deveria ser, com base em certos princípios assumidos como critérios de avaliação (Bentham exprime a mesma distinção, usando os termos *jurisprudência expositiva* e *jurisprudência censória*.” (BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico - lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 102).

legislado e codificado, a soberania da lei e a subordinação legislativa dos juízes, opondo-se a interpretação criativa por estes realizada.¹⁴⁸

Pelo exposto, somando-se ambas as teorias de Bentham e Mill, para se analisar o valor ético da conduta, concluímos que o utilitarismo toma como lastro tanto as consequências quantitativas, como as consequências qualitativas na promoção do bem-estar para uma maioria social, de modo que o consequencialismo deve ser verificado em cada uma das condutas praticadas.

Não obstante, ainda que consideremos as ponderações trazidas por John Stuart Mill, no sentido da avaliação qualitativa dos prazeres, o utilitarismo continua a se contrapor às teorias deontológicas, como a esposada no pensamento filosófico de Immanuel Kant, posto que em ambos os filósofos utilitaristas, as inclinações não são somente valorizadas, mas também são analisadas em seus fins e a medida real de sua ocorrência.

O homem pode então ser tomado como meio na medida em que satisfaça os fins prazerosos da maioria da sociedade, o que também contradiz a ética kantiana, a qual perfilhamos e cujo pensamento determina que os homens nunca poderiam ser tomados como meios, mas fins em si mesmos, de acordo com a dignidade ínsita a sua condição de ser racional.

Por tudo isto, entendemos que o utilitarismo, em ambos os matizes apresentados, não se coaduna com o Estado Social e Democrático de Direito erigido pela Constituição Federal de 1988, por meio do qual houve uma guinada kantiana e aristotélica no direito brasileiro, com a salvaguarda dos interesses, da dignidade e dos direitos fundamentais dos seres humanos e, em especial, das minorias sociais do país, nunca podendo ser tratados como meios, mas como fins em si mesmos e de maneira isonômica.

¹⁴⁸ BOBBIO, *op. cit.*, p. 91-100.

2. A ÉTICA NO DIREITO

2.1. ASPECTOS GERAIS

Vislumbramos que as relações entre o direito e a ética chamam a atenção em vários aspectos. As semelhanças entre a ética e o direito enquanto sistemas normativos, principalmente quando tratamos de Kant, e, portanto, valendo-se de uma análise ética deontológica, consideram conceitos importantes, como as prescrições e os juízos de dever, os conflitos normativos, questões acerca da autoridade, da coerção, da autonomia, do consentimento e da responsabilidade. Estes são apenas alguns dos problemas comuns que a axiologia e a filosofia do direito enfrentaram - cada uma levando em consideração as especificidades das questões enfrentadas.

Ademais, existem também âmbitos importantes por meio dos quais a análise jurídica e a análise moral se sobrepõem. Entende-se, atualmente, que as questões da filosofia moral, como a teoria da justiça, a formulação de afirmações éticas, o conteúdo obrigatório dos preceitos morais, sua conexão com os costumes e tradições sociais, foram e devem ser objeto de estudo tanto dos juristas como dos filósofos do direito, como assevera Ricardo Lobo Torres:

Hoje, com a releitura da obra de Kant, percebe-se que a definição do direito por ele oferecida opera no campo do imperativo categórico e da regra moral. O direito, portanto, em seus fundamentos e em suas premissas normativas, relaciona-se intimamente com a ética, o que conduz à superação do positivismo, que se define exatamente pela rígida separação entre as duas instâncias, qualquer que seja a sua corrente teórica: pandetismo, sociologismo, utilitarismo, normativismo etc.¹⁴⁹

Assim, podemos concluir que a retomada das obras do filósofo de Königsberg, em um contexto pós-positivista surgido a partir da segunda metade do século XX e vigente na atualidade, trouxe novas perspectivas ao direito, como a introdução das regras de justiça e de liberdade - dentro da noção de imperativo categórico -, o processo de positivação dos valores nas Constituições, que passam a ser mais extensas, trazendo todo um arcabouço axiológico veiculado pelos princípios

¹⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 4-5.

jurídicos, a valorização e defesa contundente dos direitos fundamentais a fim de se tratar os seres humanos sempre como fins em si mesmos - outro aspecto presente na obra de Kant -, e, especificamente no que tange ao direito tributário: uma nova fundamentação ética da tributação, matéria que trataremos no próximo capítulo.

Tratando do pós-positivismo, Luís Roberto Barroso afirma que:

A superação histórica do jusnaturalismo e o fracasso político do positivismo abriram caminho para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do Direito, sua função social e sua interpretação. O pós-positivismo é a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem algumas ideias de justiça além da lei e de igualdade material mínima, advindas da teoria crítica ao lado da teoria dos direitos fundamentais e da redefinição das relações entre valores, princípios e regras, aspecto chamado de nova hermenêutica.¹⁵⁰

Para além de um âmbito conceitual, no qual as relações entre direito e moral estão presentes, há ainda outros. Embora não possamos nos referir a todos eles, vale a pena mencionar pelo menos duas outras áreas importantes em que a compreensão do direito se refere a considerações morais; uma delas é a esfera política em que se realiza a avaliação da produção normativa e a outra é a esfera constitucional em que se dá a incorporação dos princípios morais por meio de uma Constituição.¹⁵¹

Com relação a esfera política, é conveniente mencionarmos a distinção entre legitimação e legitimidade. Enquanto a legitimação se refere ao fato de que certas normas, ou os sistemas jurídico-políticos que as endossam, sejam reconhecidos e aceitos por aqueles que deles participam, a legitimidade não tem a ver com uma verificação empírica, seja com os fatos, seja com a descrição de um estado de coisas jurídicas, políticas ou sociais, mas com a valorização e justificação desses fenômenos.¹⁵²

Nesse sentido, podemos concluir que em um contexto ético pós-positivista, para que se possa dizer que um sistema jurídico ou político é legítimo, não bastaria indicar que ele é aceito ou que suas normas são obedecidas, como o direito nacional socialista da Alemanha o fora, mas terá de ser confrontado com princípios ou valores, e, portanto, com a ética.

¹⁵⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 264.

¹⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 180-181.

¹⁵² LAPORTA, Francisco J. *Entre el derecho y la moral*. Ciudad de México: Fontamara, 1993, p. 10.

Assim, mais especificamente, a legitimidade de um sistema jurídico-político pode ser medida em termos de sua conformidade com a ética, como podemos denotar das palavras de Torres:

A “virada kantiana”, que ocorreu aproximadamente a partir da década de 1970, traz as seguintes novidades principais: a inclusão da regra de justiça, ao lado da de liberdade, no imperativo categórico; a positivação da norma ética abstrata; o equilíbrio entre justiça e direitos humanos; a projeção da ética tributária para as dimensões internacional, nacional e local; a efetividade jurídica do mínimo ético; a perspectiva orçamentária do justo tributário.¹⁵³

Portanto, podemos vislumbrar então que a relação entre o direito e a ética também se resolve no campo da teoria normativa da justificação das normas jurídicas por meio de sua conformidade com critérios de correção com uma concepção de justiça.

Com relação à esfera constitucional, deve-se fazer referência às normas constitucionais que incorporam os princípios ao sistema e que coincidem em sua formulação com as normas morais, pois, ao incorporar regras de natureza moral aos textos constitucionais, o constitucionalismo moderno lançou as bases para a revisão da tese da separação entre o direito e a moral, e com ela, a revisão do positivismo jurídico kelseniano.¹⁵⁴

Nesse contexto, de acordo com Luis Roberto Barroso:

O novo direito constitucional ou neoconstitucionalismo é, em parte, produto desse reencontro entre a ciência jurídica e a filosofia do Direito. Para poderem beneficiar-se do amplo instrumental do Direito, migrando do plano ético para o mundo jurídico, os valores morais compartilhados por toda a comunidade, em dado momento e lugar materializam-se em princípios, que passam a estar abrigados na Constituição, explícita ou implicitamente.¹⁵⁵

Assim, podemos concluir que por meio das normas constitucionais, a incorporação tanto explícita como implícita dos princípios jurídicos nos novos Textos Magnos abriu ampla margem para o debate em torno das questões da argumentação jurídica que se estendem ao campo da argumentação moral.

¹⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: Luis Eduardo Schoueri; Fernando Aurélio Zilveti. (Org.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 176.

¹⁵⁴ ESCUDERO ALDAY, Rafael. *Los calificativos del positivismo jurídico*. Madrid: Civitas, 2004, p. 150-153.

¹⁵⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 272.

Nesse sentido, importantes as elucubrações de Braulio Bata Simões ao afirmar que:

Apesar de a ordem moral distinguir-se da ordem jurídica, principalmente pelo caráter interno e pela não coercitividade, tais ordens não se separam por completo. Possuem um vínculo, sendo inegável a influência da moral no direito.

A moral está relacionada com uma teoria da decisão, uma racionalidade prática pautada por um juízo de razoabilidade, que visa a trazer justiça para a decisão e solucionar efetivamente os casos concretos. Podemos afirmar que a moral influencia não só o legislador, mas também o aplicador do direito. O magistrado é um ser humano inserido em um contexto social e por isso possui influxos morais indissociáveis, modelos morais paradigmáticos que acabam influenciando nas suas decisões.¹⁵⁶

De tal sorte, os princípios jurídicos incorporados na Constituição são analisados em suas dimensões estrutural, funcional e material, como elemento de transformação e renovação tanto da ordem constitucional, quanto da teoria do direito que trata de estudá-la. O duplo aspecto dos direitos fundamentais como direitos positivados e como direitos morais apresenta novos desafios ao demonstrar as conexões entre o direito e a ética.

Com os princípios, o direito apresenta sua faceta mais maleável na medida em que revela a indeterminação de suas próprias normas. Isso também se deve à textura aberta destas normas, que são lastreadas por elementos axiológicos.

Como elucida Torres, várias teorias têm sido propostas para aliviar e interpretar o desconforto jurídico que a presença dos princípios gera; entretanto, conforme o autor, nenhuma delas parece ser capaz de evitar a necessidade de se recorrer à argumentação moral.¹⁵⁷

Nesse sentido, Klaus Tipke denota que o sistema de conteúdo do ordenamento jurídico pode ser extraído dos princípios “como valorações fundantes da ordem institucional, sendo eles considerados verdadeiros critérios diretivos que permitem, mediante um consenso ético-jurídico, justificar as decisões jurídicas”.¹⁵⁸

Ora, podemos denotar que uma das diferenças históricas centrais entre as grandes concepções de direito, abaixo explanadas, gira exatamente em torno da relação entre o direito e a ética, marcando as diferenças estruturais entre o

¹⁵⁶ SIMÕES, Braulio Bata. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana*. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 39.

¹⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: Luis Eduardo Schoueri; Fernando Aurélio Zilveti. (Org.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 182-183.

¹⁵⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 171.

juspositivismo e o jusnaturalismo, de sorte que “toda a tradição do pensamento jurídico ocidental é dominada pela distinção entre “direito positivo” e “direito natural”, distinção que, quanto ao conteúdo conceitual, já se encontra no pensamento grego e latino.”¹⁵⁹

Por um lado, o direito pode ser considerado como intrinsecamente ligado à ética, por meio da qual sua validade pode ser encontrada, o que ocorre em uma concepção jusnaturalista de caráter racionalista, metafísico ou valorativo, ou ainda em uma concepção pós-positivista, presente na atualidade. Por outro, o direito pode ser considerado o arcabouço de regras postas por uma autoridade, e, portanto, válidas tão somente por tal motivo, não se questionando acerca da ética, justiça ou injustiça presente no direito ou em suas normas.¹⁶⁰

Destarte, podemos concluir que um dos pontos centrais que têm ocupado o estudo da ética aplicada à seara jurídica vem a ser o fato de se reconhecer se o direito de fato seria apenas um arcabouço de normas postas, isto é, produzidas por uma autoridade competente e válidas tão somente por isto - sem ser analisado axiologicamente -, ou se o direito válido apenas poderia assim ser considerado e aplicado conforme seja qualificado como direito justo, de acordo com critérios morais e sujeito a um controle axiológico.

Não negamos que a ética, em si, sem que haja uma positivação e operando no plano dos direitos naturais, distingue-se da ordem normativa positivada, mas com o advento do pós-positivismo, o qual consideramos uma verdadeira síntese entre as teorias jusnaturalistas e juspositivistas - como trataremos a seguir -, os valores éticos serão introduzidos no direito positivo por meio dos princípios jurídicos, de modo que ambas as searas serão interligadas, exercendo grande influência mútua.

2.2. O JUSNATURALISMO

De maneira geral, a teoria dos direitos naturais, ou jusnaturalismo, funda-se no fato de haver um conjunto de pressupostos inalienáveis, oponíveis ao Estado e,

¹⁵⁹ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico - lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 15.

¹⁶⁰ NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del Derecho*. Buenos Aires: Astrea, 1980, p. 28.

também, ao conjunto de indivíduos participantes da sociedade, que são baseados em leis universais não escritas e que estão de acordo com um objetivismo ético, também universal.

A estruturação do pensamento jusnaturalista, que data desde a Antiguidade Clássica, perpassando a Idade Média e a Modernidade, pode ser cindida em uma teoria dos direitos naturais de caráter racionalista, de caráter metafísico - ou teológico -, e de caráter valorativo.¹⁶¹

No primeiro caso, tomando-se como base as teorias de Sócrates, Platão e Aristóteles, vistas no capítulo anterior, o direito natural de caráter racionalista “prescreve ações cujo valor não depende do juízo que sobre elas tenham o sujeito, mas existe independentemente do fato de parecerem boas a alguns e más a outros”, visto que sua bondade é objetiva.¹⁶²

Podemos concluir então que o direito natural, nesta concepção, não se limita a um determinado povo e nem por ele é posto, é universal, permanecendo imutável e estabelecendo aquilo que é atemporalmente justo e bom, ou seja, seu juízo corresponde a um critério moral.

Destarte, o homem, enquanto ser racional, mas que vive em sociedade e com ela dialoga, seria dotado de um arcabouço protetivo inviolável, inclusive pela vontade do Estado - ou de quaisquer de seus partícipes -, como pode ser depreendido do que fora exposto em Kant quanto ao seu sistema de cognição *a priori*.¹⁶³

Não obstante tal assertiva, fazendo uma análise histórica da relação entre o direito natural e o direito positivo, Norberto Bobbio afirma que na Antiguidade o direito natural poderia ser considerado um direito comum, diferentemente do direito positivo, que, em sua visão, era considerado direito especial e, assim, tendo em vista o princípio da derrogação da lei geral pela lei especial (*lex specialis derogat legi generali*), o direito natural poderia ser derogado pelo direito positivo:

[...] na época clássica o direito natural era concebido como “direito comum” (*koinós nómos* conforme Aristóteles) e o positivo como direito especial ou particular de uma dada *civitas*; assim, baseando-se no princípio pelo qual o

¹⁶¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 151-152.

¹⁶² BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico - lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 17.

¹⁶³ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 157-159.

direito particular prevalece sobre o geral (“lex specialis derogat generali”), o direito positivo prevalecia sobre o direito natural sempre que entre ambos ocorresse um conflito (basta lembrar o caso da *Antígona*, em que o direito positivo – o decreto de Creonte – prevalece sobre o direito natural – o “direito não escrito” posto pelos próprios deuses, a quem a protagonista da tragédia apela).

Na Idade Média, ao contrário, a relação entre as duas espécies de direito se inverte; o direito natural é considerado superior ao positivo, posto seja o primeiro visto não mais como simples direito comum, mas como norma fundada na própria vontade de Deus e por este participada à razão humana [...].¹⁶⁴

Ocorre que este não é o entendimento que perfilhamos, pois, conforme já afirmamos, para Aristóteles - também citado por Bobbio -, o justo natural se baseia na natureza das coisas e do homem, independentemente de qualquer decisão do soberano ou positividade, enquanto conjunto de regras cuja validade, força, aceitação e aplicação são universais.¹⁶⁵

E como para o filósofo “é a justiça natural o princípio e causa de todo movimento realizado pela justiça legal; o justo legal deve ser construído com base no justo natural. A justiça natural realiza-se com a própria práxis da razão em sociedade”¹⁶⁶, outro entendimento mostra-se o mais escorreito, qual seja: se o direito positivo da Antiguidade não estivesse de acordo com o direito natural, seria tido como injusto e contrário ao bem comum, podendo ser derogado por este último.

Assim, a despeito do raciocínio elaborado por Bobbio, podemos afirmar que na Antiguidade o direito natural suplanta o direito positivo, ou ainda que este seja aplicável em detrimento daquele, tal aplicação será claramente injusta e, portanto, imoral. Tal entendimento é também perfilhado por Becho ao denotar que:

Sófocles externa uma das concepções de sua época, em consonância com o momento histórico em que vivia: a parcela do direito que vai além da vontade do tirano tem como fonte o divino e o sobrenatural. A *vontade dos deuses* tinha feições absolutas, superior à vontade dos soberanos. As leis mais importantes eram postas pelos deuses, conforme a fala da heroína.¹⁶⁷

Ademais, é possível vislumbrar que o direito natural de origem racional pode

¹⁶⁴ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico - lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 25.

¹⁶⁵ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 224-226.

¹⁶⁶ BITTAR; ALMEIDA, *op. cit.*, p. 229-230.

¹⁶⁷ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 154.

ser dividido em dois graus: o primeiro abarcado pelos direitos inalienáveis e oriundos do homem em si mesmo (inclinações da natureza), sem qualquer conotação cultural, como o direito à vida; e o segundo abarcado pelos direitos inalienáveis que, a despeito da existência da razão humana, são o produto de suas instituições (invenções da arte), criados pela cultura, como o instituto do casamento, da propriedade e das pactuações ocorridas no seio social.¹⁶⁸

Quanto ao segundo caso, o direito natural de origem divina, a obra *Antígona*, de Sófocles, é exemplo clássico que ilustra o modo pelo qual esta visão acerca do direito natural pode ser entendida.

Em *Antígona*, Sófocles expõe um contraste entre leis promanadas de fontes distintas. Por um lado, há a vontade de um tirano em impingir seus decretos, ou seja, por meio de leis humanas convencionais - o direito positivo -, que não são dotadas nem da universalidade ou da atemporalidade das leis divinas, e por outro, há as leis indeléveis dos deuses, atemporais, não escritas e universalmente justas, válidas e morais – o direito natural.

O direito natural de origem divina pode ser também denotado nas obras de Santo Agostinho e Santo Tomás de Aquino, no contexto da escolástica medieval, ou atualmente nos sistemas jurídicos islâmicos. Quanto aos dois primeiros, Bittar e Almeida ressaltam que:

A filosofia escolástica exaltava a existência de uma lei divina, a partir da qual deveria ser forjada a lei humana. Dentro desta concepção, tal lei não possuiria nenhuma espécie de erro ou falha, em função de sua natureza transcendente; dessa forma, além de perfeita, seria imutável.

Essa concepção surge, de modo cristalino, nas concepções de Santo Agostinho e Santo Tomás de Aquino. A Cidade de Deus é o lugar regido pela lei divina que contrasta com a cidade dos homens, regida pela lei humana. A tarefa de incorporar a lei divina no âmbito da lei humana é o que deve ser realizado pelo Direito. Ressalte-se que se trata de uma tarefa difícilíssima. Na concepção tomista há uma lei eterna, uma lei natural e uma lei humana. A lei eterna regula toda a ordem cósmica (céu, estrelas, constelações etc.) e a lei natural é decorrente desta lei eterna. Fica claro nas duas concepções, sinteticamente resenhadas anteriormente, que a lei superior (a divina, para Santo Agostinho, e a eterna, para Santo Tomás de Aquino) emana de uma força sobre-humana, qual seja: Deus.¹⁶⁹

¹⁶⁸ BECHO, *op. cit.*, p. 160-161.

¹⁶⁹ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 417.

Quanto aos sistemas jurídicos islâmicos, vigentes na atualidade, temos a seguinte divisão: o Alcorão (*Quran*), o livro sagrado do Islã, as Sunas (*Sunnah*) e os Hádices (*Hadiths*), que compilam os comandos de Deus (Allah) e os ensinamentos e as práticas diárias do profeta Maomé; os *Fiqhs*, ou jurisprudência islâmica, dividida em *usul al-fiqh*, ou “raízes da jurisprudência”, que estuda os princípios teóricos para formação da jurisprudência, e *furu’ al-fiqh*, ou “ramos da jurisprudência”, onde há os reiterados entendimentos sobre o islã; e as Fátuas, ou pronunciamentos legais emitidos por reconhecidos estudiosos e juristas desta tradição religiosa, que são as fontes para que haja a interpretação e a aplicação do direito islâmico. Todos eles formam o sistema da Sharia, também denominado sistema jurídico tradicionalista islâmico.¹⁷⁰

Todos estes exemplos, ao seu modo, demonstram a existência de leis naturais, advindas de uma entidade anterior e superior ao homem, e inter-relacionadas a valores morais que não podem ser suplantados por leis humanas, meramente convencionais.¹⁷¹

A justiça, o modo correto dos homens agirem em sociedade e o conteúdo das leis positivas devem, então, estar em consonância com o direito natural, de maneira que uma lei positiva que os viole será considerada lei injusta e, portanto, inválida e inaplicável, pois o que é “natural” - o que dispõe o direito natural - sobrepõem-se ao que é “convencional” - as disposições de direito positivo.

Por derradeiro, é possível vislumbrarmos um direito natural de origem valorativa, lastreado na ideia dos valores fundamentais inerentes à natureza humana enquanto tal, tais como a ideia de justiça, igualdade e dignidade, tendo como seu principal expoente o filósofo Gustav Radbruch, do qual trataremos a seguir.

É mister ressaltarmos, antes de mais nada, que o direito natural de origem valorativa pode ser considerado uma das bases para a teoria dos direitos humanos e, também, para o pós-positivismo, que iniciarão um processo de positivação de tais valores fundamentais nas Constituições, por meio de um arcabouço de princípios que mudarão a forma de se compreender o direito, e, estabelecendo uma nova hermenêutica, também mudarão a forma de aplicá-lo.

¹⁷⁰ QURAIISHI-LANDES, Asifa, *The sharia problem with sharia legislation* (August 28, 2015). Ohio North University Law Review, Vol. 41, p. 545, 2015, Univ. of Wisconsin Legal Studies Research Paper No. 1361. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2652896>>. Acesso em: 03 jan. 2021.

¹⁷¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 154-156.

Tal entendimento é perfilhado por Becho¹⁷² e, também, por Simões, sendo que este último faz as seguintes elucubrações quanto ao tema:

[...] o direito natural privilegia princípios superiores que não podem ficar esquecidos diante do frio silogismo da lei. Sua história, longe de ser ultrapassada, serve como fonte de inspiração e estudos para o direito atual, e continuará servindo por muito tempo, pois, apesar de fracassos, obteve importantes méritos frente à doutrina geral do direito.¹⁷³

Voltando ao estudo da vertente valorativa do jusnaturalismo, ressaltamos que a subversão da teoria dos direitos naturais a partir de sua incorporação na ideia da origem divina dos monarcas absolutistas levou ao despotismo e às reiteradas violações de direitos.

Este fato deu causa à descrença e ao subsequente declínio das teorias jusnaturalistas, sendo que a partir da Revolução Francesa e, posteriormente, da Revolução Industrial, a amalgama entre o direito e a moral é posta de lado em prol da valorização do direito positivo, baseado na codificação das leis criadas pelos legisladores, alheias a quaisquer valores éticos, considerados extrajurídicos.

De tal sorte, o direito reconhecido não mais poderia ser o direito justo, mas somente o direito válido, ou seja, o direito criado por uma autoridade competente e aplicado de modo mecânico por um Judiciário *bouche de la loi* - boca da lei -, perdurando, então, por muitos anos, o denominado positivismo jurídico, que será tratado no próximo tópico.¹⁷⁴

Não obstante tal fato, na primeira metade do século XX, em plena Alemanha nazista, despontará o pensamento de Gustav Radbruch. Este, a despeito de inicialmente ter aderido às ideias juspositivistas, ao se opor ao regime genocida de Adolf Hitler e de ter sido afastado de sua cátedra na Universidade de Heidelberg em 1933, voltar-se-á ao jusnaturalismo, distribuindo aos seus alunos um texto curto, porém emblemático, denominado *Cinco minutos de filosofia do direito*¹⁷⁵.

¹⁷² BECHO, *op. cit.*, p. 162-163.

¹⁷³ SIMÕES, Braulio Bata. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana*. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 41.

¹⁷⁴ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 168-170.

¹⁷⁵ Ressaltamos que a edição brasileira da referida obra, produzida pela editora Martins Fontes, não possui o texto em comento, motivo pelo qual optamos, neste caso, pela edição portuguesa em cotejo com a tradução do alemão para o inglês realizada pela Universidade de Oxford.

Apesar de ser pequeno no que tange ao tamanho, podemos concluir que o texto¹⁷⁶ de Radbruch é grandioso em seu significado. Nele, há a divisão de ideias jusnaturalistas em cinco parágrafos (os cinco “minutos”).

No primeiro *minuto* há o cotejo entre as ordens dadas aos soldados e as leis interpretadas pelos juristas, asseverando-se que, ante o desaparecimento do jusnaturalismo na Alemanha nazista e a realidade juspositivista até então presente, enquanto para o soldado, a obrigação e o dever de obediência cessam ao se deparar com um comando que vise à prática de um crime, o positivista não vislumbraria tal exceção, tomando como válidas as leis postas pelo poder dominante, independentemente de seu conteúdo moral.

Assim, Radbruch traz à tona o que denomina “validade pela força”, ou seja, “a lei vale por ser lei, e é lei sempre que, como na generalidade dos casos, tiver do seu lado a força para se fazer impor”¹⁷⁷ sendo justa ou sendo injusta, o que, segundo o autor, teria deixado tanto o povo alemão, como os juristas alemães contrários a tais leis, sem qualquer defesa possível ante seu conteúdo criminoso, cruel e arbitrário.

No segundo *minuto*, Radbruch afirma que o princípio supracitado, de que a validade das leis advém tão somente do poder constituído da qual promana, sem qualquer análise axiológica, fora complementado e por vezes substituído pela ideia de que o direito seria tudo quanto beneficie o “bem comum” e o povo em sua maioria (ao modo utilitarista de Bentham, que, como já afirmamos, influenciou demasiadamente as ideias juspositivistas).

Portanto, podemos concluir que na ótica positivista trazida por Radbruch, o arbítrio, a violação de direitos naturais e as injustiças poderiam ser consideradas direito desde que os detentores do poder estatal considerem vantajosas para a maioria da sociedade.

Desse modo, “o benefício privado dos governantes passará a ser bem comum de todos, o que transformaria o Estado de Direito em um Estado contra o Direito”¹⁷⁸, sendo que para Gustav Radbruch, vigeria justamente a ideia contrária, ou seja, não

¹⁷⁶ RADBRUCH, Gustav, *Filosofia do Direito*. Coimbra: Antonio Amado, 1979, p. 415-418 e também Oxford Journal of Legal Studies, v. 26, n. 1, 2006, p. 13-15.

¹⁷⁷ “This view of a law and of its validity (we call it the positivistic theory) has rendered jurists and the people alike defenceless against arbitrary, cruel, or criminal laws, however extreme they might be. In the end, the positivistic theory equates law with power; there is law only where there is power.

¹⁷⁸ “Indeed, it was the equating of the law with supposed or ostensible benefits to the people that transformed a Rechtsstaat into an outlaw state.”

a ideia de que todo o direito - por ser direito - é útil ao povo, mas, em sentido oposto, só será direito aquilo que for útil e proveitoso ao povo.

No terceiro *minuto*, o referido filósofo alemão, demonstrando seu posicionamento jusnaturalista, alega que direito é a vontade de justiça e esta deve ser entendida como julgar sem considerações pessoais, tomando-se todos os indivíduos de maneira igualitária, sob a mesma medida¹⁷⁹, contrastando-se justamente com o que ocorrera na Alemanha nazista. Nessa toada, Radbruch denota que, quando se aplaude o assassinato de adversários políticos ou se determina o genocídio de seres humanos por sua raça, não há nem justiça nem direito.

Para Radbruch, quando arbitrariamente são concedidos ou negados aos homens os direitos naturais da pessoa humana, então o direito e suas leis carecem de qualquer validade, de modo que o povo não lhes deverá obediência, e os juristas deverão encontrar coragem para lhes recusar a juridicidade.

No quarto *minuto*, Radbruch afirma que, ao lado da justiça, o benefício público é também um dos objetivos do direito, e as leis, ainda que ruins, detém um certo valor, o de proteger o direito contra a insegurança jurídica.

Além disso, para ele, devido à imperfeição humana, os três valores do direito - o benefício público, a segurança jurídica e a justiça - nem sempre estão unidos harmoniosamente nas leis, de modo que, tendo em vista a necessidade de segurança jurídica, o único recurso possível será a realização de um esforço interpretativo - uma ponderação - para avaliar se a validade deve ou não deve ser concedida, ainda que se trate de leis injustas, fazendo a ressalva de que há leis tão injustas e tão socialmente danosas que sequer poderiam ser objeto de tal ponderação, devendo ter sua validade e juridicidade negadas em absoluto.¹⁸⁰

Por fim, no quinto *minuto*, invocando o direito supralegal que transcende o direito positivo, o autor afirma que o direito natural - denominando-o também de direito racional - é princípio de tamanho peso que qualquer decreto ou lei em conflito com ele deve ter sua validade destituída.

¹⁷⁹ "Justice means: To judge without regard to the person, to measure everyone by the same standard."

¹⁸⁰ "There can be laws that are so unjust and so socially harmful that validity, indeed legal character itself, must be denied them."

Para Gustav Radbruch, a despeito dos detalhes desse direito supralegal terem permanecido em aberto, o trabalho de séculos estabeleceu um núcleo sólido, que fez com que os direitos naturais passassem a gozar de um consenso de longo alcance nas chamadas declarações de direitos humanos e civis.

Ante o exposto, podemos concluir que o direito, conforme entendem os jusnaturalistas em seus diversos matizes, enquanto referido aos valores, deve ser eminentemente justo, o que, após a “virada kantiana” da segunda metade do século XX, permanecendo até os dias de hoje, voltará à tona nas discussões jurídica.

Assim, sob égide da constitucionalização dos direitos fundamentais, da valorização dos direitos humanos e da posituação dos valores, nascerá o que se convencional chamar de pós-positivismo (ou neoconstitucionalismo), havendo, na visão de Torres, um mínimo ético inafastável, como defendera Radbruch:

Sucedem que, com a “virada kantiana” e a reaproximação entre ética e direito, passou-se a cogitar da efetividade da regra moral abstrata. Claro que não se chega ao exagero de advogar que a norma ética possa anular a regra jurídica positivada, eis que tal possibilidade destruiria completamente a segurança jurídica. Mas voltou-se a defender, na linha dos últimos trabalhos de Radbruch, que há um “mínimo ético” que atua efetivamente sobre a ordem jurídica positiva coartando a validade e a eficácia das normas que com ela contrastem. Alexy versou proficientemente sobre a matéria, explicando que não existe a superioridade permanente da moral em caso de injustiça, mas apenas nos casos de injustiça extrema. Assim sendo, o mínimo existencial proclamado pelos princípios ligados aos direitos fundamentais e às condições mínimas da vida humana digna serve de limite à lei injusta e tem efetividade independente de prévia disposição legal e até, nos casos extremos, contra a norma jurídica positiva.¹⁸¹

Destarte, concluímos que, lastreado no objetivismo ético, seja em matizes racionalistas, metafísicos ou valorativos, o jusnaturalismo defende que o direito positivado deve ser confrontado com valores, como a justiça, a correção e a bondade¹⁸², sem os quais o direito não pode ser considerado válido.

¹⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 8.

¹⁸² Interessantes as ponderações de Bobbio, quanto ao tema: “A mais célebre distinção entre direito natural e direito positivo no pensamento moderno é devida a Grócio (considerado o pai do direito internacional) que em seu *De jure belli ac pacis* (1, 10) formula tal distinção em termos de *jus naturale* e *jus voluntarium*: O direito natural é um ditame da justa razão destinado a mostrar que um ato é moralmente torpe ou moralmente necessário segundo seja ou não conforme à própria *natureza racional* do homem, e a mostrar que tal ato é, em consequência disto vetado ou comandado por Deus, enquanto autor da natureza.” (BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico - lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 20-21).

De tal sorte, a relação entre direito e moral pode ser conceituada como definitiva ou justificativa. A primeira relação vai no sentido de que o direito injusto é direito imoral, e, portanto, não pode ser definido como direito, ainda que posto pelo legislador. E a segunda relação vai no sentido de que pouco importa ser ou não ser direito, desde que qualquer ato ou fato seja moral, estará justificado e deverá ser seguido, pois, do contrário, a imposição imoral deve ser desobedecida, havendo ainda graus maiores ou menores de violações à moral, que geram diferentes posicionamentos quanto à assertiva da inaplicabilidade ou desobediência ao direito imoral.

Pelo exposto, consoante o entendimento geral do jusnaturalismo, independentemente de qual vertente tratemos, a função precípua do direito é que seja alcançada a justiça sob os ditames dos valores éticos, de modo objetivo, universal e atemporal.

2.3. O JUSPOSITIVISMO

Conforme já afirmamos, desde a Antiguidade, toda a tradição do pensamento jurídico no ocidente fora dominada pela dicotomia entre o direito positivo e o direito natural, ou seja, entre o conjunto de normas que derivam das convenções, e, portanto, postas pelo homem, limitadas no tempo e no espaço, sem um viés universal; e o conjunto de normas universais, que não derivam da vontade humana nem são postas convencionalmente, mas são oriundas, ora da própria racionalidade humana, ora de uma entidade metafísica e ora de valores fundamentais inerentes à natureza do homem.

Os gregos já faziam elucubrações acerca do que vinha a ser o direito positivo, entendendo-o como o conjunto de leis que estabelecem as ações que importam, ou seja, as ações que antes de serem reguladas poderiam ou não ser praticadas - sendo inicialmente ações indiferentes -, de sorte que, a partir do momento em que passam a ser prescritas, deverão ser cumpridas.¹⁸³

No mesmo sentido entendiam os romanos ao cindirem o direito em *jus*

¹⁸³ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico - lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 15-17.

gentium (o equivalente ao direito natural) e o *jus civile* (correspondente ao direito positivo), sendo este segundo “as estatuições do *populus*”, ou seja, o direito limitado e posto por um determinado povo.¹⁸⁴

O termo direito positivo ou *jus positivum* surge no medievo, mas permanece na mesma visão de que é tudo aquilo que é posto pelos homens, em contraste com o já tratado direito natural, como direito não posto pelos homens.

A sociedade medieval detinha um caráter pluralista, ou seja, era dividida em agrupamentos sociais, de modo que cada agrupamento detinha seu ordenamento jurídico particular. Assim, o direito medieval não era produzido pelo Estado - que sequer existia organizadamente - mas pela sociedade civil de cada um desses agrupamentos.

Nesse sentido, por um lado, vigia o *jus commune* (o direito comum), como resquício das leis do direito romano aplicadas de maneira geral e quando interessavam ao agrupamento, e, por outro, vigia o *jus proprium*, enquanto direito cogente de fato e próprio de cada uma das instituições sociais desta sociedade pluralista, como o direito particular de cada um dos feudos, das corporações e das comunas, cada um deles com suas especificidades.¹⁸⁵

Com o advento do Estado moderno, já organizado e detentor exclusivo do poder, a sociedade assume um caráter monista, de modo que o direito positivo será aquele prescrito pelo soberano - aquele que representa o Estado -, conceito que permanecerá no Estado contemporâneo com a figura do legislador, como representante do povo, que, em conjunto, forma o Estado. Nessa ótica, o direito positivo é considerado, exclusivamente, o direito posto pelo Estado:

A esta passagem no modo de formação do direito corresponde uma mudança no modo de conceber as categorias do próprio direito. Estamos atualmente tão habituados a considerar Direito e Estado como a mesma coisa que temos uma certa dificuldade em conceber o direito posto não pelo Estado mas pela sociedade civil.¹⁸⁶

Norberto Bobbio, tecendo comentários acerca da teoria de Thomas Hobbes, já identifica traços do positivismo jurídico neste filósofo, como o formalismo e o imperativismo.

Na afirmação de Hobbes de que o “Direito é o que aquele ou aqueles que

¹⁸⁴ BOBBIO, *op. cit.*, p. 18.

¹⁸⁵ BOBBIO, *op. cit.*, p. 31.

¹⁸⁶ BOBBIO, *op. cit.*, p. 27.

detêm o poder soberano ordenam aos seus súditos, proclamando em público e em claras palavras que coisas eles podem fazer e quais não podem”, Bobbio denota o formalismo como a falta de referências quanto ao conteúdo e o fim do direito. Logo, a definição do direito seria dada apenas com base na autoridade que põe as normas formalmente. Ademais, Bobbio denota o imperativismo pelo fato de o direito ser definido, em Hobbes, como o conjunto de normas que ordenam ou proíbem comportamentos, ou seja, o direito enquanto comando imperativo.¹⁸⁷

Conforme nos mostra a história, quem, de fato, cria as leis positivas são os detentores do poder político, ainda que se fale em povo, soberano ou legislador. Não obstante, o que será alterado com o decorrer do tempo, é a teoria da legitimidade - de onde ou de quem este poder promana -, mas, concretamente, quem detém o poder de fato é que elaborará as leis da sociedade.

Para Bobbio, a distinção entre direito natural e direito positivo perderá o sentido com o advento do positivismo jurídico, pois:

[...] o positivismo jurídico é uma concepção do direito que nasce quando “direito positivo” e “direito natural” não mais são considerados direito no mesmo sentido, mas o direito positivo passa a ser considerado como direito em sentido próprio. Por obra do positivismo jurídico ocorre a redução de todo o direito a direito positivo, e o direito natural é excluído da categoria de direito: o direito positivo é direito, o direito natural não é direito.¹⁸⁸

Não obstante, é fato que o direito, tanto em uma concepção monista como em uma concepção dualista e independentemente da fonte que promane, depende do pensamento do homem para que possa ser compreendido e ter seus contornos traçados, possibilitando-se que seja produzido, interpretado e aplicado.

Daí também surgir a ideia de que todos os meandros do direito podem ser interconectados com a filosofia - seja epistemológica, metafísica ou axiológica -, o que tem se verificado ao longo de sua trajetória.

Os positivistas - sejam os kelsenianos ou de outras escolas do juspositivismo - encontraram guarida tanto no positivismo filosófico, como em outras doutrinas de pensamento, dando ênfase à teoria do conhecimento em detrimento da teoria dos valores - ora colocada em segundo plano, ora integralmente excluída do direito.

¹⁸⁷ BOBBIO, *op. cit.*, p. 36-37.

¹⁸⁸ BOBBIO, *op. cit.*, p. 26.

Os não positivistas - jusnaturalistas e pós-positivistas - a despeito de não excluírem a epistemologia, trouxeram consigo a axiologia (ou teoria dos valores) como elemento inafastável do direito, sendo esta, primordialmente, a linha divisória que separa ambos os pensamentos.

A despeito do direito avalorativo, ou seja, o direito eminentemente epistemológico e afastado de questões éticas, ter como seu precursor o filósofo medieval italiano Marsílio de Pádua, fora pela obra do filósofo do direito austríaco Hans Kelsen que o positivismo jurídico atingiu seu ápice.

Pádua tinha uma finalidade em mente: sustentar a independência e a sobreposição do Estado frente à Igreja, com a retirada das conotações jurídicas das ordens papais. E, por tal motivo, defendeu que a lei poderia ser tomada tanto em um sentido deontológico como em um sentido ontológico, ou seja, a despeito de a lei poder ser posta como um valor - perfeita quando justa e imperfeita quando injusta -, caso a lei seja válida, deverá ser aplicada ainda que seja injusta. Dessa forma, a segurança jurídica, conforme o filósofo, somente poderá ser alcançada com o respeito à lei, não importando qual seja seu conteúdo.¹⁸⁹

Com o transcorrer da história, como já afirmamos, o Estado absolutista subverterá as teorias de direito natural para legitimar a suposta origem divina do poder monárquico, dando azo a um despotismo exacerbado. Este evento, aliado à ascensão paulatina da burguesia ao poder de fato, como detentora do dinheiro, dará causa às ideias iluministas e liberais, que serão o lastro das Revoluções Burguesas em todo o mundo ocidental, em especial a Revolução Gloriosa, ocorrida na Inglaterra em 1688, a Revolução Americana ocorrida nos Estados Unidos em 1776 e a Revolução Francesa ocorrida em 1789.¹⁹⁰

Estes serão os marcos da mudança da Modernidade para a Idade Contemporânea, marcada pelo individualismo exacerbado e pela desconfiança no Poder Judiciário - considerado um resquício anacrônico da Antigo Regime -, que passará a ter suas atividades reduzidas e até mesmo cerceadas, funcionando como mero aplicador da literalidade da lei, dando-se ênfase, neste momento histórico, à figura da onipotência do legislador e da lei, como efetivos representantes da vontade do povo.

¹⁸⁹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 79-81.

¹⁹⁰ DE CICCO, Cláudio. *História do pensamento jurídico e da filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 160.

Podemos fazer um paralelo entre a transição de uma concepção absolutista para a concepção liberal, enfatizando que esta passagem não implicou um conflito tão drástico como convencionalmente se considera. Desse modo, o positivismo surgido então possuiria duas facetas, uma delas liberal - e, portanto, nova - e uma faceta ainda ligada ao absolutismo, de sorte que:

[...] tal teoria elimina os poderes intermediários e atribui um poder pleno, exclusivo e ilimitado ao legislador, que é o aspecto absolutista. Mas tal eliminação dos poderes intermediários possui também um aspecto liberal, porque garante o cidadão contra as arbitrariedades de tais poderes: a liberdade do juiz de pôr normas extraíndo-as do seu próprio senso da equidade da vida social pode dar lugar a arbitrariedades nos confrontos entre os cidadãos, enquanto que o legislador, pondo normas iguais para todos, representa um impedimento para a arbitrariedade do Poder Judiciário.¹⁹¹

Assim, podemos concluir que a lei, considerada o elemento da mais pura perfeição - a própria vontade dos cidadãos -, será codificada ao máximo, como forma de se enquadrar todas as condutas possíveis dentro do direito, com vistas a se evitar possíveis lacunas, por meio das quais o Poder Judiciário poderia atuar criativamente.

Nesse sentido, o jusnaturalismo perderá sua força, surgindo então o juspositivismo, como pensamento jurídico dominante, e a moral será considerada demasiadamente subjetiva e relegada ao plano extrajurídico, de modo que o que será considerado direito válido, não é o direito justo, mas é o direito posto pelo legislador.¹⁹²

Ao final do século XVIII e início do século XIX, com o processo de

¹⁹¹ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico - lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 38.

¹⁹² Mascaro tece importantes apontamentos sobre tema: "As perspectivas filosóficas mais comuns ao pensamento jurídico contemporâneo, as juspositivistas, são expressão imediata do domínio do Estado pela burguesia, a partir do século XIX. Até o século XVIII, a classe burguesa, em ascendência, era contrária ao direito positivo, pois encontrava no Estado absolutista um obstáculo aos seus interesses. Na França, por exemplo, o direito positivo do Antigo Regime mantinha a condição privilegiada da nobreza, impedindo a liberdade comercial burguesa. Antes de tomar o positivismo estatal como sua filosofia basilar, a burguesia apoiava-se na doutrina do direito natural racional. O jusracionalismo, como expressão imediata, no plano teórico, de todos os interesses fundamentais da burguesia para suas atividades mercantis e produtivas, pautava-se na defesa intransigente da propriedade privada, da igualdade formal e da liberdade contratual. Tais princípios foram elevados à condição de direitos naturais dos homens, porque, nas palavras dos pensadores burgueses, a Razão assim impunha." (MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 326).

industrialização, a nobreza - detentora das terras cultiváveis - gradativamente perderá seu comando e a burguesia - como detentora dos meios de produção - assumirá o poder político do Estado, com o início da divisão da sociedade em classes.¹⁹³

Tal fato dará azo à primeira Revolução Científica, especificamente nos séculos XIX até metade do século XX, contexto por meio do qual o direito - e outras áreas do conhecimento como a sociologia, a história, a economia e a psicologia - passará a ser estudado cientificamente, alheio a qualquer fator externo que retire sua pretensa “pureza”.¹⁹⁴

De acordo com Bobbio, “o positivismo jurídico nasce como esforço de transformar o estudo do direito numa verdadeira e adequada ciência que tivesse as mesmas características das ciências físico-matemáticas, naturais e sociais”.¹⁹⁵

Destarte, podemos concluir que, com o juspositivismo, haverá o nascimento de uma busca - objetivista e formalista - pela avaloratividade do direito, ou seja, uma tentativa de se distinguir os juízos de fato dos juízos de valor, excluindo-se estes últimos. A ciência, para o juspositivismo, consistirá tão somente nos juízos de fato, de sorte que o direito será estudado tal como é, e não como deveria ser.

Os juspositivistas, contrapondo-se aos jusnaturalistas, buscarão o direito real em detrimento do direito ideal, não realizando juízos de valor. Logo, em sua concepção demasiadamente formalista, o direito a ser considerado é tão somente o direito posto, ainda que seja injusto, o que convalidará institutos jurídicos inaceitáveis, como a escravidão e o direito nacional-socialista.

É mister ressaltarmos que o direito nazista deve ser considerado

¹⁹³ DE CICCO, Cláudio. *História do pensamento jurídico e da filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 212-213.

¹⁹⁴ Para Bobbio, “o fato novo que assinala a ruptura do mundo moderno diante das épocas precedentes é exatamente representado pelo comportamento diverso que o homem assumiu perante a natureza: o cientista moderno renuncia a se pôr diante da realidade com uma atitude moralista ou metafísica, abandona a concepção teleológica (finalista) da natureza (segundo a qual a natureza deve ser compreendida como pré-ordenada por Deus a um certo fim) e aceita a realidade assim como é, procurando compreendê-la com base numa concepção puramente experimental (que nos primórdios é uma concepção mecanicista). A mesma atitude tornou-se própria também das ciências sociais (isto é, das ciências que estudam o comportamento humano); assim, por exemplo, o linguista estuda as línguas assim como estas existem efetivamente na sociedade, sem a elas aplicar qualquer juízo de valor, sem se perguntar, por exemplo, se são perfeitas ou não, se são conformes ou não a um modelo ideal de língua e assim por diante.” (BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico - lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 135-136).

¹⁹⁵ BOBBIO, *op. cit.*, p. 135.

juspositivista, conforme elenca Becho, ao afirmar que:

O direito nazista deve ser classificado como direito positivo, apesar de não necessariamente formal. Havia uma constituição vigente (Constituição de Weimar), à qual o direito nazista buscou sua validade formal. Havia uma constituição real, com uma norma fundamental que estipulava que a vontade do Führer era a lei suprema do povo alemão.¹⁹⁶

Destarte, podemos concluir que o valor das normas jurídicas - o fato de serem justas ou injustas - será reduzido à validade das normas jurídicas - o fato de estarem ou não estarem presentes em um determinado ordenamento jurídico -, de sorte que uma norma jurídica será considerada justa tão somente pelo fato de ser válida, ou seja, de provir da autoridade legitimada pelo ordenamento jurídico para (im)por as normas jurídicas.

Para Bobbio, no positivismo jurídico, essa cisão representará a delimitação entre a ciência do direito e a filosofia do direito, de modo que:

O filósofo do direito não se contenta em conhecer a realidade empírica do direito, mas quer investigar-lhe o fundamento, a justificação: e ei-lo assim colocado diante do problema do valor do direito. A filosofia do direito pode, conseqüentemente ser definida como o estudo do direito do ponto de vista de um determinado valor, com base no qual se julga o direito passado e se procura influir no direito vigente.

Temos assim duas categorias diversas de definições do direito, que podemos qualificar, respectivamente, como definições científicas e definições filosóficas: as primeiras são definições *fatuais*, ou *avalorativas*, ou ainda *ontológicas*, isto é, definem o direito tal como ele é. As segundas são definições *ideológicas*, ou *valorativas*, ou *deontológicas*, isto é, definem o direito tal como dever ser para satisfazer um certo valor.

Os positivistas jurídicos não aceitam as definições filosóficas, porque estas (introduzindo uma qualificação valorativa que distingue o direito em verdadeiro e aparente, segundo satisfaça ou não um certo requisito deontológico) restringem arbitrariamente a área dos fenômenos sociais que empírica e factualmente são direito.¹⁹⁷

Portanto, retomando a avaloratividade de Pádua, os juristas voltarão seus olhos ao estudo do direito como ciência, perscrutando os elementos por meio dos quais o direito poderia ser empiricamente aplicado, o que levará a ideias extremadas, como a ideia do afastamento entre o direito e a moral, sendo esta,

¹⁹⁶ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 227.

¹⁹⁷ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico - lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 138.

então, considerada elemento estranho ao estudo do direito enquanto ciência, posto que lhe faltaria a objetividade e suposta pureza, tão caras a tais escolas científicas, como o positivismo jurídico de Hans Kelsen.

Não que o positivismo jurídico seja de todo ou absolutamente negativo ou mau, pois com ele surgirão ideias importantes, como o estudo da estrutura e da hierarquia das leis e a autonomia do direito frente a outras ciências, o que, de certa forma, trará clareza e segurança jurídica ao direito.

Em realidade, o que ocorre é que o juspositivismo, principalmente em seu viés formalista, não é capaz de responder a todos os anseios da sociedade, que é demasiadamente plural, está em constante evolução e depende de outras searas, como a política, a cultura, e, principalmente, a ética e a justiça para a resolução de seus problemas. E justamente desta insuficiência ou incapacidade é que o pós-positivismo surgirá, como uma terceira via entre o jusnaturalismo e o juspositivismo, visando a resolver as demandas reais da sociedade da melhor maneira possível.

2.3.1. A TEORIA PURA DO DIREITO DE HANS KELSEN

Conforme já tratamos anteriormente, Hans Kelsen visou à pureza do direito como ciência, retirando-lhe quaisquer influências externas, sejam éticas, históricas ou políticas, tendo como finalidade alhear o fenômeno jurídico de possíveis “contaminações exteriores”¹⁹⁸, dando-lhe uma pretensa cientificidade e autonomia.

Ao sugerir a *Teoria Pura do Direito*, Kelsen se volta para o direito positivo puro, por meio do qual, tendo a norma estatal como objeto e a segregação dos elementos estranhos ao direito como metodologia, o filósofo austríaco busca desenvolver uma ciência do direito livre de influências políticas, ideológicas, sociais, e, principalmente, morais, como podemos denotar do seguinte excerto de sua obra:

Se a ordem moral não prescreve a obediência à ordem jurídica em todas as circunstâncias e, portanto, existe a possibilidade de uma contradição entre a Moral e a ordem jurídica, então a exigência de separar o Direito da Moral e a ciência jurídica da Ética significa que a validade das normas jurídicas positivas não depende do fato de corresponderem à ordem moral, que, do ponto de vista de um conhecimento dirigido ao Direito positivo, uma norma

¹⁹⁸ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 583.

jurídica pode ser considerada como válida ainda que contrarie a ordem moral.¹⁹⁹

Ao tecer elucubrações acerca do estudo da moral no positivismo jurídico de Hans Kelsen, Renato Lopes Becho assevera que:

A moral que deve ser seguida por todos é aquela decidida pelo tirano ou pelo Parlamento, uma casa que abriga os representantes do povo. Esses *representantes*, na verdade, nem sempre foram representantes do povo, sendo também os representantes dos detentores do poder, como os déspotas, ou ditadores etc., que devem decidir o que os súditos das leis devem fazer ou não fazer. A moral jurídica, assim, passar a ser o que está posto nas leis pelos governantes.²⁰⁰

Desse modo, se uma norma jurídica pode ser considerada válida e, portanto, aplicável, ainda que contrarie a moral - e a justiça que dela promana -, podemos claramente denotar que qualquer conteúdo pode estar presente em um ordenamento jurídico, ser considerado válido e ser aplicável pela autoridade competente, convalidando-se institutos absurdos, como a escravidão, o genocídio e toda sorte de violações de direitos humanos, o que nos soa inaceitável.

Ora, para Kelsen, o objeto da ciência do direito são as condutas humanas na medida em que são determinadas por normas jurídicas cogentes, ou seja, são os comportamentos estabelecidos por intermédio de pressupostos e consequências normativos.²⁰¹

Assim, podemos concluir que, de acordo com o positivismo normativo, os comportamentos humanos só podem ser compreendidos e descritos por meio da existência das normas jurídicas presentes no ordenamento jurídico. Logo, apenas as relações inter-humanas que estiverem presentes em normas jurídicas é que podem ser objeto da ciência do direito.

Em sua teoria, há uma clara divisão entre as normas e as proposições jurídicas, cada uma delas com funções determinadas e direcionadas a diferentes personagens.

Por um lado, para o filósofo austríaco, as proposições jurídicas são os enunciados produzidos pela ciência do direito, por meio das quais a ciência do direito descreve todas as suas relações, ou seja, as proposições jurídicas são juízos

¹⁹⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 77.

²⁰⁰ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 179.

²⁰¹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 79.

hipotéticos que enunciam que, de conformidade com uma ordem jurídica determinada, sob certas condições e pressupostos fixados, devem intervir certas consequências pré-determinadas. E como descrições, as proposições jurídicas podem ser verdadeiras ou falsas, mas não válidas ou inválidas.²⁰²

Por outro, as normas jurídicas, diferentemente das proposições jurídicas, não são enunciados sobre um determinado objeto, mas são mandamentos, isto é, as normas jurídicas são comandos imperativos produzidos por órgãos jurídicos competentes. Tais comandos tem a única função de permitir, prescrever, proibir ou atribuir um poder ou uma competência. E como são mandamentos e não descrições, as normas jurídicas não poderiam ser verdadeiras ou falsas, mas válidas ou inválidas.²⁰³

De tal sorte, concluímos que a única resposta do cientista do direito poderia ser uma descrição - afirmativa ou negativa - sobre um determinado comportamento ser ou não ser prescrito, proibido ou permitido, e sobre quem produz as normas jurídicas que veiculam tal comportamento terem ou não terem a competência para produzirem tais normas jurídicas.

Logo, a missão dos órgãos jurídicos seria a de produzir os comandos normativos do direito, e a missão dos cientistas seria a de conhecer e descrever estes comandos normativos, de modo que nada fugiria à norma jurídica:

[...] a atitude do jurista, segundo Kelsen, deve consistir num partir da norma jurídica dada, para chegar à própria norma jurídica dada. Essa postura é nitidamente contrária à que procura questionar os valores que antecederam à elaboração da norma jurídica (aqui se procede raciocinando com base na norma retrospectivamente), ou ao que seria possível de se conceber após a elaboração da norma jurídica (aqui se procede raciocinando de acordo com a norma prospectivamente). Para o positivismo kelseniano, a norma jurídica é o alfa (α) e o ômega (Ω) do sistema normativo, ou seja, o princípio e o fim de todo o sistema.²⁰⁴

O sistema jurídico, tal qual visualizado pelo filósofo austríaco, apresentaria, então, as seguintes características: um sistema normativo positivo fechado, com estrutura de validade amparada na hierarquia das normas estatais e com regulamentação positiva e negativa das condutas.

A classificação de sistema jurídico fechado tem, para Kelsen, duas

²⁰² KELSEN, *op. cit.*, p. 80-81.

²⁰³ KELSEN, *op. cit.*, p. 81-84.

²⁰⁴ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 584-585.

características: a unidade e a autoprodução. O direito é produzido dentro de um sistema uno, ou seja, opera-se dentro e com o direito, de modo que o direito é produzido com suporte de validade autocentrado, mantendo-se coeso.²⁰⁵

Portanto, podemos concluir que o sistema jurídico, para Kelsen, é um sistema fechado, uno e dinâmico, de forma hierárquica e piramidal, dada pela ordenação supra-infra, na qual a norma inferior busca seu fundamento de validade na norma superior e assim até a norma hipotética fundamental, como pressuposto e proposição lógico-jurídica que dá validade a todo o sistema jurídico.

Assim, em sua na lógica, não há nenhuma norma fora do sistema jurídico, pois nenhuma norma teria validade fora da estrutura piramidal vislumbrada por Kelsen.

Para Bittar e Almeida, apesar da norma jurídica ter uma posição central na teoria de Kelsen, é a validade o conceito de maior importância, pois consiste na própria existência da norma jurídica, ou seja, na “entrada regular dentro de um sistema jurídico, observando-se a forma, o rito, o momento, o modo, a hierarquia, a estrutura, a lógica de produção normativa prevista em dado ordenamento jurídico.”²⁰⁶

Por sua vez, Norberto Bobbio aduz que, na teoria de Kelsen, o ordenamento jurídico tem como primeira característica a unidade formal, “relativa ao *modo* pelo qual as normas são postas”, quer dizer, o direito constitui uma unidade não no sentido de que suas normas possam ser deduzidas logicamente umas das outras, mas porque são postas por uma mesma autoridade, de sorte a serem “reconduzidas à mesma fonte originária constituída pelo poder legitimado para criar o direito”:

Assim, se pergunto a um positivista por que não devo roubar, ele me responde que não devo porque assim estabeleceu o juiz ou o costume ou o legislador (segundo se trate de um ordenamento judiciário, consuetudinário ou legislativo); e se insito e pergunto por que devo obedecer ao que estabelece o juiz ou o costume etc., ele me responderá que devo porque assim estabeleceu o poder supremo.²⁰⁷

Como já denotado, em sua *Teoria Pura do Direito*, Kelsen procura delimitar aquilo que é próprio do direito ou da ciência do direito, pois quer construir uma ciência autônoma. A ideia de pureza afasta, então, tudo aquilo que diga respeito às

²⁰⁵ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 217.

²⁰⁶ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 585.

²⁰⁷ BOBBIO, Norberto, *O positivismo jurídico - lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 199-200.

ciências naturais, sociais, ao mundo do ser e dos fatos, e às questões políticas ou morais²⁰⁸.

Nesse sentido, há uma distinção necessária entre ser e dever-ser. Por um lado, o ser seria tudo aquilo que se realiza no espaço e no tempo de maneira sensorialmente perceptível, uma manifestação externa da conduta humana, tudo aquilo que é dotado de facticidade; por outro, o dever-ser seria um ato intencional dirigido à conduta de outrem, o modo de se conduzir de uma determinada maneira, o que não implica que o outro, portanto, conduzir-se-á de tal maneira, mas tão somente que tem um dever de o fazer.²⁰⁹

Tecendo comentários acerca do ser e dever-ser no pensamento de Kelsen, Bittar e Almeida denotam que:

As categorias do ser (*Sein*) e do dever-ser (*Sollen*) são os pólos com os quais lida Hans Kelsen, para distinguir realidade e Direito, que caminham em flagrante dissintonia, em sua teoria. Mais precisamente, é com a quebra da relação ser/dever-ser que pretende Hans Kelsen operar para diferir o que é jurídico (fenômeno jurídico puro) do que é não jurídico (cultural, sociológico, antropológico, ético, metafísico, religioso). A Teoria Pura do Direito propõe-se a uma análise estrutural de seu objeto, e, portanto, expurga de seu interior justiça, sociologia, origens históricas, ordens sociais determinadas etc. A ela não se defere a tarefa de empreender todo esse estudo, mas de empreender uma sistematização estrutural do que é jurídico, propriamente dito.

Ser e dever-ser diferem entre si na mesma medida em que ciências sociais (humanas) diferem das ciências naturais (físico-matemáticas). Essa diferenciação repousa na distinção provocada pelos termos causalidade e imputação e suas consequências lógico-teóricas.⁵ De fato, condição e consequência ligam-se pela imputação de uma sanção a um comportamento, na esfera do Direito; nesse sentido, a sanção pode ser, como pode não ser aplicada.⁶ Causa e efeito, estudadas pelas ciências naturais, comportam-se com regularidade, e, então, o que é causa provoca necessariamente o efeito respectivo.²¹⁰

Para o filósofo austríaco, a norma jurídica é o sentido de um ato por intermédio do qual uma conduta é prescrita, proibida ou facultada, de sorte que as condutas regradadas pelas normas podem ser regulamentadas de forma positiva ou

²⁰⁸ Para Simões: “Kelsen procurou como primeira tarefa o afastamento de qualquer influência sociológica, desvinculando da concepção de direito a análise de aspectos fáticos, vez que ao jurista não interessariam as explicações causais das normas jurídicas. O objeto de uma ciência pura do direito são as normas jurídicas, o jurista já as recebe prontas e acabadas, de forma que não deve se preocupar com o que veio primeiro ou o que motivou a sua produção.” (SIMÕES, Braulio Bata. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana*. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 42).

²⁰⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 86-91.

²¹⁰ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 583-584.

negativa.²¹¹

A regulamentação positiva corresponde à conduta amparada pelo ordenamento jurídico quando este prescreve uma ordem, proibição, permissão ou atribuição de competência, sendo estes os modais deônticos possíveis de um ordenamento jurídico; e a regulamentação negativa se dá pela ausência de uma norma expressa que ordene, proíba, atribua competência ou permita a conduta.

Logo, podemos concluir que, em seu entender, não haveria lacunas no sistema jurídico, pois ou a conduta seria regulada positivamente, mediante o uso de modais deônticos, ou regulada negativamente pela permissão negativa.

Tal clausura sistemática faria com que todo e qualquer conflito seja resolvido dentro do próprio sistema jurídico de forma válida, sem que seja necessário recorrer-se a qualquer instrumento externo ao direito, como a moral:

O Direito possui a nota característica de poder ser moral (Direito justo), e de poder não ser moral (Direito injusto); certamente, prefere-se o Direito moral ao imoral, porém não é isso que retira validade de determinado sistema jurídico. Um Direito positivo pode ser justo ou injusto, ou seja, um Direito positivo sempre pode contrariar algum mandamento de justiça, e nem por isso deixa de ser válido. O Direito não precisa respeitar um mínimo moral para ser definido e aceito como tal, pois a natureza do Direito, para ser garantida em sua construção, não requer nada além do valor jurídico.²¹²

Por sua vez, a norma hipotética fundamental, para Kelsen, como pressuposição lógico-transcendental do sistema jurídico, significaria uma norma jurídica não positivada, mas sim pensada, e que é aceita como válida e eficaz, independentemente de uma verificação empírica - pois é dado lógico-científico da razão -, sem que tenha sido produzida pelo próprio ordenamento ou seja interior a ele, e que será a base lógica, ou seja, o fundamento de validade objetiva e fonte comum para o sistema supra-infra ordenado, em que a pluralidade das normas da estrutura hierarquicamente escalonada, bem como suas possíveis formações de moldura plurissignificativa, remeter-se-ão imediatamente para validar objetivamente seu conteúdo.²¹³

Para Bobbio, a norma hipotética fundamental é o pressuposto para que se possa fechar o sistema jurídico, assegurando sua unidade formal. É ela que tem

²¹¹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 5-10.

²¹² BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 590.

²¹³ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 224-228.

aptidão de criar a “fonte suprema do direito”, ou seja, aquela que autoriza e legitima todo o arcabouço normativo do ordenamento, possibilitando, inclusive, a validade das normas que são produzidas. Não obstante, a norma hipotética fundamental não é positivamente verificável, pois “não é *posta* por um poder superior qualquer, mas sim *suposta* pelo jurista para poder compreender o ordenamento: trata-se de uma *hipótese* ou um *postulado* ou um *pressuposto* do qual se parte o estudo do direito”.²¹⁴

Para Bittar e Almeida, a norma hipotética fundamental depende do conceito de validade, pois “na cascata das recíprocas relações de validade entre as normas é que reside a chave para a dissecação do conceito de norma fundamental, que nada mais é que o fundamento último de validade de todo um sistema jurídico”.²¹⁵

Portanto, podemos concluir que a norma hipotética fundamental funcionaria como condição de existência do sistema jurídico, dado que, só por meio de sua pressuposição, é que se torna possível aceitar o fato constituinte e o que fora positivado na Constituição.

Assim, seguindo a norma hipotética fundamental, os jurisdicionados pressupõe que devem se comportar conforme a Constituição prescreve - em harmonia com a vontade do constituinte -, pois a Constituição é o pressuposto jurídico positivo do sistema jurídico, ou seja, é a norma positivada de maior valor hierárquico, que possibilita a feitura de todas as outras normas jurídicas.

Nas palavras de Kelsen:

A norma fundamental não é o produto de uma descoberta livre. A sua pressuposição não se opera arbitrariamente, no sentido de que temos a possibilidade de escolha entre diferentes normas fundamentais quando interpretamos o sentido subjetivo de um ato constituinte e dos atos postos de acordo com a Constituição por ele criada como seu sentido objetivo. Somente quando pressuponhamos esta norma fundamental referida a uma Constituição inteiramente determinada é que podemos interpretar o sentido subjetivo do ato constituinte e dos atos constitucionalmente postos como sendo o seu sentido objetivo, como normas jurídicas objetivamente válidas, e as relações constituídas através destas normas como relações jurídicas. Na pressuposição da norma fundamental não é afirmado qualquer valor transcendente ao Direito positivo.²¹⁶

Ocorre que um rápido percurso pelas questões que têm se ocupado os

²¹⁴ BOBBIO, Norberto, *O positivismo jurídico - lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 201.

²¹⁵ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 585.

²¹⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 224-225.

filósofos do direito após Kelsen revela como o eixo do debate atual tem mudado - inclusive dentro do pensamento dos próprios positivistas -, no sentido de se questionar e reformular a suposta pureza presente no discurso do positivismo jurídico kelseniano e, como consequência disto, trazer um âmbito renovado e ampliado de reflexão moral em torno do direito.

Nesse sentido, vejamos o que aduz Renato Lopes Becho²¹⁷:

A crítica que se faz da concepção estrutural do direito (direito enquanto conjunto de normas jurídicas) advém do fato de que os operadores jurídicos não são meros cientistas que, vestidos de jaleco branco, investigam a norma como se não pudessem com ela ter qualquer contato. Os parlamentares, assim como os juizes, não estão afastados do mundo real. Pelo contrário. Os parlamentares recebem uma enorme carga de influências (política partidária, políticas públicas, pressões sociais e econômicas etc.), assim como se espera que os juizes sejam sensíveis aos acontecimentos do mundo real. Não se aplica o adágio *dura lex, sed lex* indiscriminadamente, como os conflitos pela posse da terra no Brasil demonstram à saciedade.

Pelo exposto, concluímos que Hans Kelsen visou tornar o direito puro, perscrutando-o como ciência alheia a qualquer elemento externo, como a moral e a justiça, pecando por desumanizar, justamente, uma coisa demasiadamente humana.

Ora, o direito e suas leis são criados por homens, são convencionais e muitas vezes são falhos, possuindo, inclusive, inúmeras lacunas advindas da própria subjetividade humana, posto ser o homem sujeito que vive em sociedade, tem valores, busca a justiça, as boas práticas, a ética, o bem-viver, e sua autorrealização.

De tal sorte, a despeito do que já afirmamos acerca dos elementos bons trazidos pelo juspositivismo, ressaltamos que as leis e o direito não são alheios aos fatores políticos, sociais, econômicos, e, principalmente, éticos, de modo que reduzir as normas jurídicas à sua validade e estudar o direito em uma teoria que busca uma pureza inexistente, em nosso sentir, se não for algo pueril, é no mínimo inócuo.²¹⁸

Nesse contexto, autores declaradamente positivistas tentaram ampliar ou até mesmo reformar a tese kelseniana da pureza do direito, trazendo à baila novas

²¹⁷ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 95.

²¹⁸ Este mesmo entendimento é perfilhado por Caliendo ao afirmar que: "A busca da pureza do Direito é tão utópica como querer matematizar o estudo da conduta humana. Excluir as crenças e valores do Direito é tão ingênuo que chega a ser fascinante pela audácia." (CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 168).

perspectivas, de maneira a criar outras escolas positivistas, como o positivismo inclusivo, por meio do qual há uma certa relativização e um certo distanciamento da separação rígida entre o direito e a moral, como trataremos a seguir.

2.3.2. O POSITIVISMO APÓS KELSEN

O positivismo normativista de Kelsen, que, como já ressaltamos, visou ao estudo analítico do direito, separando-o da moral e da justiça, aliado ao advento da Segunda Guerra Mundial, gerou inúmeras críticas e incutiu uma necessidade de mudança na mente dos próprios positivistas, no sentido de trazer a ética ao estudo do direito, a fim de tornar o positivismo mais palatável e próximo à realidade social.

Assim, podemos denotar que as novas formulações do juspositivismo propõem repensar o conceito de direito a partir de suas possíveis conexões com a moral, introduzindo algumas tentativas de raciociná-lo em cotejo com os valores.

Desse modo, o denominado positivismo inclusivo, como exposto na obra do filósofo inglês Herbert Hart, trazendo à tona a ideia da inclusão ou incorporação, visou incluir a ética no estudo do direito, tecendo inúmeras elucubrações acerca da matéria, sendo um dos principais positivistas que tentaram reformar o positivismo normativo de Hans Kelsen.

Inicialmente, Hart divide a moral em duas modalidades: a moral individual, referente às pautas de regulação das condutas que são voltadas a um único indivíduo e não a um conjunto de pessoas, e a moral coletiva, referente às pautas de regulação das condutas aceitas e compartilhadas pelo conjunto da sociedade.²¹⁹

Vislumbramos que o traço marcante que as diferencia é o fato de que a moral coletiva, diferentemente da moral individual, consubstancia-se em certas regras que partem de um ideário da sociedade e fazem uma espécie de pressão social sobre o indivíduo, que deverá sacrificar seus interesses individuais.

Hart aponta que, frequentemente, identificamos domínios de regulação na lei que coincidem com os domínios de regulação da moral, isto é, “em qualquer comunidade há uma sobreposição parcial de conteúdo entre a obrigação moral e a

²¹⁹ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 184.

obrigação jurídica”²²⁰. Assim, o filósofo inglês elenca semelhanças e diferenças entre as normas morais e as normas jurídicas.²²¹

As semelhanças entre as regras morais e as regras jurídicas podem ser sintetizadas nas seguintes características comuns: a) sua natureza obrigatória independentemente do consentimento individual, uma vez que ambas são baseadas em uma pressão social; b) o fato de que sua obediência não poder ser considerada causa de especial elogio, na medida em que se consubstancia em mera atitude adequada a ser praticada; c) ambas regulam situações comuns e constantes na vida das pessoas; e d) que ambas são necessárias para a convivência social.

Quanto às diferenças apresentadas por Hart, temos: a) a importância, b) a forma de alteração, c) a voluntariedade; e d) a forma de pressão exercida.

De acordo com o critério de importância, as normas jurídicas podem perdê-la em um determinado momento, a despeito de manterem sua prescritividade até que sejam retiradas do ordenamento jurídico (como, a título de exemplo, o conceito de “mulher honesta”, que permaneceu até o ano de 2005 no Código Penal Brasileiro de 1940); diferentemente das normas morais, que deixam de exercer uma pressão social quando a sociedade muda sua consciência coletiva, e, assim, perdem sua “obrigatoriedade” automaticamente.

De acordo com o critério da forma de alteração, as normas jurídicas, diferentemente das normas morais, são alteradas intencionalmente pelo legislador, que poderá criá-las, modificá-las ou extingui-las. As normas morais, pelo contrário, sofrem uma modificação paulatina e histórica, de acordo com aquilo que a sociedade, como um todo, considera como correto ou incorreto, de modo que não há atos intencionais.

De acordo com o critério da voluntariedade, as normas jurídicas podem prever condutas dolosas, culposas ou até a responsabilidade objetiva do agente, diferentemente das normas morais, que têm uma tendência a desculpar ou até mesmo justificar a conduta do indivíduo que não praticou o ato imoral voluntariamente.

Por fim, de acordo com o critério da forma de pressão exercida, as normas jurídicas são vinculadas de modo mais próximo a uma sanção concreta, que tende sempre a ocorrer caso a lei seja descumprida, diferentemente das normas morais,

²²⁰ HART, *op. cit.*, p. 185-187.

²²¹ HART, *op. cit.*, p. 188-190.

que realizam uma pressão mais direta na consciência - detém um caráter psicológico mais intenso - daquele que as viola, podendo não haver sequer uma sanção concreta.

Assim, podemos concluir que a busca pelas semelhanças e diferenças existentes entre as normas morais e as normas jurídicas, conforme exposto na obra de Hart, indicaram dentro do próprio positivismo que o direito deve ser comparado à ética, em uma tentativa justamente de se alcançar definições melhores e mais precisas a partir da análise de ambos.

Quanto ao modelo de regras exposto por Hart, é importante ressaltarmos que o filósofo inglês divide as regras jurídicas em primárias e secundárias, sendo que as regras secundárias podem ser subdivididas em regras de reconhecimento, regras de alteração e regras de julgamento.

As regras primárias nada mais são do que regras de conduta, que determinam uma obrigação, uma abstenção ou uma permissão, independentemente da vontade dos indivíduos. Já as regras secundárias são regras de competência, que criam e legitimam os poderes, surgindo após as regras primárias, como forma de legitimá-las, consubstanciando-se em uma nobilitação da sociedade que visa a assegurar que os indivíduos possam criar, extinguir, modificar, interpretar e aplicar as regras primárias.²²²

Sendo regras secundárias, as regras de alteração e julgamento, como seu nome já denota, são aquelas que permitem que as normas primárias sejam alteradas e julgadas pela autoridade competente. Ocorre que um dos pontos centrais na obra de Hart vem a ser o conceito de regra de reconhecimento, significando a regra que estabelece critérios empíricos por meio dos quais todas as outras normas podem ser identificadas - e validadas - dentro do sistema.²²³

Podemos concluir, então, que a regra de reconhecimento de Hart funciona como o fundamento do ordenamento jurídico, pois, por meio dela, define-se o que é ou não é o direito dentro de uma determinada sociedade.

Não obstante, a regra de reconhecimento não é uma regra prescrita ou enunciada - funcionando quase como a norma fundamental de Kelsen, com a diferença de que a norma fundamental é o pressuposto ficcional lógico do sistema, e a norma de reconhecimento é eminentemente empírica - e dependerá do modo pelo

²²² HART, *op. cit.*, p. 91.

²²³ HART, *op. cit.*, p. 101-105.

qual o direito é encarado, seja de um ponto de vista interno ou externo, se há ou não a concordância interior dos sujeitos participantes, por meio de uma atividade reflexiva, ou seja, um livre querer do sujeito jurídico, de sorte que somente os participantes que perfilham um ponto de vista externo, como um mero observador frente ao ordenamento, serão constrangidos a aceitarem a regra por temerem a sanção advinda.²²⁴

Tornando claro o que vem a ser o ponto de vista interno e externo, Hart assevera que:

[...] quando um grupo social tem certas regras de conduta, este fato confere uma oportunidade a muitos tipos de asserção intimamente relacionados, embora diferentes, porque é possível estar preocupado com as regras, quer apenas como um observador, que não as aceita ele próprio, quer como membro de um grupo que as aceita e usa como guias de conduta.²²⁵

Assim, vislumbramos que a regra de reconhecimento seria uma regra complexa que se refere às características que as regras primárias detêm, pois, em geral, a regra de reconhecimento não aparece expressamente nos sistemas normativos, mas, do contrário, sua existência é demonstrada na forma como as regras primárias são identificadas em uma sociedade, e, portanto, só pode ser concebida ao se ter em mente o ponto de vista interno: quem dela se vale ou a usa como regra norteadora.

Dessa forma, tem-se que, por um lado, a validade de uma norma do sistema jurídico dependeria da regra de reconhecimento, e, por outro, esta somente poderá existir quando, tendo-se em conta o ponto de vista interno, os participantes da sociedade aceitam-na.

Laporta afirma que Hart avança decisivamente no reconhecimento do que é o direito, especialmente por meio da caracterização do ponto de vista interno, recordando que o conceito de validade em Hart está, ineludivelmente, ligado à sua regra de reconhecimento, de modo que dizer que uma determinada regra é válida, é reconhecer que ela satisfaz todos os requisitos estabelecidos na regra de reconhecimento, e, portanto, que é uma regra jurídica que integra o sistema jurídico.²²⁶

Para Matthew Kramer, a regra de reconhecimento permitiria a entrada de

²²⁴ HART, *op. cit.*, p. 120.

²²⁵ HART, *op. cit.*, p. 99.

²²⁶ LAPORTA, Francisco J. *Entre el derecho y la moral*. Ciudad de México: Fontamara, 1993, p. 32.

princípios no direito se ela mesma consistisse em um critério moral capaz de determinar a validade jurídica de uma norma exclusivamente com base em seu conteúdo moral, isto é, sem a necessidade de qualquer outro ponto institucional ou procedimental.²²⁷

Assim, poderíamos chegar à conclusão de que os motivos pelos quais um operador do direito deve aplicar uma norma jurídica não provêm dessas normas, mas do conteúdo moral tomado pela regra de reconhecimento.

O positivismo inclusivo pode significar, então, a inclusão de princípios como um critério adicional para a identificação de normas jurídicas. Seria uma questão de se admitir que os princípios morais podem fazer parte da regra de reconhecimento, no sentido de que podem fazer parte dos critérios para identificação das normas jurídicas.²²⁸

De tal sorte, o positivismo inclusivo admitiria a inclusão de critérios morais na regra de reconhecimento não apenas na medida em que serve para determinar a existência de normas jurídicas, mas também para determinar seu conteúdo.

Wilfrid Waluchow concentrou-se nas críticas que a posição de Hart geraria a respeito da certeza do direito, pois, segundo tais críticas, o direito poderia ser seriamente diminuído pela incorporação de normas morais, que muitas vezes são difíceis de interpretar e aplicar. Waluchow, no entanto, propõe reconsiderar os padrões de certeza que são razoáveis de se esperar no direito, bem como repensar se as normas morais são tão imprecisas, vagas e subjetivas, como afirmara o positivismo jurídico kelseniano.²²⁹

Matthew Kramer, por sua vez, localizou as tentativas de incorporação da moral ao direito - ainda em um contexto positivista - em algumas das obras de Soper e de Hart. Para Kramer, a diferença entre ambos os autores estaria no fato de que Soper admite a inclusão de diretrizes morais pela regra de reconhecimento, mas faz a ressaltava de que as diretrizes morais são uma condição necessária, mas não suficiente, pois outros critérios seriam necessários. Já para Hart, diferentemente de Soper, a presença de diretrizes morais na regra de reconhecimento seria suficiente para determinar a validade de um norma jurídica baseada em sua conformidade

²²⁷ KRAMER, M. H. *Where law and morality meet*. London: Oxford University Press, 2004, p. 18.

²²⁸ KRAMER, *op. cit.*, p. 4.

²²⁹ WALUCHOW, W. J. *Inclusive legal positivism*. Oxford: Clarendon Press, 1994, p. 135.

material com as referidas diretrizes.²³⁰

Destarte, podemos concluir que o positivismo inclusivo não só teria a aptidão de reafirmar as relações entre o direito e a moral, mas poderia também apontar que essas próprias relações ocorrem na esfera do conceito de direito: identificar o que é direito válido e quais são as normas do sistema jurídico seria, então, uma tarefa que não pode ser realizada sem aquele componente de valor, que faria parte da regra de reconhecimento.

Em sentido contrário, Jeremy Waldron - um positivista exclusivo, ou seja, que nega todo e qualquer vínculo entre direito e moral - aponta que aqueles que se opõem ao positivismo normativo, isto é, à tese de que o conceito de direito deve ser buscado sem se apelar a juízos morais, tendem a reforçar sua perspectiva com o apelo à tese do objetivismo moral, segundo a qual os juízos de valor podem ser classificados como verdadeiros ou falsos, independentemente das crenças subjetivas ou percepções de quem os emitiu, o que, para o Waldron, tendo em vista os desacordos morais presentes na sociedade, ou seja, a existência de um subjetivismo moral, seria um apelo apenas ilusório, uma vez que não reduziria as possíveis arbitrariedades que ameaçam a estabilidade na interpretação e aplicação do direito.²³¹

Destarte, podemos concluir que, segundo o positivismo exclusivo surgido após o positivismo normativo de Hans Kelsen - exercendo com este um diálogo muito mais próximo, ainda mais quando comparado ao positivismo inclusivo de Hart - para que haja certeza e segurança jurídica, o juspositivismo deve se esforçar em traçar uma fronteira clara entre o direito e a moral.

De acordo com Waldron, as arbitrariedades que ameaçam a estabilidade na interpretação e aplicação do direito não podem ser superadas ao se apelar ao objetivismo moral, haja vista sua incapacidade em oferecer soluções conclusivas nos casos de desacordo entre diferentes crenças ou percepções sobre fatos morais, de maneira que a existência de uma resposta correta seria uma mera questão subjetiva.²³²

A partir deste último ponto, é necessário aprofundar a noção de objetividade moral, pois, embora Waldron descarte as possibilidades de se chegar a uma

²³⁰ KRAMER, M. H. *Where law and morality meet*. London: Oxford University Press. 2004, p. 20-25.

²³¹ WALDRON, J. *Law and disagreement*. Oxford: Clarendon Press, 1999, p. 167-168.

²³² WALDRON, *op. cit.*, p. 186-187.

resposta correta às controvérsias em questões morais, denotamos que o autor não avança na caracterização do objetivismo moral, não como uma questão ontológica, mas precisamente como uma questão relativa ao significado e função dos juízos de valor, e nem distingue suficientemente seu campo de atuação como uma teoria que tenta afirmar o caráter verdadeiro ou falso dos enunciados morais.

Segundo Susan Wolf, a objetividade moral se desenvolve, fundamentalmente, no campo semântico e não ontológico, de modo a usar o significado das afirmações a fim de avançar na atribuição imparcial de valor moral, atravessando os confrontos de tipo argumentativo, devendo ser concebida como uma propriedade gradual, como um ideal a ser alcançado e satisfeito em parcelas variáveis.²³³

Para a autora, a ética pode ser objetiva, ou pelo menos parcialmente objetiva, mesmo que não possa oferecer uma única solução para todos os problemas morais, pois a razão, juntamente com os fatos empíricos, servem como guias para a avaliação moral, mesmo que esses dois elementos não sejam suficientes para se chegar a uma única resposta possível.

Pelo exposto, podemos vislumbrar que esses debates em torno do positivismo, pelos próprios positivistas, não apenas respondem por uma importante reformulação e recuperação das relações entre o direito e a moral, mas também atualizam a relevância da filosofia moral para o direito.

Na medida em que são identificadas e analisadas aquelas áreas em que o direito não pode ignorar em suas implicações avaliativas, há um aprofundamento das questões de fundamentação, o que torna inevitável a reflexão sobre os temas centrais da filosofia moral.

Pelo exposto, não obstante as tentativas do positivismo pós-kelseniano tentar incluir a moral em suas teorias, tais tentativas se demonstram ainda muito distantes da realidade valorativa que é o direito, de sorte que, com o transcorrer do pensamento jurídico, o direito passará a ser compreendido como um produto cultural e social, densamente permeado por valores e inafastável da ética, efeito de um processo de constante melhoramento e nobilitação da humanidade, apreciado, não segundo relações de causa e efeito, mas de meios e fins, de maneira não mais estruturalista, mas funcionalista, como Bobbio²³⁴ mais tarde declararia.

²³³ WOLF, Susan. Two levels of pluralism. *Ethics*, Chicago, v. 102, n. 4, p. 785-798, The University of Chicago Press, jul., 1992, p. 785-787.

²³⁴ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. São Paulo: Manole, 2006. p. 33-34.

Na guinada do que se convencionou chamar de pós-positivismo, da qual trataremos abaixo, como uma síntese entre as teorias jusnaturalistas e juspositivistas, o direito será tratado como uma disciplina social dotada de importantes funções: a busca pela justiça e pela igualdade, de acordo com um objetivismo ético, a defesa contundente dos direitos fundamentais e a compreensão do direito como um sistema de valores, princípios e regras, positivando-se todo um arcabouço axiológico nos Textos Magnos.

2.4. O PÓS-POSITIVISMO

Não obstante as inúmeras tentativas do juspositivismo em separar a moral do direito, o fim da Segunda Guerra Mundial, com a destruição de boa parte do continente europeu, as graves violações de direitos - onde homossexuais, judeus, ciganos, e toda sorte de seres humanos considerados inferiores, foram dizimados nos campos de concentração de Dachau e Auschwitz - e a mudança do eixo mundial da Europa para os Estados Unidos, como o centro do poder político-econômico no mundo, marcaram a retomada dos estudos jusnaturalistas e o que se convencionou chamar “a era dos direitos humanos”, pós-positivismo ou neoconstitucionalismo.²³⁵

Podemos denotar que o pós-positivismo deu cabo a um processo de constitucionalização do direito, principalmente quanto à positivação dos valores por meio dos princípios - agora com maior densidade normativa - e de proteção das garantias fundamentais dos seres humanos frente ao Estado, de modo a criar inúmeros limites à atuação deste, com vistas a buscar a plena realização do indivíduo por meio da justiça, com a primazia das Constituições e seus valores em face da primazia da lei.

Nesse sentido, o jurista alemão Klaus Tipke²³⁶ faz uma divisão entre o Estado de direito formal e material, afirmando que o Estado de Direito de caráter formal fora o primeiro a ser desenvolvido historicamente, reconhecendo a

²³⁵ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 228-230.

²³⁶ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 13.

separação dos Poderes e o predomínio da lei, tendo como escopo a proteção da segurança jurídica.

Ocorre que o advento do nacional-socialismo na Alemanha, deformando o Estado de Direito, tornou premente a necessidade de um Estado de Direito material. Dessa maneira, qualquer Estado de Direito sem a garantia material de justiça mostra-se, atualmente, inconcebível:

Em um Estado de Direito tudo deve o quanto possível ocorrer com justiça. Essa é a mais alta exigência, que se pode fazer perante ele. Essa exigência não pode em sua essência ser anulada ou deslocada por outras exigências. Daí partem também as constituições que *expressis verbis* invocam a Justiça ou a Justiça Tributária.

A Justiça se concretiza através do ordenamento valorativo da lei fundamental. Deste modo o Estado de Direito material assegura principalmente os direitos fundamentais, a dignidade humana, a igualdade e a liberdade do homem; sem tais direitos humanos, o Estado de Direito é inconcebível.²³⁷

Assim, concluímos que a partir da ideia da realidade plural e multifacetada da sociedade humana, dotada de ínsita dignidade e profundas raízes axiológicas, o cumprimento amplo dos direitos fundamentais e a plena realização do bem-estar dos indivíduos, a defesa da justiça, e, por via de consequência, da ética, passam a ser não só estudados em profundidade, mas postos em prática.

A axiologia do direito, até então deixada de lado - em prol de uma busca científica com pretensões de pureza - volta às discussões acadêmicas e jurisprudenciais, por meio da qual as instituições democráticas têm se fortalecido, o que demonstra a clara “falência da sociedade contemporânea em resolver seus conflitos exclusivamente pela norma jurídica”.²³⁸

Somadas a tais considerações, as contribuições mais recentes para o debate sobre a natureza das normas jurídicas demonstram-nos que se tem acentuado, ainda mais, a relevância da filosofia moral, na medida em que um vínculo estreito entre o direito e a ética tem sido revelado.

De acordo com Luís Roberto Barroso, ao tratar do tema:

A doutrina pós-positivista se inspira na revalorização da razão prática, na teoria da justiça e na legitimação democrática. Nesse contexto, busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral da Constituição e das leis, mas sem recorrer

²³⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 183.

²³⁸ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 99.

a categorias metafísicas. No conjunto de ideias ricas e heterogêneas que procuram abrigo nesse paradigma em construção, incluem-se a reentronização dos valores na interpretação jurídica, com o reconhecimento de normatividade aos princípios e de sua diferença qualitativa em relação às regras; a reabilitação da razão prática e da argumentação jurídica, a formação de uma nova hermenêutica; e o desenvolvimento de uma teoria dos direitos fundamentais edificada sobre a dignidade da pessoa humana. Nesse ambiente, promove-se uma reaproximação entre o Direito e a ética.²³⁹

Para nós, dentre as contribuições que visam trazer à tona as questões morais ao direito, uma das mais influentes na atualidade é a perspectiva de Ronald Dworkin, que aponta não só a existência, mas a normatividade e primazia dos princípios jurídicos em detrimento das regras, dentro de um mesmo ordenamento jurídico. Normas estas, os princípios, cujo conteúdo é, na maioria dos casos, de natureza moral - ou seja, valorativa -, e cuja incorporação é realizada muitas vezes por meio de canais indiretos e difusos, mais de acordo com a forma como aceitamos os padrões morais.

Dworkin se vale de um argumento eminentemente axiológico para afirmar a primazia sistemática dos princípios jurídicos sobre as regras, posto serem os princípios os detentores dos valores normativos mais fundamentais de um ordenamento jurídico, sendo que são as regras que irão buscar seu fundamento nos princípios jurídicos, e não o contrário. Assim, conforme elucida Caliendo:

Podemos encontrar em Ronald Dworkin um dos principais defensores dessa tese. Para este autor, a valorização normativa dos princípios e a sua afirmação decorrem de postulados mais gerais de ataque ao positivismo jurídico. Para Dworkin, a pergunta: por que devemos obedecer às regras jurídicas? Deve ser respondida não apenas com o recurso às exigências da autoridade ou de uma força externa ao cidadão, mas principalmente pelo recurso a exigências internas e intersubjetivas de moralidade, justiça e ética. Para Dworkin, a distinção entre princípios e regras não é meramente interna, lógica ou quantitativa, mas especialmente qualitativa. Os princípios são exigências de justiça, equidade ou outra dimensão da moralidade. Os princípios são portadores do núcleo básico e radical do sistema jurídico, sem o qual este perde seus fundamentos.²⁴⁰

Destarte, concluímos que os princípios, enquanto normas portadoras dos valores fundamentais da sociedade, passam a ser considerados como o lastro do ordenamento jurídico, irradiando suas determinações por todos os ramos do direito, dentre eles, o direito tributário, que deverá ser justo, e, portanto, ético.

²³⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 271-272.

²⁴⁰ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 174.

Ricardo Lobo Torres, tecendo considerações acerca do pensamento de Ronald Dworkin, alega que este, após distinguir os princípios das políticas, faz uma distinção entre princípios as regras, no seguinte sentido:

1º - as regras são aplicadas segundo o critério do tudo-ou-nada (*all-or-nothing*), ou seja, tanto que válidas atingem o fato nelas previsto, comportando apenas as exceções nelas próprias listadas; já os princípios são enunciados genéricos, em que inexistente enumeração de exceções, de modo que se abrem para incontáveis casos imaginários; 2º - enquanto os princípios têm diferentes pesos e podem ser escolhidos em razão de sua importância maior ou menor, as regras não têm tal dimensão, pois a diferente importância que possam possuir não conduz a que o conflito entre elas se resolva pelo peso relativo de cada qual.²⁴¹

Assim, concluímos que, diferentemente das regras, que corresponderiam a pautas de qualificação das condutas concretas a serem ou não serem praticadas, os princípios funcionariam como diretrizes amplas e valores básicos a serem levados em conta na tomada de decisão e na ponderação das diversas situações do caso concreto, definindo condutas a serem seguidas na maior medida possível.

Sobre este assunto, Marco Aurélio Greco argumenta que:

Analisar princípios, portanto, é menos examinar condutas concretas e mais buscar encontrar o caminho para o exercício de certa atividade ou realização de certa conduta, caminho que será definido pela graduação que for adotada para a ponderação de cada um dos princípios. Como tal, os princípios, diferentemente das regras, assumem capital importância na interpretação do ordenamento positivo, pois compõem a sua tessitura, com o que interferem na compreensão e aplicação do Direito. Ademais, exercem a função de verdadeiras regras de calibração do sistema jurídico, visando assegurar a sua imperatividade.²⁴²

De tal sorte, se tanto a tese da existência de um subjetivismo ético como a tese da separação entre o direito e a moral já parecem apresentar algumas fissuras desde o fim da Segunda Guerra Mundial, para nós, a proposta do jurista Ronald Dworkin trará, ainda mais, novas perspectivas na forma pela qual o direito é vislumbrado, passando a interligá-lo à ética por meio dos princípios jurídicos, de modo a afastar a suposta da separação de ambas as dimensões.

²⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: Luis Eduardo Schoueri; Fernando Aurélio Zilveti. (Org.). *Direito tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 181.

²⁴² GRECO, Marco Aurélio. Notas sobre o princípio da moralidade: uma abordagem apoiada no elemento alteridade. *Revista Brasileira de Direito Público*, Belo Horizonte, v. 12, n. 45, p. 173-187, abr./jun. 2014, p.174.

Dworkin mudou o curso da teoria do direito²⁴³ e, mais precisamente, do positivismo jurídico, pois ao mesmo tempo em que revitalizou a discussão moral no quadro da filosofia do direito, introduziu um novo papel para esta na resolução dos problemas jurídicos:

Na obra de Dworkin percebe-se que a eleição da igualdade como princípio jurídico fundamental conduz à possibilidade de equilíbrio entre os direitos e a justiça, entre a igual distribuição de bens e o direito de igual tratamento quanto às decisões políticas sobre tais bens.²⁴⁴

Pelo exposto, trazendo-se a ética ao debate jurídico, há o nascimento de um novo marco epistemológico no direito, por meio do qual os direitos humanos fundamentais, em suas várias dimensões, farão ressurgir o direito natural valorativo, retirando-se do Estado o controle único das fontes do direito²⁴⁵, mas, pelo contrário, a “sociedade recebe no pós-positivismo, o reconhecimento de sua participação na formação do direito”.²⁴⁶

2.4.1. OS DIREITOS FUNDAMENTAIS E OS DIREITOS HUMANOS

Vislumbramos que os direitos fundamentais e os direitos humanos, a despeito da proximidade terminológica, não podem ser considerados sinônimos. Os direitos fundamentais estão prescritos na ordem jurídica interna com o condão de assegurar posições individuais de proteção dos seres humanos para a consagração de um modelo de Estado Social e Democrático de Direito, tendo, por intermédio dos princípios, sua densidade e função normativa, de modo a prescreverem direitos sindicáveis, inclusive pela via judicial.

Por sua vez, os direitos humanos têm como finalidade precípua recuperar a

²⁴³ Nas palavras de Caliendo: “Dworkin dará um golpe de misericórdia no modelo normativista purista. Os princípios seriam uma espécie privilegiada de normas jurídicas. Os valores não poderiam simplesmente ser descartados. Essas inovações conceituais abririam caminho para o estudo posterior das normas sob o enfoque de uma teoria da argumentação.” (CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 169).

²⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: Luis Eduardo Schoueri; Fernando Aurélio Zilveti. (Org.). *Direito tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 177.

²⁴⁵ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 232.

²⁴⁶ BECHO, *op. cit.*, p. 236.

ideia de direitos naturais do indivíduo, lastrando-se, em regra, nas declarações e convenções internacionais, forjando a ideia de que a lesão à dignidade do ser humano não é questão que deva ficar adstrita à ordem interna de um país, mas tem importância transnacional.²⁴⁷

Dessa forma, podemos concluir que os direitos fundamentais seriam os direitos humanos introjetados em uma ordem jurídica, positivados por meio de uma Constituição. Ou seja, são os “direitos ou garantias especificados no instrumento constitucional”²⁴⁸, recebendo um grau mais elevado de segurança, tornando-se ou imutáveis ou de mudança dificultada.

Vidal Serrano, ao conceituar os direitos fundamentais, faz as seguintes elucubrações:

Podemos conceituar direitos fundamentais como o sistema aberto de princípios e regras que, ora conferindo direitos subjetivos a seus destinatários, ora conformando a forma de ser e de atuar do Estado que os reconhece, tem por objetivo a proteção do ser humano em suas diversas dimensões, a saber: em sua liberdade (direitos e garantias individuais), em suas necessidades (direitos sociais, econômicos e culturais) e em relação à sua preservação (solidariedade). Aponta-se que os direitos fundamentais constituem um sistema, na medida em que suas normas estão em constante interação, reconduzindo sempre ao mesmo objeto: a proteção do ser humano. Assim, um direito fundamental implica outro e um influencia o conteúdo do outro, de tal modo que, fora de uma análise sistemática, não poderiam ser enfocados como uma espécie de somatório de disposições analiticamente isoladas. Corroborando a ideia de sistema, conceitua-se direitos fundamentais como ‘uma unidade indivisível, interdependente e inter-relacionada, na qual os valores de igualdade e liberdade se conjugam e se completam.’²⁴⁹

Os direitos humanos, por sua vez, seriam válidos para todos os povos e em todos os tempos, haja vista sua dimensão jusnaturalista-universalista, oriundos da própria natureza humana e, por si, invioláveis, atemporais e universais.

Para José Joaquim Gomes Canotilho, os direitos fundamentais são os direitos do homem, instituídos jurídico-institucionalmente, garantidos e limitados no tempo e espaço, e, objetivamente, vigentes em uma ordem jurídica concreta, constituindo uma categoria jurídico-constitucional voltada à dignidade do homem em suas mais

²⁴⁷ NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *A cidadania social na Constituição de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2009, p. 23-24.

²⁴⁸ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 575.

²⁴⁹ NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *A cidadania social na Constituição de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2009, p. 15.

diversas dimensões.²⁵⁰

Ou seja, podemos compreendê-los como o predicado por meio do qual se faz do homem o único ser dotado de valores não relativos - a daí podermos notar a proximidade do pós-positivismo com a teoria ética de Immanuel Kant, tratando-o como “virada kantiana” -, mas absolutos, possuindo natureza multilateral e se prestando ao resguardo do ser humano em sua liberdade, necessidade e preservação, com clara ligação com a ética.

Nesse mesmo sentido, ao defender a conexão entre os direitos humanos e a moral - ou a ética, que, como já aduzimos, são aqui tomadas como noções sinônimas -, Renato Lopes Becho afirma que:

Os direitos humanos não são técnicas. Eles são os conteúdos e os fins do direito (a proteção do homem). E tais conteúdos significam a afirmação da axiologia no direito, a determinação de valores protetivos dos homens no ordenamento jurídico. O direito não pode ser visto, nesse contexto, como mera técnica de organização social ou de subjugação, por ato de força, da sociedade pelo detentor do poder. O poder e o direito passam a ser, repetimos, os instrumentos de salvaguarda dos homens. E o neoconstitucionalismo é o meio para se atingir seus objetivos. Os direitos humanos defendem a moral que deve ser seguida, essa justiça que ainda se persegue, essa ética minimamente posta no ordenamento jurídico.²⁵¹

Quanto às características intrínsecas dos direitos fundamentais, podemos denotar a historicidade, posto serem de aquisição histórica, resultado de um processo de conquistas humanitárias que surgiram sempre após sua violação; a autogeneratividade, porque não surgem das elucubrações do legislador, mas por este são reconhecidos e constitucionalizados, ou seja, surgem anteriormente à lei, pois são anteriores e superiores ao Estado, de modo que este não outorga, mas somente os reconhece e protege; a universalidade, porque são destinados ao homem enquanto gênero, incompatível com a restrição a um grupo ou categoria; a limitabilidade, dado que não são absolutos, mas limitáveis, pois o comando de sua aplicação concreta não pode resultar em aplicações sem limites, principalmente quando falamos em choque entre direitos; a irrenunciabilidade, posto não serem passíveis de renúncia; concorrenciaibilidade, pois são cumulativos, de modo que em uma mesma ação pode-se implicar o uso de dois ou mais direitos fundamentais.²⁵²

²⁵⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7ª ed., 8ª reimp., Coimbra: Almedina, 2010, p. 393.

²⁵¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva 2009, p. 250.

²⁵² DAVID ARAUJO, Luiz Alberto; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Verbatim, 2013, p. 161-169.

Ademais, os direitos fundamentais podem ser analisados sob um enfoque conteudístico, positivo e evolutivo.²⁵³

Quanto ao enfoque conteudístico, podemos concluir que os direitos fundamentais têm como valor genérico a dignidade da pessoa humana em todas as suas dimensões e como valor específico: a) a proteção da liberdade, como o direito de resistência e as cláusulas limitativas do Estado diante da liberdade do indivíduo; b) a proteção das necessidades materiais, como as medidas compensatórias das desigualdades sociais; e c) a proteção da preservação do homem, pois são voltados à proteção da espécie humana como um todo, independentemente da raça, sexo, cor, origem, idade ou identidade de gênero.

Quanto ao enfoque positivo, os direitos fundamentais dividem-se em: direitos individuais, direitos coletivos, direitos sociais, direitos de nacionalidade e direitos políticos.²⁵⁴

Em seu aspecto evolutivo, é possível elucidar historicamente três dimensões de direitos fundamentais, nas quais se denota um aumento progressivo de acumulação dos níveis de proteção de esferas da dignidade humana, como assevera Bonavides:

Em rigor, o lema revolucionário do século XVIII, esculpido pelo gênio político francês, exprimiu em três princípios cardeais todo o conteúdo possível dos direitos fundamentais, profetizando até mesmo a sequência histórica de sua gradativa institucionalização: liberdade, igualdade e fraternidade.²⁵⁵

Denotamos, então, que os direitos de primeira dimensão são os direitos de liberdade - civis e políticos - que surgem com a apoteose do desenvolvimento do pensamento iluminista e liberal, lastreando-se na ideia da garantia das liberdades negativas - e individualistas - frente ao Estado, ressaltando a salvaguarda do direito à vida, à liberdade, à propriedade, à liberdade de expressão e religião e à participação política, como faculdades ou atributos dos indivíduos, ostentando a subjetividade como seu traço característico.

Nesse sentido, tratando dos direitos fundamentais de primeira dimensão, Daniel Sarmento salienta que:

²⁵³ DAVID ARAUJO; NUNES JÚNIOR, *op. cit.*, p. 155-156.

²⁵⁴ DAVID ARAUJO; NUNES JÚNIOR, *op. cit.*, p. 157.

²⁵⁵ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 576-578.

Dentro deste paradigma, os direitos fundamentais acabaram concebidos como limites para a atuação dos governantes, em prol da liberdade dos governados. Eles demarcavam um campo no qual era vedada a interferência estatal, estabelecendo, dessa forma, uma rígida fronteira entre o espaço da sociedade civil e do Estado, entre a esfera privada e a pública, entre o 'jardim e a praça'. Nesta dicotomia público/privado, a supremacia recaía sobre o segundo elemento do par, o que decorria da afirmação da superioridade do indivíduo sobre o grupo e sobre o Estado. Conforme afirmou Canotilho, no liberalismo clássico, o 'homem civil' precederia o 'homem político' e o 'burguês' estaria antes do 'cidadão'.

[...]

No âmbito do Direito Público, vigoravam os direitos fundamentais, erigindo rígidos limites à atuação estatal, com o fito de proteção do indivíduo, enquanto no plano do Direito Privado, que disciplinava relações entre sujeitos formalmente iguais, o princípio fundamental era o da autonomia da vontade.²⁵⁶

Por sua vez, ao contrário dos direitos de primeira dimensão, em que ao Estado era relegada uma inatividade, uma limitação ao poder estatal - garantindo-se a liberdade negativa, com claro caráter individualista -, para nós, os direitos de segunda dimensão se consubstanciam nas liberdades positivas que visam à garantia do atingimento da isonomia, ou seja, a igualdade em seu viés material, requerendo uma atitude ativa do Estado para se assegurar os direitos sociais e coletivos, como a cultura, a educação, a saúde e o lazer.

Tal função do Estado tem como marco histórico o advento da Revolução Industrial, ocorrida no final do século XIX e início do século XX, momento histórico em que passou a vigor uma noção antiliberal da realidade social, "muito mais rica e aberta à participação criativa e à valoração da personalidade que o quadro tradicional da solidão individualista"²⁵⁷.

De acordo com Sarmiento, ao tratar da segunda dimensão dos direitos fundamentais:

As Constituições do México (1917) e de Weimar (1919) trazem em seu bojo novos direitos que demandam uma contundente ação estatal para sua implementação concreta, a rigor destinados a trazer consideráveis melhorias nas condições materiais de vida da população em geral, notadamente da classe trabalhadora. Fala-se em direito à saúde, à moradia, à alimentação, à educação, à previdência etc. Surge um novíssimo ramo do Direito, voltado a compensar, no plano jurídico, o natural desequilíbrio travado, no plano fático, entre o capital e o trabalho. O *Direito do Trabalho*, assim, emerge como um valioso instrumental vocacionado a agregar valores éticos ao capitalismo, humanizando, dessa forma, as até então tormentosas relações jus laborais. No cenário jurídico em geral, granjeia destaque a

²⁵⁶ SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 12-13.

²⁵⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 578-579.

gestação de normas de ordem pública destinadas a limitar a autonomia de vontade das partes em prol dos interesses da coletividade.²⁵⁸

Assim, concluímos que os direitos de segunda dimensão são permeados por valores de justiça social, em prol das reivindicações dos menos favorecidos, tudo isto em virtude das desigualdades ocasionadas pelo Estado Liberal que tomou forma com o fim do Absolutismo.

Os direitos de terceira dimensão - cristalizados no final do século XX, com a revolução tecnológica -, “oriundos da consciência de um mundo partido entre nações desenvolvidas e subdesenvolvidas”²⁵⁹, voltam-se à ideia de fraternidade e de solidariedade, de modo a não serem destinados à proteção de interesses individuais ou coletivos, de um determinado nicho ou classe social, mas são destinados a todos os interesses difusos, dotados de grande teor humanístico e universal, voltando-se ao gênero humano enquanto tal, como o direito à paz e à comunicação, ao desenvolvimento em sentido amplo, ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, e ao patrimônio comum da humanidade.

Não obstante as três dimensões supracitadas, tendo em vista o processo impingido pela globalização e pelo neoliberalismo, podemos vislumbrar que há ainda uma corrente que afirma existir uma quarta dimensão, consubstanciada no direito à democracia, à informação, ao pluralismo e aos direitos relacionados à engenharia genética:

A globalização política neoliberal caminha silenciosa, sem nenhuma referência de valores.

[...]

Há, contudo, outra globalização política, que ora se desenvolve, sobre a qual não tem jurisdição a ideologia neoliberal. Radica-se na teoria dos direitos fundamentais. A única verdadeiramente que interessa aos povos da periferia. Globalizar direitos fundamentais equivale a universalizá-los no campo institucional.

[...]

A globalização política na esfera da normatividade jurídica introduz os direitos de quarta geração, que, aliás, correspondem à derradeira fase de institucionalização do Estado social. É direito de quarta geração o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo. Deles depende a concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência.

[...] os direitos da primeira geração, direitos individuais, os da segunda, direitos sociais, e os da terceira, direitos ao desenvolvimento, ao meio

²⁵⁸ SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 19.

²⁵⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 583-584.

ambiente, à paz e à fraternidade, permanecem eficazes, são infra-estruturais, formam a pirâmide cujo ápice é o direito à democracia.²⁶⁰

Pelo exposto, concluímos que os direitos fundamentais, evoluindo historicamente e sendo desvendados e protegidos pela sociedade, humanizam-se cada vez mais, partindo do ser humano, com suas mais díspares idiossincrasias, projetando valores de dignidade, justiça, equidade e moralidade, como forma de possibilitar uma existência minimamente digna a plena realização do indivíduo.

Deste fato, na atualidade, toda a sociedade é chamada a interpretar o direito e a interpretação, então, assume um papel fundamental, de modo que o direito sai das mãos do cientista para se direcionar às mãos do hermeneuta, que passa a exercer uma função vívida e criativa e não um de um mero declarador das normas postas.²⁶¹

2.4.2. A CONSTITUCIONALIZAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DO DIREITO

Denotamos que o processo de constitucionalização do direito, principalmente no que tange à positivação dos valores é um dos marcos do pós-positivismo - e o motivo pelo qual pode também ser denominado de neoconstitucionalismo - e ocorreu em grande parte do continente europeu, onde podemos vislumbrar a promulgação de Constituições dotadas de inúmeros direitos fundamentais e a criação de Tribunais Constitucionais para dar cabo de sua interpretação, como a Constituição da República Italiana de 1947, a Constituição Alemã de 1949, a Constituição da Quinta República Francesa de 1958, a Constituição da República Portuguesa de 1976 e a Constituição Espanhola de 1978; e os respectivos Tribunal Constitucional Federal na Alemanha, criado em 1951, a Corte Constitucional da Itália, criada em 1956, o Conselho Constitucional da França, criado em 1958, o Tribunal Constitucional Português, criado em 1982 e o Tribunal Constitucional Espanhol, criado em 1980.

²⁶⁰ BONAVIDES, *op. cit.*, p. 585-586.

²⁶¹ Em semelhante sentido, Becho assevera que “vemos os direitos humanos como filosofia, uma relação entre o direito e a moral firmada no pressuposto da alteridade do homem como objeto de proteção jurídica acima de quaisquer outros, seja o Estado, seja até mesmo a segurança jurídica vista em moldes tradicionais. Em outras palavras, acima do direito e do Estado está o homem. Todos os pretensos direitos ou interesses que conflitam com essa máxima, com essa superioridade intrínseca, deixam de ter validade.” (BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 249).

Tal processo de constitucionalização do direito trouxe à tona a divisão entre os princípios e as regras, com a predominância daqueles, a supremacia dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana, a interpretação axiológica e criativa do direito, a utilização da ponderação para além da subsunção, a predominância da atividade jurisdicional e a reaproximação do direito à moral, sendo possível denotar que, com o pós-positivismo, há um reconhecimento dos Tribunais Constitucionais, e dos juízes em geral, como verdadeiros operadores deste arcabouço de valores positivados, de modo a lhes conferir novos instrumentos e métodos de interpretação do direito, a fim de que sejam atingidos os fins estabelecidos constitucionalmente, passando, então, o Poder Judiciário, a deter um papel de destaque - contrariamente à ideia do “juiz boca da lei”, tendo como foco principal a concretização da justiça.²⁶²

Os princípios, como espécie do gênero normas jurídicas, diferentemente das regras, unem-se à ideia de valores, de maneira que, no sentido da atual filosofia do direito, chama-se a atenção para o fato de que houve a incorporação de valores abstratos e dos direitos naturais no ordenamento jurídico democrático pela intermediação dos princípios constitucionalizados, de modo a concretizá-los, sendo que, assim, “o juiz se transforma em administrador dos direitos naturais incorporados aos grandes textos constitucionais”.²⁶³

Roberto Wagner Lima Nogueira também compartilha deste entendimento, afirmando que:

A partir da segunda metade do século XX, é nítido o recrudescimento de uma visão jurídico-filosófica, denominada pela doutrina de positivismo-normativista, a saber, uma postura em que o direito se confunde com a própria norma, levando-se ao extremo de se promover uma rígida separação entre o direito e a ética.

Com o avanço do processo civilizatório e dos desejos humanitários que o ensejam, há uma aproximação definitiva da teoria dos direitos fundamentais e da teoria da justiça, e por conseguinte cresce em importância o estudo dos princípios jurídicos e com isto reconcilia-se a ética com o direito, superando os positivismos de diversos matizes ideológicos, desde o normativista ao historicista e sociológico.²⁶⁴

²⁶² BECHO, *op. cit.*, p. 239.

²⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: Luis Eduardo Schoueri; Fernando Aurélio Zilveti. (Org.). *Direito tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 180.

²⁶⁴ LIMA NOGUEIRA, Roberto Wagner. Ética tributária e cidadania fiscal. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 27, p. 20-40, set./out., 2002, p. 39.

Desse modo, podemos concluir que o sentido e o significado da Constituição são alterados, antes vista como mero documento formal por meio do qual os poderes do Estado eram divididos e organizados e alguns poucos direitos eram concedidos programaticamente, para buscar a maior efetividade possível de seu texto - que passa a ser extenso, estabelecendo todo um conjunto de amplos direitos -, que regerá todos os fatos da vida, papel que antes ocupara o direito civil.²⁶⁵

É por meio da constitucionalização que a ética e os valores, como a justiça e a liberdade, são concretizados, de modo que os valores e princípios morais passam a ser princípios jurídicos. Disto, infere-se que o novo inter-relacionamento entre a ética e o direito, agora com uma dimensão normativa, conduz a que toda uma série de conteúdos axiológicos e o próprio direito natural passa a ser positivado, sendo “possível falar, no plano da legitimação do ordenamento, em juridicização de direitos morais ou de princípios morais”.²⁶⁶

Para Bonavides, o positivismo formalista vislumbrava a Constituição equiparadamente à lei, de maneira que ambas eram consideradas como de mesma estrutura, substância e natureza, o que, na concepção do constitucionalista, é de todo impossível, posto ser a Constituição, não somente lei, mas verdadeiro direito, afirmando que:

Compreendê-la como direito, e não apenas como lei, ao revés, portanto, do que fazia o positivismo legalista, significa, enfim, desatá-la dos laços silogísticos e dedutivistas, que lhe embargavam a normatividade e a confinavam, pelo seu teor *princípial*, ao espaço da programaticidade destituída de juridicidade.

Daqui se infere o seguinte: aquele dedutivismo formalista excluía da Ciência do Direito e da tarefa hermenêutica a consideração de princípios e valores, sem cuidar que estes formam o tecido material e substrato estrutural já da Constituição, já dos direitos fundamentais. Afastados da interpretação, sem eles não há, em rigor, concretização, por não haver “pré-compreensão” (*Vorverständnis*), e, não havendo “pré-compreensão”, quase todo o Direito Público tende a ficar abalado em seus alicerces, fundamentos e legitimidade. Tudo isso à mingua de conteúdos reais, por obra de um formalismo que, apartado do universo real, tolhe, na operação cognitiva, executada por um intérprete prisioneiro da racionalidade lógica, o alcance

²⁶⁵ Conforme entende Carrazza: “A Constituição, conforme acenamos, ocupa o nível supremo da ordem jurídica, acima do qual não se reconhece outro patamar de juridicidade positiva. É ela que enumera os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal, definindo as relações do poder político, dos governantes e governados e – respeitados os direitos e garantias individuais e sociais e o princípio da livre iniciativa – até das pessoas físicas e jurídicas.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 34).

²⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 10.

da presença e ação do elemento indutivo, este fator tão importante na captação dos sentidos normativos.

Aqueles valores e princípios representam, por conseguinte, a matéria-prima da Nova Hermenêutica; esta, outra coisa não é senão a própria teoria material da Constituição.²⁶⁷

Nesse mesmo sentido, Paulo Caliendo afirma que o normativismo falhou ao entender a Constituição enquanto mera fonte formal do direito e norma superior das demais normas jurídicas presentes no ordenamento jurídico, sem que se compreendesse o real alcance de todo o Texto Constitucional, como verdadeira norma de compromisso entre os setores distintos da sociedade, tratando de dilemas valorativos, de modo que a Lei Maior é, na realidade, “uma carta política que carrega os valores sociais (carta axiológica) mais importantes de uma sociedade e orienta a solução leal de conflitos existentes em uma dada sociedade”.²⁶⁸

Concluimos, então, que a Constituição passa a se consubstanciar em força ativa, lastreada na singular natureza do presente, dando causa à “uma vontade de Constituição”²⁶⁹, que se baseia na compreensão da necessidade e do valor de uma ordem jurídica sólida, protegendo-se os indivíduos dos arbítrios, e de que tal ordem, mais do que legitimada pelos fatos, está em um processo de legitimação constante, e da importância da vontade humana em sua construção.

E quanto mais a Constituição corresponder tanto à natureza singular do presente, levando em conta, portanto, não só os elementos políticos, sociais e econômicos, mas também o estado espiritual de seu tempo; como for passível de adaptação desse arcabouço de valores - que ocorre mediante a textura aberta dos princípios -, mais a Constituição estabelecerá uma ordem adequada e justa.²⁷⁰

Para Luís Roberto Barroso, o neoconstitucionalismo pode ser resumido da seguinte maneira:

Em suma: o neoconstitucionalismo ou novo direito constitucional, na acepção aqui desenvolvida, identifica um conjunto amplo de transformações ocorridas no Estado e no direito constitucional, em meio às quais podem ser assinalados, (i) como marco histórico, a formação do Estado constitucional de direito, cuja consolidação se deu ao longo das décadas finais do século XX; (ii) como marco filosófico, o pós-positivismo, com a centralidade dos direitos fundamentais e a reaproximação entre Direito e ética; e (iii) como

²⁶⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 613.

²⁶⁸ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 69.

²⁶⁹ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991, p. 19-20.

²⁷⁰ HESSE, *op. cit.*, p. 20-21.

marco teórico, o conjunto de mudanças que incluem a força normativa da Constituição, a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional. Desse conjunto de fenômenos resultou um processo extenso e profundo de constitucionalização do Direito.²⁷¹

Além disso, podemos concluir que o novo Estado Constitucional, de caráter pós-positivista, detém mais dois aspectos, quais sejam: a rigidez das Constituições, que passam a ter um reforço hierárquico no sentido de não poderem ser alteradas pelas vias ordinárias; e o controle de legitimidade das leis, no sentido de que todas as leis que não estiverem em consonância com a Constituição - seja em seus dispositivos propriamente ditos, ou seja no caso de se estabelecer uma interpretação conforme a Constituição - serão consideradas inconstitucionais, e, portanto, deverão ser retiradas do ordenamento jurídico.

Dessa forma, as Constituições deixam de ser meras Cartas programáticas sem densidade normativa, para se transformarem na Lei Maior, ou seja, no ápice do sistema jurídico e com demasiada carga valorativa.²⁷²

Nas palavras de Konrad Hesse:

Se não quiser permanecer “eternamente estéril”, a Constituição — entendida aqui como “Constituição jurídica” — não deve procurar construir o Estado de forma abstrata e teórica. Ela não logra produzir nada que já não esteja assente na natureza singular do presente (*individuelle Beschaffenheit der Gegenwart*). Se lhe faltam esses pressupostos, a Constituição não pode emprestar “forma e modificação” à realidade; onde inexiste força a ser despertada — força esta que decorre da natureza das coisas — não pode a Constituição emprestar-lhe direção; se as leis culturais, sociais, políticas e econômicas imperantes são ignoradas pela Constituição, careceria do imprescindível germe de sua força vital. A disciplina normativa contraria a essas leis, não logra concretizar-se.²⁷³

Assim, podemos concluir que a interpretação constitucional tem função premente na preservação de sua força normativa, submetida ao denominado princípio da ótima concretização da norma, que não leva em conta tão somente a subsunção lógica - de caráter positivista -, mas visa à concretização “do sentido da proposição normativa dentro das condições reais dominantes numa determinada

²⁷¹ BARROSO, Luís Roberto. *O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2006-abr-26/triunfo_tardio_direito_constitucional_brasil?pagina=9> Acesso em: 19 mar. 2022.

²⁷² BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva 2009. p. 243.

²⁷³ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991, p. 18.

situação”²⁷⁴, de modo que a mudança das relações fáticas deve também gerar a mudança na interpretação constitucional.

Importa citar, como exemplo, o reconhecimento da união estável entre casais do mesmo sexo como entidade familiar e a descriminalização do aborto de fetos anencéfalos.

Paulo Bonavides espousa entendimento semelhante ao afirmar que:

Toda interpretação dos direitos fundamentais vincula-se, de necessidade, a uma teoria dos direitos fundamentais; esta por sua vez, a uma teoria da Constituição, e ambas – a teoria dos direitos fundamentais e a teoria da Constituição - a uma indeclinável concepção de Estado, da Constituição e da cidadania, consubstanciando uma ideologia, sem a qual aquelas doutrinas, em seu sentido político, jurídico e social mais profundo, ficariam de todo ininteligíveis. De tal concepção brota a contextura teórica que faz a legitimidade da Constituição e dos direitos fundamentais, traduzida numa tábua de valores, os valores da ordem democrática do Estado de Direito onde jaz a eficácia das regras constitucionais e repousa a estabilidade de princípios do ordenamento jurídico regido por uma teoria material da Constituição.²⁷⁵

Então, denotamos que, tendo em vista a nova hermenêutica constitucional estabelecida, por meio da qual os valores positivados nas Constituições têm uma textura aberta, assenta-se uma necessidade premente de se inter-relacionar o direito com toda uma série de fatos da vida, sejam os presentes na cultura, nas ciências sociais, humanas, exatas ou biológicas.

No que tange a tal fato, o direito não se volta mais a uma teoria meramente estruturalista, que manteve sua importância e vigência inerente à positivação, mas também a uma teoria funcionalista, que dá um novo caráter ao jurista: não mais conservador e mero transmissor de um corpo de regras já dadas, o jurista é agora também um criador de regras que transformam, de modo a integrar e inovar o sistema dado, do qual não é mais mero receptor, mas colaborador ativo.²⁷⁶

Surge, nesse contexto, a ideia desenvolvida pelo jurista alemão Peter Häberle²⁷⁷ da “sociedade aberta dos intérpretes da Constituição”, por meio da qual a noção de cidadania democrática - voltada a todo o arcabouço axiológico mencionado - não se desenvolve apenas por meio da delegação interpretativa do

²⁷⁴ HESSE, *op. cit.*, p. 22.

²⁷⁵ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 612.

²⁷⁶ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. São Paulo: Manole, 2006, p. 37.

²⁷⁷ HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição – contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1997, p. 36-37.

povo aos Órgãos Estatais e, em última instância, às Cortes Constitucionais, como exclusivamente competentes para interpretar a Constituição.

Podemos concluir que em uma sociedade aberta e pluralista há o advento de novas formas refinadas de se mediar o processo público de tomada de decisão e da prática cotidiana, especialmente mediante a realização dos direitos fundamentais, como base da legitimação democrática para uma interpretação constitucional aberta, tanto em seus resultados como no círculo de seus participantes.

Se, conforme visto em Hesse, a Constituição deve se lastrear na realidade social, sua interpretação também exige a incorporação tanto das ciências sociais, como das teorias jurídico-funcionais - e axiológicas -, voltando-se ao atendimento do interesse público e do bem-estar geral.

De tal sorte, os participantes do processo de interpretação constitucional deixam de ser oriundos de uma sociedade fechada para uma sociedade aberta, onde se vinculam como intérpretes tanto os Órgãos Estatais e Potências Públicas, como os diversos cidadãos e grupos, de maneira que quanto mais pluralista for a sociedade, mais abertos serão os critérios interpretativos, envolvendo-se, então, todos os participantes materiais do processo social como forças produtivas de interpretação.

A única ressalva feita por Häberle²⁷⁸ é a de que os cidadãos e grupos e a opinião pública atuam como pré-intérpretes, subsistindo sempre a responsabilidade da jurisdição constitucional em fornecer a última palavra sobre a interpretação da Constituição.

Não obstante a ressalva exposta, Häberle assevera que:

Todo aquele que vive no contexto regulado por uma norma e que vive neste contexto é, indireta ou, até mesmo diretamente, um intérprete dessa norma. O destinatário da norma é participante ativo, muito mais ativo do que se pode supor tradicionalmente, do processo hermenêutico. Como não são apenas os intérpretes jurídicos da Constituição que vivem a norma, não detém eles o monopólio da interpretação da Constituição.²⁷⁹

Destarte, concluímos que o direito, aliando-se aos valores e à realidade social, mostra-se verdadeiro produto da cultura²⁸⁰, o que implica abandonarmos a

²⁷⁸ HÄBERLE, *op. cit.*, p. 12-14.

²⁷⁹ HÄBERLE, *op. cit.*, p. 15.

²⁸⁰ BARRETO, Tobias. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Landy 2001, p. 31-36.

ideia de que ele seja uma entidade metafísica, mas antes o efeito de um processo de constante melhoramento e nobilitação da humanidade, como a antítese da natureza, pois a esta impusemos uma mudança com o intuito de melhoramento.

Ora, a cultura, diferentemente da natureza, é um processo geral da vida, apreciado, não segundo uma relação de causa e efeito, mas de meios e fins, de modo que o direito assumiria, então, uma tripla configuração: produto de um ser autônomo, porque o homem é o criador do direito; vinculador do homem, posto que o homem, apesar de criador do direito, a ele está vinculado, tendo como fim o próprio homem, pois são as ações humanas, no seu viver em sociedade, que são o cerne, o conteúdo material do direito.

Nesse mesmo sentido, Norberto Bobbio afirma que:

[...] bastará observar o quanto está em crise, hoje, outra das teses fundamentais da teoria do positivismo, segundo a qual o direito positivo, isto é, o direito a que o jurista unicamente deve prestar contas, é um direito unitário, coerente e completo de normas das quais é possível (e também obrigatório) extrair a solução de qualquer controvérsia (tese da chamada auto-suficiência do sistema normativo); e, ao contrário, o quanto se difundem, inclusive nos países de direito codificado, teorias realistas que voltam sua atenção mais à efetividade que à validade formal das normas jurídicas e põem o acento, mais que na auto-suficiência do sistema jurídico, nas inter-relações entre sistema jurídico e sistema econômico, entre sistema jurídico e sistema político, entre sistema jurídico e sistema social como um todo. O que distingue a situação presente são exatamente aquelas condições que consideramos particularmente favoráveis à formação de uma ciência do direito antitradicionalista, que busca o próprio objeto, em última instância, não tanto nas regras do sistema dado, mas na análise das relações e dos valores sociais a partir dos quais se extraem as regras do sistema e que, longe de se considerar, como por muito tempo foi, uma ciência autônoma e pura, busca, cada vez mais, a aliança com as ciências sociais, a ponto de considerar a si própria como um ramo da ciência geral da sociedade.²⁸¹

Assim, o ato interpretativo, dizendo respeito a todos, passa a ser um processo aberto e criativo, e não de passiva submissão ou de recebimento de uma ordem, conhecendo possibilidades e alternativas diversas²⁸², de modo a tomar nova forma e importância, partindo da realidade humana e dos dispositivos jurídicos em estado de latência, para criar uma nova realidade, como denota Becho:

²⁸¹ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. São Paulo: Manole, 2006, p. 46.

²⁸² HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição – contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1997, p. 30.

2.1. Os comandos são construídos tendo por referência os textos normativos, localizados por atividade interpretativa. O intérprete lê os textos, conjuga-os e conclui pelo comando determinado no sistema jurídico. Por isso, a interpretação jurídica é uma atividade complexa, que exige amplos e profundos conhecimentos dos diversos aspectos da realidade normativa.

3. Consideramos que a atividade interpretativa, no direito, é criadora da norma jurídica. Todos os textos são interpretados, sendo alguns mais complexos e outros muito simples. A norma jurídica é o resultado da interpretação, o que demanda, diversas vezes, a compreensão de diversos textos normativos. Nesse sentido, o intérprete pode chegar a uma das normas jurídicas possíveis a partir dos textos de leis, considerando também os conteúdos das decisões judiciais, dos ensinamentos doutrinários, e da própria leitura que faz dos princípios jurídicos.²⁸³

Desse modo, analisam-se os enunciados normativos, sua finalidade e o conteúdo axiológico que lhe dá suporte, interpretam-se os fatos, busca-se a veracidade quanto à ocorrência e conteúdo, para, por fim, aplicar-se a regra mais justa e igualitária ao caso concreto, de modo que todo o direito passa a ter um vínculo lógico com determinados valores sociais que vêm a ser constitucionalizados, e a Constituição, a partir de então, detém maior importância no cenário jurídico.

Ao tratar do tema, o jurista alemão Konrad Hesse tece as seguintes considerações:

A norma constitucional não tem existência autônoma em face da realidade. A sua essência reside na sua vigência, ou seja, a situação por ela regulada pretende ser concretizada na realidade. Essa pretensão de eficácia (*Geltungsanspruch*) não pode ser separada das condições históricas de sua realização, que estão, de diferentes formas, numa relação de interdependência, criando regras próprias que não podem ser desconsideradas. Devem ser contempladas aqui as condições naturais, técnicas, econômicas e sociais. A pretensão de eficácia da norma jurídica somente será realizada se levar em conta essas condições. Há de ~~se~~ igualmente, contemplado o substrato espiritual que se consubstancia num determinado povo, isto é, as concepções sociais concretas e o baldrame axiológico que influenciam decisivamente a conformação, o entendimento e a autoridade das proposições normativas.²⁸⁴

Pelo exposto, concluímos que o direito constitucional no pós-positivismo, ao dar cabo ao processo de constitucionalização do direito, positivando todo um arcabouço axiológico por meio dos princípios jurídicos, e ao criar uma nova forma de interpretação que lhe é específica, passa a acolher, no próprio plano científico do

²⁸³ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 150.

²⁸⁴ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris. 1991. p. 14-15.

direito, considerações éticas, arruinando - ou ao menos tornando arcaico - o formalismo metodológico da *Teoria Pura do Direito*²⁸⁵.

Portanto, nessa nova guinada, o sistema jurídico torna-se aberto, uma vez que suas normas não podem mais ser interpretadas fora de todo o contexto político, econômico e social em que estão inseridas, revalorizando-se seu caráter valorativo, pois, na verdade, a previsão normativa encontra-se aberta aos influxos da realidade, quer para substanciar o seu conteúdo, quer para motivar a eventual ressignificação deste mesmo conteúdo.

2.4.3. A BUSCA PELA JUSTIÇA E IGUALDADE

A revalorização da axiologia no direito, inexoravelmente, tem levado os operadores do direito ao estudo da ética, que, conforme já demonstrado em Aristóteles, está intimamente ligada ao conceito de justiça e igualdade.

Conforme já afirmamos no primeiro capítulo da presente dissertação, dentre as principais características da ética, está a implicação, de sorte que ética, isonomia e justiça são conceitos correspectivos, um implicando o outro e preenchendo seu conteúdo mutuamente.

Ora, vislumbramos que a justiça é um dos maiores valores do direito, principalmente quando tratamos de pós-positivismo, sendo assim “um conceito fundamental, absolutamente irreduzível, da ética, da filosofia social e jurídica, bem como da vida política, social, religiosa e jurídica”.²⁸⁶

Ademais, podemos denotar que a justiça em sentido amplo detém três principais fundamentos: a igualdade (justiça em sentido estrito), onde se encontra a forma da justiça; a adequação (justiça social ou do bem comum), que seria o conteúdo da justiça; e segurança jurídica (paz jurídica), que seria a função da justiça.

Assim, para nós, o conceito isonomia, enquanto igualdade em seu viés material, liga-se fundamentalmente à ideia de justiça - principalmente a justiça

²⁸⁵ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 614.

²⁸⁶ KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 2004, p. 225.

distributiva -, porque, como sua mais elevada ideia diretiva, pensar em justiça é buscar o conceito valorativo de um equilíbrio, um contrapeso entre determinados parâmetros que são colocados por um observador, como se denota do próprio conceito aristotélico tratado no capítulo primeiro, e, também, como podemos denotar das lições de Kauffmann:

[...] a conduta justa é uma mediania entre fazer e sofrer injustiça, pois fazer injustiça é dispor de excesso e sofrê-la é dispor de deficiência ou insuficiência. E a justiça é um modo de observar a mediania, ainda que não da mesma forma que os são as outras virtudes.” E justiça é a maior das virtudes, a virtude perfeita porque seu possuidor pode praticar sua virtude dirigindo-se aos outros e não apenas sozinho, pois há muitos que são capazes de praticar a virtude nos seus próprios assuntos privados, mas são incapazes de fazê-lo em suas relações com outrem.²⁸⁷

Para Victor Borges Polizelli²⁸⁸, o positivismo jurídico desenvolvido nos séculos XIX e XX teria relegado a justiça, e suas consentâneas reflexões, a um plano estritamente moral, tratando-as como ideias extrajurídicas, com claro afastamento da ética em relação ao direito e suas normas.

De tal sorte, somente com a releitura do filósofo de Königsberg e a consecutiva “virada kantiana” ocorrida na segunda metade do século XX - superando-se o positivismo jurídico kelseniano até então em voga -, e a partir das obras de John Rawls e Ronald Dworkin, dentre outros que poderiam ser citados, é que, em nosso sentir, teria havido um retorno aos estudos e reavivamento da inter-relação entre justiça, moral e direito.

A ética passa então a fazer parte do discurso jurídico, por meio da justificação do sistema jurídico com a fundamentação moral da justiça, e quanto ao direito tributário, a fundamentação moral não só da justiça, mas, também, da tributação.

Nesse sentido, ao tecer comentários acerca da reaproximação entre a ética e o direito (em geral, e também o direito tributário, do qual trataremos no próximo capítulo), com a fundamentação moral dos direitos humanos e com a busca de uma justiça distributiva fundada no imperativo categórico kantiano, Costa²⁸⁹ traz apontamentos importantes sobre a doutrina de John Rawls e Ronald Dworkin.

²⁸⁷ KAUFMANN, *op. cit.*, p. 227.

²⁸⁸ POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário - uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. *Direito Tributário Atual*, v. 20, p. 253-271, 2006, p. 256.

²⁸⁹ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 372-377.

Ora, podemos denotar que a teoria de John Rawls se consubstancia em verdadeira tentativa de estabelecer determinados critérios para uma justiça pública, relativos à estrutura básica da sociedade, ressaltando-se que Rawls toma como base uma sociedade bem ordenada, onde há uma razão pública, ou seja, onde vige um consenso intersubjetivo, com regras democraticamente institucionalizadas e que são oriundas - ao modo de uma ideia contratualista - de escolhas tomadas em uma posição originária, onde todas as pessoas, sob um “véu de ignorância”, não detêm conhecimento de suas naturais diferenças e aptidões, encontrando-se em uma situação de igualdade.

Destarte, sob o “véu da ignorância”, as pessoas escolherão os princípios e instituições políticas por meio das quais todos os indivíduos da sociedade serão regidos após a retirada deste “véu”.

Tratando do tema, Costa faz as seguintes afirmações:

[...] tais pessoas tenderiam a estabelecer, na posição originária, dois princípios distintos: um que garantisse as liberdades fundamentais a todos e outro que previsse que as desigualdades entre os homens somente seriam justas na medida em que beneficiassem os menos favorecidos, e que as oportunidades sociais e econômicas deveriam ser isonomicamente acessíveis.

Revela-se, desse modo, como uma teoria distributiva, a partir da qual se busca estabelecer mecanismos para a distribuição dos bens coletivos de forma isonômica entre todos, de modo que todos devem ter iguais oportunidades para atingir posições socialmente vantajosas, redistribuindo-se pela coletividade as vantagens gozadas arbitrariamente por determinados sujeitos (dons naturais e posições originárias de vantagem).²⁹⁰

De tais elucubrações, podemos concluir que a teoria de John Rawls muito se conecta com o pensamento ético de Kant, na medida em que se volta à liberdade fundamental dos indivíduos, que devem ser tratados com dignidade, e, também, com o pensamento ético de Aristóteles, trazendo uma justiça de viés claramente distributivo.

Vislumbramos, ademais, que a teoria de Ronald Dworkin fora demasiadamente baseada nos que escritos de Rawls, aprofundando-os, pois Ronald Dworkin espousa tese mais clara acerca da igualdade e da justiça distributiva e se contrapõem tanto ao positivismo jurídico normativo kelseniano, quanto ao positivismo jurídico inclusivo de seu professor Herbert Hart:

²⁹⁰ COSTA, *op. cit.*, p. 374.

Na obra de Dworkin percebe-se que a eleição da igualdade como princípio jurídico fundamental conduz à possibilidade de equilíbrio entre os direitos e a justiça, entre a igual distribuição de bens e o direito a igual tratamento quanto às decisões políticas sobre tais bens; justiça e liberdade são complementares e compreendem respectivamente os dois princípios básicos do individualismo ético: o do igual valor (principle of equal value), que sinaliza no sentido de que é intrínseca, objetiva e igualmente importante que os seres humanos procurem a vida digna (lead successful lives); o da responsabilidade especial (principle of special responsibility), que declara que a conexão entre você e sua vida é, não obstante, um dado especial (the connection between you and your life is nevertheless a special one); em síntese, viver bem (living well) requer ao mesmo tempo o compromisso pessoal (personal commitment) e o ambiente social (social environment) no qual o compromisso é encorajado e respeitado.²⁹¹

Ricardo Lobo Torres²⁹² afirma que o positivismo jurídico de vertente normativista atinge seu ponto culminante com as ideias de Hans Kelsen, que levou o pensamento ocidental a um impasse quanto à justiça, em função de três afirmações do filósofo de Viena, quais sejam: a) a primeira afirmação no sentido de que, como toda virtude, a virtude da justiça seria uma qualidade moral e, por conseguinte, permaneceria exclusivamente no campo da moral; b) a segunda no sentido de que a ideia de justiça absoluta seria um ideal irracional e que a justiça suscetível ao conhecimento científico e racional seria relativa, levando a ideias contraditórias; e c) a terceira afirmação de Kelsen consistiria na exacerbação da liberdade, que teria a aptidão de absorver a justiça, transformando-a em justiça da liberdade, justiça da paz, justiça da democracia e justiça da tolerância.

De fato. Podemos notar que Kelsen, em seu livro *O Problema da Justiça*, afirma que a fórmula de justiça mais frequentemente usada, qual seja, “a cada um se deve dar o que é seu” - em latim *suum cuique tribuere* - conduz a uma tautologia de que a cada qual deve ser dado àquilo que lhe deve ser dado. Para o filósofo positivista, sua aplicação pressuporia a validade de uma ordem normativa que determine o que é devido para cada um. O mesmo ocorre com a isonomia, pois, em suas palavras a “norma de justiça segundo a qual todos os homens devem ser tratados de forma igual nada diz sobre a questão de saber qual deve ser o conteúdo deste tratamento igual, e, portanto, para poder ser inteiramente aplicada,

²⁹¹ COSTA, *op. cit.*, p. 375 - 376.

²⁹² TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: Luis Eduardo Schoueri; Fernando Aurélio Zilveti. (Org.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174-175.

pressupõe uma norma que determine este conteúdo”.²⁹³

Pelo exposto, concluímos que o princípio da igualdade seria puramente formal e vazio nesta lógica de pensamento, afirmando tão somente que o igual deve ser tratado de forma igual e o diferente de modo proporcionalmente diferente, não se dizendo o que é igual ou diferente nem como se deverá tratar o que é igual ou diferente, de modo que a igualdade seria apenas uma abstração da diferença, e a diferença uma abstração da igualdade.

Assim, não havendo uma fronteira lógica entre igualdade e semelhança, a igualdade material seria sempre apenas semelhança por referência a algo, sempre um ato de equiparação que não assenta apenas no conhecimento racional, implicando sempre uma decisão de poder. Ou seja, não se poderia tomar a justiça como um conceito objetivo, e, portanto, relacioná-la ao direito.

Ocorre que, conforme já afirmamos, com a releitura das obras de Kant, há o nascimento de uma nova perspectiva acerca da relação entre direito e moral, de sorte que:

[...] a separação entre um e outra se opera entre o plano abstrato da norma ética e o plano do direito positivado. Uma diferença primordial entre esses planos verifica-se na questão da efetividade, pois a regra moral abstrata atua apenas excepcionalmente sobre a ordem jurídica positivada, e esta é que se dirige aos cidadãos, conferindo-lhes direitos e obrigações.²⁹⁴

Destarte, concluímos que ainda que se considere que a noção do que é a justiça possa variar de acordo com o momento histórico vivido por uma sociedade, há uma reintrodução da ideia da ética, moral e justiça no discurso jurídico, seja na produção, na interpretação ou na aplicação dos textos normativos. Esta ideia também é perfilhada por Renato Lopes Becho, que aduz:

Atualmente, voltamos a tratar do senso de justiça, da ética que está acima dos governantes, lendo Kant. Ética e justiça voltam a ser temas não apenas filosóficos, mas também jurídicos, notadamente de filosofia do direito. Como ética e justiça alteram a ideia do que é o direito, estudá-las pode influenciar na concepção de todo o ordenamento jurídico. Essas noções ficam claras no pós-positivismo, aqui tratado como neoconstitucionalismo, que funciona – assim como a filosofia do direito – como uma ponte entre o direito e a filosofia. Os efeitos da atual forma de leitura do dado jurídico a partir de Kant

²⁹³ KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 92.

²⁹⁴ POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. *Direito Tributário Atual*, n. 20, São Paulo: Dialética, 2006, p. 256.

podem ir além da filosofia do direito e do neoconstitucionalismo. Diversas áreas do estudo do direito podem ser preenchidas com o pensamento evolutivo de nossa época, a partir das concepções de ética e justiça.²⁹⁵

Nesse sentido, concluímos que a justiça, enquanto valor fundamental, nunca poderá ser afastada do direito, seja em sua criação, interpretação ou aplicação, valendo-se dos princípios, como dispositivos com caráter axiológico, grande densidade normativa e positivados constitucionalmente.

A despeito da importância teórica do conceito de justiça em Aristóteles, do qual já tratamos, Celso Antônio Bandeira de Mello, realizando uma análise acerca do conteúdo jurídico do princípio da igualdade, afirma que a validade da assertiva “tratar-se igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades” é tão somente a de ponto de partida e não de chegada, uma vez que, ainda assim, pode-se pôr em dúvida quem são os iguais ou os desiguais, faltando certa concretude às ideias do filósofo estagirita:

A dizer: o que permite radicalizar alguns sob a rubrica de iguais e outros sob a rubrica de desiguais? Em suma: qual o critério legitimamente manipulável – sem agravos à isonomia – que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamento jurídicos diversos? Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?²⁹⁶

A isonomia, voltada tanto ao aplicador da lei, como ao legislador, foi juridicizada nos Textos Constitucionais, como no artigo 5º da Constituição Federal de 1988, tornando-se um princípio jurídico que absorve denso conteúdo político-ideológico, de modo a impedir que a lei seja fonte de quaisquer privilégios ou perseguições ou defira disciplinas diversas a equivalentes situações. Pelo contrário, conforme o princípio da isonomia, a lei deve funcionar como fonte reguladora do tratamento equitativo dos cidadãos que convivem socialmente.

Assim, podemos concluir que o alcance do princípio da isonomia não tem o condão apenas de se restringir ao nivelamento dos cidadãos diante do arcabouço de normas postas, mas também de garantir que tais normas não sejam editadas em desconformidade com a isonomia.

Nesse sentido, como, de fato, as leis têm como uma de suas funções a de

²⁹⁵ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 248.

²⁹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 11.

prescrever uma série de condutas, discriminando situações para submetê-las à regência de determinadas regras, faz-se mister perquirir, no plano concreto, quais discriminações são juridicamente toleráveis ou juridicamente intoleráveis.

Fato é que, em regra, o princípio da igualdade proíbe que os indivíduos recebam tratamento desuniforme. Não obstante isto, como afirmamos, a lei conduz a tratamentos desiguais, discriminando situações, assim, “as pessoas compreendidas em umas ou em outras vêm a ser colhidas por regimes diferentes”²⁹⁷, de modo que alguns indivíduos vêm a receber, diferenciadamente de outros, certos direitos ou obrigações, pois elementos residentes nas coisas, pessoas ou situações podem ser escolhidos pela lei como fator discriminatório.

Portanto, “não é no traço de diferenciação escolhido que se deve buscar algum desacato ao princípio isonômico”, mas para que as discriminações sejam compatíveis com este, elas devem conter um vínculo lógico - em abstrato - entre a peculiaridade diferenciadora, constante no objeto diferenciado, e o tratamento desigual em que se fundamenta a diferenciação. E ambas devem conter um vínculo lógico com a Constituição Federal.²⁹⁸

A título de exemplo que se coadunaria com a hermenêutica pós-positivista e toma como base os direitos humanos inalienáveis, podemos citar o fato de que, apesar da Constituição de 1988, em seu artigo 5º, *ipsis litteris*, afirmar que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”²⁹⁹, seria justo e ético que haja discriminações positivas no sentido de: a) estabelecer cotas tanto em universidades como para cargos públicos para a população afro-brasileira, historicamente vilipendiada, ou para pessoas de baixa renda; b) garantir uma porcentagem mínima para mulheres nos espaços de poder, sejam públicos ou privados; c) estabelecer uma série de incentivos financeiros, isenções tributárias e outras formas de auxílio para os portadores de deficiência.

Portanto, podemos concluir que pelo princípio da igualdade - auxiliado pela ideia de justiça - o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas, permitindo aquelas que estejam de acordo com uma interpretação sistemática, que leve em consideração os valores

²⁹⁷ MELLO, *op. cit.*, p. 15-16.

²⁹⁸ MELLO, *op. cit.*, p. 17.

²⁹⁹ Conforme consta integralmente: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”.

éticos positivados na Constituição Federal de 1988 – e também os não positivados, mas que decorram dos direitos da pessoa humana.

Em sua análise, o Bandeira de Mello cinde os critérios para identificação do desrespeito - lícito, ou discriminações positivas - à isonomia em três: a) fator de desigualação; b) correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de *discrímén* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; e c) consonância da correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional. De tal modo:

[...] tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles.

Em suma: importa que exista mais que uma correlação lógica *abstrata* entre o fator diferencial e a diferenciação consequente. Exige-se, ainda, haja uma correlação lógica *concreta*, ou seja, aferida em função dos interesses abrigados no direito positivo constitucional. E isto se traduz na consonância ou dissonância dela com as finalidades reconhecidas como valiosas na Constituição.³⁰⁰

Quanto ao fator de *discrímén*, ressaltamos ele que seria o próprio critério discriminatório a ser elencado e que não poderá singularizar em demasia, de modo a especificar em absoluto e definitivamente, sob pena de favorecer um único indivíduo em detrimento de uma série de indivíduos enquadráveis na mesma categoria, e que, não obstante, deverá residir no próprio indivíduo, coisa ou fato a ser discriminado, pois a igualdade visa, por um lado, propiciar a garantia individual e, por outro, evitar favoritismos pessoais.

Do contrário, se uma norma prefigurar situação atual única, será logicamente insuscetível de se reproduzir e será materialmente inviável, padecendo de vício. Não obstante, há a ressalva de que tal fato não ocorre quando, apesar de individualizada, tal individualização visar a um sujeito indeterminado ou indeterminável no presente.

Quanto à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de *discrímén* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado - a discriminação legal em função dele -, podemos denotar que se trata da congruência

³⁰⁰ MELLO, *op. cit.*, p. 21-22.

entre a diferença de regimes estabelecidos e a disparidade de situação correspondentes.

Tal conexão é o cerne determinante da validade ou invalidade de uma regra perante a isonomia, pois traz a razoabilidade e a proporcionalidade como formas de se perquirir sobre aquilo que é elevado como critério discriminatório e justificativa racional para, tendo em vista o traço desigualador adotado, atribuir determinado tratamento jurídico diferenciado.³⁰¹

Podemos ressaltar que tal correlação é abstrata porque não se fulcra em uma lei ou em um mandamento concreto, mas em uma lógica meramente racional, de tal maneira que a discriminação não poderá ser fortuita, devendo ser fruto de uma adequação racional entre o tratamento diferenciado e sua razão diferencial.

Por fim, quanto à consonância da discriminação com os interesses protegidos na Constituição, podemos elencar que, em concreto, o vínculo de correlação deve ser pertinente, principalmente em função dos interesses constantes e protegidos pela Carta Magna, ou seja, a razão para a diferenciação deve estar em consonância com as razões constitucionais, sendo valiosa para o bem público e para todo aquele arcabouço de valores positivados no Texto Maior.

Desse modo, não é qualquer diferença, por mais lógica e racional que se apresente, que poderá constar no ato discriminatório, requerendo-se um vínculo pertinentemente de caráter constitucional, pois, em consonância com o que já foi dito quanto ao pós-positivismo, “a lei não pode atribuir efeitos valorativos, ou depreciativos, a critério especificador, em desconformidade ou contradição com os valores transfundidos no sistema constitucional ou nos padrões ético-sociais acolhidos neste ordenamento”.³⁰²

Assim, podemos notar a clara conexão existente entre a justiça e a igualdade, ambas fundamentais ao Estado Social e Democrático de Direito inaugurado pela Constituição Federal de 1988.

Por todo o exposto, não obstante o positivismo jurídico kelseniano e seus desdobramentos tenham ocupado largo espaço no cenário jurídico durante décadas, afastando a moral do direito em prol de uma pretensa pureza, após o advento das graves violações de direitos humanos e das tragédias da Segunda Guerra Mundial, bem como o fim da ditadura militar de 1964 e a promulgação da

³⁰¹ MELLO, *op. cit.*, p. 37-40.

³⁰² MELLO, *op. cit.*, p. 41-43.

Constituição de 1988, o estudo e aplicação do direito serão baseados em novos pressupostos.

A ética e seus consentâneos - como as noções de justiça e igualdade -, será considerada elemento inafastável do direito, passando tais valores a serem constitucionalizados por meio dos princípios fundamentais, criando-se, assim, um arcabouço axiológico e uma nova hermenêutica constitucional, por meio da qual a Constituição e os direitos humanos serão tomados como o lastro do ordenamento jurídico, de maneira que todos os outros dispositivos, hierarquicamente inferiores, devem com eles manter concordância, sob pena de serem considerados inválidos e retirados do sistema.

Assim, podemos entender o pós-positivismo como um novo paradigma que sintetiza o que há de melhor³⁰³ tanto nas ideias jusnaturalistas como nas ideias juspositivistas, pois, se por um lado, a teoria dos direitos humanos, tão cara ao pós-positivismo, conecta-se ao jusnaturalismo, abarcando um arcabouço de valores superiores e anteriores ao Estado e ligada à natureza e à condição humana, com ênfase na dignidade, na justiça e na ética; por outro, o direito positivo em si não fora e nem sequer poderia ser deixado de lado, pois o sistema normativo - como as regras postas organizadamente por uma autoridade, prescrevendo as condutas a serem praticadas e prevendo sanções - é elemento necessário à sociedade e inerente à imperfeição humana.

Não obstante, o direito positivo terá uma nova configuração com o pós-positivismo: ele deverá ser ético e estar de acordo com a Constituição e com os direitos e princípios fundamentais.

Ocorre que tais ideias também serão transpostas para o direito tributário³⁰⁴, seja no que tange a sua constitucionalização, quanto ao fato de que o direito tributário passará a ser permeado por um arcabouço valorativo, de modo a trazer-se a ética para o estudo e aplicação das normas e relações tributárias, como trataremos a seguir.

³⁰³ No mesmo sentido entende Simões ao afirmar que: "Entendemos que o pós-positivismo revela uma evolução filosófica de tudo que existe de melhor nas outras teorias. Sem abandonar a certeza jurídica, busca nos princípios a solução para a reaproximação entre direito e sociedade, propugnando pela argumentação em detrimento do mero silogismo legal e erigindo a um novo patamar a função e a técnica hermenêutica, fundamentando-se na dignidade da pessoa humana como pedra angular de toda a sistematização." (SIMÕES, Braulio Bata. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana*. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 50).

³⁰⁴ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 148.

3. A ÉTICA TRIBUTÁRIA

3.1. ASPECTOS GERAIS

Conforme já afirmamos, a segunda metade do século XX e início do século XXI viu surgir o pós-positivismo, como verdadeira síntese entre as ideias juspositivistas e jusnaturalistas³⁰⁵, por meio do qual podemos denotar um processo de constitucionalização do direito - com a positivação dos direitos naturais e dos valores através dos princípios jurídicos - e de valorização das garantias fundamentais do homem frente ao Estado, de modo a se criar inúmeros limites à atuação deste, com vistas à busca da plena realização do indivíduo, com a primazia hierárquica das Constituições em face da lei e dos atos administrativos, que deverão respeitar os ditames constitucionais.

Não obstante, fato é que todo o arcabouço prestacional e os fins do Estado Social e Democrático de Direito em se garantir a vida digna dos cidadãos, a igualdade, a liberdade, a distribuição de renda, a saúde, o lazer, a segurança, a educação e a justiça, dentre os diversos fins estampados na Constituição Federal de 1988, só podem ocorrer com a arrecadação de recursos, pois, em regra, o Estado não produz, e sem que haja recursos financeiros, dificilmente o Estado poderá dar cabo às suas finalidades, ou quiçá poderá existir, pois todo o seu aparato tem um custo.

Assim, o modelo de Estado prestacional em que vivemos se funda, necessariamente, na utilização da propriedade privada dos contribuintes, como medida apta a suprir as necessidades financeiras estatais e à consecução das mais variadas tarefas legais e constitucionais, o que ocorre mediante a cobrança de exações.³⁰⁶

Ocorre que, para nós, em um Estado Social e Democrático de Direito, a

³⁰⁵ Em igual sentido entende Becho ao afirmar que: “Considerando que o pós-positivismo ou os direitos humanos unem o positivismo com a parcela valorativa do direito natural, apresentamos como síntese de Kelsen e Kant a seguinte máxima ou norma fundamental: *cumpra-se a Constituição de modo que o seu cumprimento possa coexistir com a liberdade de todos de acordo com uma lei universal.*” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 358).

³⁰⁶ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 13.

cobrança ética - e, portanto, justa - das exações, como uma invasão lícita do patrimônio privado do contribuinte para abastecer os cofres públicos, deve ocorrer de acordo com uma gama de balizas, como o respeito às regras de competência e suas limitações (como os princípios constitucionais e as imunidades), a graduação dos tributos pela capacidade contributiva - ou seja, as reais forças econômicas dos contribuintes -, e por um plexo de comportamentos éticos práticos por parte do Estado.

Tal pensamento também é perfilhado por Regina Helena Costa, que, ao tratar do conceito de ética tributária, assim aduz:

[...] forçoso pensar-se numa ética tributária, assim entendida como o conjunto de princípios e regras que devem ser observados pelo legislador e pelo administrador tributários e que lhes impõe, mais que a estrita obediência às leis, o prestígio aos valores da probidade, lealdade, boa-fé, decência e justiça, enfim.³⁰⁷

Do contrário, a esfera dos direitos fundamentais dos cidadãos que pagam os tributos poderá ser violada, vertendo a invasão lícita do patrimônio privado em invasão ilícita, o que torna a tributação não somente inconstitucional, mas injusta, e, por via de consequência, imoral.

Aliás, nunca é demais trazermos as palavras de Luís Roberto Barroso, para quem “a dignidade humana funciona tanto como justificação moral quanto como fundamento jurídico-normativo dos direitos fundamentais”.³⁰⁸

Como ressalta Becho, “a Constituição Federal só admite a arrecadação tributária que respeite os princípios fundamentais dos contribuintes, como a igualdade, a legalidade, a capacidade contributiva, a proibição a tributação com efeito de confisco”, não bastando a mera finalidade arrecadatória.³⁰⁹

Além disso, entendemos também que no Estado Social e Democrático de Direito erigido pela Constituição Federal de 1988 - um Estado criado pelo povo e para o povo, e não contra o povo - os contribuintes, por sua vez, devem atuar com probidade, transparência, boa-fé e, sobretudo, com solidariedade, entendendo-se

³⁰⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 90.

³⁰⁸ BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo*. A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 64.

³⁰⁹ BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 34.

como verdadeiros cidadãos participantes da sociedade.

De tal sorte, cabe aos contribuintes uma série de deveres éticos práticos de colaboração com os agentes públicos, pois os fins maiores estabelecidos na Carta Cidadã de 1988, concretizados mediante a cobrança das exações, voltam-se ao bem da sociedade como um todo e não a um ou a alguns indivíduos.

Assim, cremos que tanto a atuação tanto do Estado, por meio de seus agentes, como dos contribuintes, deve ocorrer com justiça na maior medida possível, sendo esta uma das mais altas exigências, que não pode sequer ser anulada ou deslocada por quaisquer outras exigências, levando-se então à necessidade de uma ética tributária.

A justiça, enquanto critério diretivo da tributação³¹⁰, pressupõe a existência de uma série de valores, princípios e regras, cada um deles exercendo uma determinada função, que, a despeito de, em um primeiro momento, mostrar-se uma questão eminentemente teórica, para o direito tributário atual, em realidade, assume um caráter assaz prático:

O conflito entre princípios e regras possui a mais elevada relevância teórica e prática. Não raro surge o questionamento se uma determinada regra tributária ofende um princípio constitucional. Como solucionar este conflito normativo? O afastamento de uma regra pode significar na prática a cobrança ou não de um tributo, a manutenção de uma isenção, o alargamento do sentido de uma imunidade. Não existe questão mais prática ao direito tributário do que a solução desse dilema teórico.³¹¹

Os princípios jurídicos, diferentemente das regras, baseiam-se, diretamente, nos valores superiores do ordenamento, estabelecendo os fundamentos para que condutas necessárias sejam tomadas, sem que haja, em geral, uma descrição específica da conduta concreta a ser praticada, não detendo uma “pretensão de exclusividade”³¹², mas uma força normativa de complementariedade.

De tal maneira, concluímos que uma mesma finalidade poderá ser alcançada por meio de diferentes princípios, e até mesmo dois ou mais princípios poderão entrar em conflito ou contradição sem que tal fato de azo a uma violação de suas exigências constitucionais.

Ora, é tarefa dos princípios zelar pela proteção do arcabouço axiológico do

³¹⁰ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 16.

³¹¹ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 80.

³¹² CALIENDO, *op. cit.*, p. 172.

sistema jurídico, estabelecendo uma série de finalidades a serem atingidas, mantendo-se a coesão racional do sistema tributário em prol de uma medida unitária, ou seja, de que sejam coibidas possíveis arbitrariedades - condutas contrárias ao que fora elevado ao patamar máximo do ordenamento jurídico -, de modo que a aplicação dos princípios, por meio da ponderação, forma a arquitetura da justiça tributária, cuja meta é a de que seja garantida a igualdade material perante a lei e os direitos fundamentais dos contribuintes.

Assim, a justiça tributária que vislumbramos no pós-positivismo tem, em regra, um caráter eminentemente aristotélico e kantiano, trazendo a justiça distributiva como padrão, de maneira a se tratar igualmente os contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica, e, desigualmente, os contribuintes que se encontrem em diferentes situações econômicas, tratando-os sempre como um fim em si mesmo e nunca como um meio.

Já as regras, em sentido amplo (leis e demais atos administrativos), não sendo dotadas da mesma textura aberta dos princípios, dão maior concretude a estes, descrevendo condutas obrigatórias, proibidas ou permitidas, para que, por fim, as finalidades e valores maiores da Carta Magna de 1988 sejam atingidos.

Conforme já ressaltamos, as regras possuem hierarquia inferior quando comparadas aos princípios, ou seja, a lei ou ato administrativo que não estejam em consonância com princípios jurídicos são inválidos e não devem ser aplicados.³¹³

Nesse contexto, entendemos que o direito tributário, antes estudado sob uma perspectiva eminentemente positivista, passa a ser analisado sob a égide de novos paradigmas, não mais radicado em “radicalismos pseudocientíficos”, mas:

O estudo do problema da justiça e a questão dos valores, das consequências, da eficácia, da função do Direito estão no centro do debate doutrinário. Os casos levados a juízo exigem argumentação, ponderação, determinação da eficácia dos princípios, entre tantos outros problemas a serem resolvidos.³¹⁴

³¹³ Nesse sentido também entende Celso Antônio Bandeira de Mello, ao afirmar que: “Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo um sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão a sua estrutura mestra.” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Ato administrativo e direitos dos administrados*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981, p. 87-88).

³¹⁴ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 170.

Ao tratar do tema, Paul Kirchhof denota que “uma tributação conforme a literalidade da hipótese de incidência, sem princípios ou máximas de imposição tributária, promove a disposição individual de se sujeitar a regras de conduta absurdas para obter algum tipo de redução da carga tributária”.³¹⁵

Pelo exposto, soa-nos claro que, quanto ao direito tributário, outro não fora o caminho perfilhado, senão no mesmo sentido já explanado, qual seja: o de se constitucionalizar um arcabouço de valores, por meio dos princípios jurídicos tributários, com uma guinada humanística de valorização dos direitos fundamentais dos cidadãos contribuintes, cujo relacionamento da causa à inter-relação entre a ética e a tributação, permitindo-se, assim, uma nova “fundamentação moral da justiça tributária”³¹⁶, como podemos denotar do que assevera Costa:

[...] é importante remarcar que a compreensão do Direito Tributário, cada vez mais, está voltada à preocupação concernente à adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais. De fato, universalmente vem se afirmando uma visão humanista da tributação, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos.

Assim é que a tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação [...].³¹⁷

Portanto, o tributo - a despeito de manter sua importância³¹⁸, pois permanece a análise dos pressupostos de sua criação, sua regra-matriz, e as relação subsequentemente estabelecidas - deixa de ser o núcleo de construção e

³¹⁵ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 30.

³¹⁶ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 271.

³¹⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 28.

³¹⁸ Para Caliendo: “[...] o estudo da norma tributária possui seus méritos, mas não deve se tornar o objeto único nem mesmo central da ciência do direito tributário. A doutrina clama por um retorno aos seus fundamentos pragmáticos, enxergando a norma como uma estrutura funcional. O estudo da estrutura normativa é tão importante quanto o estudo da função normativa. A norma serve para resolver conflitos e buscar a justiça. Diversos pensadores iniciaram este caminho árduo de estudar cientificamente a conexão entre a deontologia (teoria dos deveres) e a axiologia (teoria dos valores). Como exemplos dessa tentativa, encontramos, entre tanto outros, nos estudos sobre direito tributário: Klaus Tipke (Alemanha) e Ricardo Lobo Torres (Brasil). A essa tentativa difusa e diversa será denominada por nós de pensamento sistemático, como expressão atual do pensamento crítico. Seu objetivo é fundamentar o discurso jurídico em uma ética material, por meio de um método analítico, ou seja, um método fundado em requisitos de clareza, transparência e rigor nas demonstrações.” (CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 166).

sistematização do direito tributário, passando o cidadão contribuinte, a figurar como o cerne desse ramo do direito, ou seja, o direito tributário passa a ser concebido como o “ramo didático que tem por objeto estudar a relação jurídica protetiva do contribuinte frente ao Estado”.³¹⁹

Nesse sentido, podemos citar o princípio da não obstância do exercício dos direitos fundamentais por via da tributação, princípio implícito no Texto Constitucional, mas que detém grande importância teórica e prática, pois determina que a tributação seja ética, ou seja, que a tributação no Estado Social e Democrático de Direito tanto respeite como esteja em consonância com os direitos e liberdades do contribuinte.³²⁰

Assim, representam sua aplicação concreta, as normas constitucionais que obstam a atividade tributante em relação a certas situações ou pessoas, a fim de se garantir o exercício dos direitos fundamentais dos cidadãos contribuintes, restringindo o afã arrecadatário do Estado sem um lastro ético.

A título de exemplo, citamos as múltiplas imunidades e princípios constitucionais, como a imunidade dos templos de qualquer culto, do patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, e a imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão, que visam proteger, respectivamente, a liberdade de culto e crença religiosa, a liberdade política e a liberdade de informação; e, também, o princípio da segurança jurídica, da anterioridade e da irretroatividade, que visam proteger a boa-fé e a confiança, e o princípio da generalidade, da pessoalidade, da progressividade e da capacidade contributiva, que visam salvaguardar a isonomia tributária, dentre diversos outros exemplos que poderiam ser citados.

A esse respeito, Braulio Bata Simões perfilha semelhante entendimento ao asseverar que:

[...] a teoria pós-positivista aplicada ao direito tributário nos leva a crer que o foco desta disciplina passa a ser o contribuinte como sujeito de direitos e deveres e não mais o tributo como fundamento para uma solidariedade social. O conceito de tributo está definido positivamente como um limitador da atividade estatal em relação aos direitos humanos do contribuinte.³²¹

³¹⁹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 291 e 307.

³²⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 102-103.

³²¹ SIMÕES, Braulio Bata. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana*. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 14.

No que tange à ética tributária, importantes são os estudos do jurista alemão Klaus Tipke³²², cujo pensamento se lastreia na ideia de Estado de Direito material, vale dizer, aquele que tem como finalidade precípua a de assegurar os direitos fundamentais do contribuinte, sua dignidade, igualdade e liberdade, de maneira que a tributação deverá observar toda a ordem valorativa presente na Constituição.³²³

De tal sorte, podemos concluir que tanto o direito tributário como a tributação só poderão ser considerados éticos e justos se estiverem de acordo com os princípios de jusestatalidade material, como critérios diretivos que formam o conteúdo da ordem valorativa presente no Texto Magno.

Os princípios de jusestatalidade material são também denominados princípios portadores do sistema jurídico que, como critérios diretivos, tanto absorvem como determinam o respeito aos direitos naturais dos participantes da sociedade e aos valores fundamentais, ambos positivados na Carta Maior.

Assim, vislumbramos que o princípio da não obstância do exercício dos direitos fundamentais por via da tributação, o princípio republicano e federativo, o princípio da isonomia e da capacidade contributiva - dentre outros princípios destes derivados ou que decorrem diretamente dos valores positivados e que devem ser protegidos - determinam que a tributação seja justa e, portanto, ética, ou seja, que a tributação esteja em consonância com as regras de competência e suas limitações e de acordo com as reais forças econômicas do cidadão contribuinte, que, em regra, não poderá ter sua capacidade contributiva violada.

Destarte, cremos que nessa nova guinada axiológica da tributação, os conteúdos morais ou éticos já não mais poderão ser afastados do direito tributário. A ética tributária passa a ser necessária, tratando, também, da moralidade em

³²² De acordo com Polizelli: “Assumidamente inspirado na máxima de Kant, de que quando perece a justiça, não há mais sentido para que os homens vivam sobre a Terra, Klaus Tipke eleva o valor da justiça afirmando que “quando a justiça não deva mais exercer nenhum papel no Direito Tributário, então não haverá mais razão para que nós, como juristas, ocupemo-nos desta matéria.”

À divisão aristotélica entre *iustitia commutativa*, assim entendida aquela que alcança as relações dos cidadãos entre si (especialmente em relações contratuais), e *iustitia distributiva*, tomada em relação de uma pessoa com a comunidade (especialmente com o Estado), Tipke acrescenta a *iustitia protectiva*, esclarecendo ser um dos componentes da justiça a exigência de que a lei justa seja efetivamente buscada e implementada. Esse pensamento aproxima-se do discurso da efetividade da norma moral abstrata aplicada ao Direito Tributário.” (POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. *Direito Tributário Atual*, n. 20, São Paulo: Dialética, 2006, p. 257).

³²³ TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008. p. 186-187.

matéria fiscal, ou seja, tanto das ações concretas a serem praticadas pelos poderes públicos e seus agentes - como o Poder Legislativo, o Poder Executivo e o Poder Judiciário - como das ações concretas praticadas pelo cidadão contribuinte.

Tais ideias podem ser identificadas nas afirmações de Klaus Tipke:

[...] a carga impositiva global deve, mormente em um Estado de Direito, ser com justiça repartida entre os cidadãos. A questão da Justiça se coloca efetivamente sobretudo quando uma coletividade de pessoas está destinada a compartilhar cargas e pretensões, que estão conexas com a vida em comum numa comunidade (justiça distributiva, *iustitia distributiva, distributional equity*). Também no Direito Tributário não podem por isso, quaisquer normas ser elevadas à categoria de Direito. Ao positivismo do Direito Tributário ou nihilismo do Direito Tributário deve ser oposta uma Ética fiscal do Estado e dos Contribuintes; isto também por motivo de direitos fundamentais, que fixam de antemão um mínimo ético indisponível à sociedade pluralista.³²⁴

No Brasil, dentre outros importantes doutrinadores, podemos elencar os estudos de Renato Lopes Becho, Ricardo Lobo Torres e Regina Helena Costa, que realizaram importantes elucubrações acerca da ética na tributação.

Conforme os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres, ao ser constitucionalizada, é a ética tributária que terá a incumbência de oferecer as respostas às perguntas básicas acerca dos valores presentes no ordenamento jurídico tributário.³²⁵

Portanto, entendemos que a Administração Pública, enquanto representante do Estado tributante e dotada de um poder jurídico, em um contexto pós-positivista que se volta à ética tributária, passa a se sujeitar a uma série de delimitações, seja por meio das regras de competência e de suas limitações, como pela capacidade contributiva e pela moralidade, por meio dos quais serão estabelecidos os modos em que a tributação poderá ou não poderá ocorrer.

Não se visa mais tão somente a arrecadação - como ato de força estatal em benefício do soberano -, mas o respeito humano e a proteção da dignidade do cidadão contribuinte - em um contexto de cidadania fiscal -, como um ato de justiça social, tratando-se, de fato, de uma guinada humanista no direito tributário.

As discussões éticas, enquanto reação claramente humanista, passam a fazer parte não só do direito, mas também do direito tributário, contrariamente ao

³²⁴ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 14.

³²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 10.

subjetivismo ético que lastreou as teorias positivistas, até então dominantes, trazendo novos pressupostos e vertentes de pesquisa, como, a título de exemplo, ideia de solidariedade social como elemento de decisão tributária.³²⁶

Conforme elucida Becho, a ética tributária pode ser vislumbrada em múltiplas dimensões, seja em um sentido abstrato ou concreto, seja em um sentido normativo ou subjetivo.³²⁷

Por um lado, a teoria dos valores aplicada ao direito tributário pode ser entendida em um sentido normativo e abstrato, vendo o sistema jurídico de um ponto de vista formal e intervindo na estrutura e na composição das normas tributárias e, também, nas decisões judiciais e nos atos administrativos, fornecendo todo um instrumental para que o conteúdo de tais textos normativos seja conhecido e aplicado.

Por outro, a teoria dos valores aplicada ao direito tributário pode ser entendida em um sentido subjetivo e concreto, vendo o sistema jurídico de um ponto de vista filosófico e tecendo discussões acerca do conteúdo da justiça tributária para além da seara jurídica, ou seja, como os operadores do direito devem concretamente agir e o que seria bom, certo, justo e virtuoso ou mau, errado, injusto, desvirtuoso na tributação.

De tal sorte, a ética tributária assume um papel fundamental na atualidade, intervindo em toda a estrutura e estudo desse ramo do direito - seja no momento da criação, da aplicação ou da interpretação dos dispositivos legais tributários -, e, também, determinando o modo pelo qual tanto o Estado e seus agentes, como os cidadãos contribuintes devem agir.

Pelo exposto, concluímos que nessa guinada pós-positivista do direito tributário, uma verdadeira ética tributária tanto se vislumbra, quanto se concretiza, com o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, com o cerceamento da atuação estatal pelas regras de competência e de suas respectivas limitações, com a plena realização da igualdade na distribuição da carga tributária por meio do princípio da capacidade contributiva, e pela ideia de cidadania fiscal, mediante a qual uma série de comportamentos práticos são demandados, tanto do Estado, como dos contribuintes.

³²⁶ BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 356.

³²⁷ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 282.

3.2. A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme tratado no capítulo anterior, o advento da constitucionalização do direito, hoje em fase de maturação, foi o processo por meio do qual os paradigmas interpretativos de todos os ramos jurídicos se voltaram à Carta Magna - mais extensa, rígida, democrática e social, trazendo, em seu bojo, um exaustivo rol axiológico de direitos fundamentais, políticos e sociais -, obtendo de seus dispositivos a orientação necessária para a consecução de seus fins maiores: construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade ou quaisquer outras formas de discriminação, conforme o artigo 3º da Constituição Federal de 1988³²⁸.

Podemos vislumbrar que também o direito tributário fora constitucionalizado, com todo o arcabouço do sistema tributário nacional e seus subsequentes valores, princípios, regras, relações jurídicas e institutos positivados no Texto Maior.

Não obstante, para que tal fato ocorresse, houve a necessidade de um longo e intrincado processo, tanto de juridicização, como de obtenção de autonomia didática do direito tributário.

O status autônomo da disciplina do direito tributário decorreu de um longo processo de conscientização e aperfeiçoamento histórico, ocorrido tanto na Europa quanto no Brasil, partindo, inicialmente, de sua inserção como objeto da ciência das finanças, para, então, ser reconhecido como parte do direito financeiro – sob os auspícios das relações, institutos e princípios do direito administrativo.

É possível denotarmos que o estudo do direito tributário sequer possuía caráter jurídico, pois eram as ciências das finanças e econômicas que encampavam todas as discussões pertinentes à matéria, seja no que tange ao montante que os contribuintes deveriam levar ao Estado, seja em relação à

³²⁸ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

posterior aplicação que o Estado daria ao montante arrecadado.

Assim, podemos concluir que o direito tributário era matéria exclusiva dos financistas e contadores, e não dos juristas, voltando-se aos aspectos econômicos, atuariais e contábeis do fenômeno da tributação.

As primeiras tentativas de juridicização do direito tributário ocorreram na Europa do final do século XIX e início do século XX, por meio dos esforços de Otto Mayer e Myrbach–Rheinfeld, que buscaram o afastamento do então denominado direito financeiro em relação à ciência das finanças, através da sistematização dos institutos e reconhecimento das fontes do primeiro, com leis, regulamentos, jurisprudência e metodologia jurídica capaz de o distanciar da segunda.³²⁹

Para os autores germânicos, o direito financeiro lastreava-se na ideia de poder financeiro, por meio do qual o Estado, através de um orçamento público, institui impostos, e ambos - orçamento e impostos - deveriam obrigatoriamente estar previstos em lei, sem a qual, o imposto, que na visão de Mayer seria o pagamento em dinheiro que se impõe ao sujeito através de uma regra permanente, perderia sua característica essencial.³³⁰

Ao ser então juridicizada, a tributação passa, então, a ser pautada sob a égide do direito administrativo, como apêndice deste último, de modo que são suas relações, institutos, princípios e regras que passarão a regê-la.

Não obstante, cumpre lembrarmos que também o direito administrativo acabara de obter autonomia disciplinar, pois somente com o advento da Revolução Francesa, no contexto do liberalismo econômico - em que o “príncipe” se torna Estado - é que o direito administrativo ganha destaque, separando-se o patrimônio público - obtido através da arrecadação - do patrimônio privado.

Com ele, nasce a ideia de dever-poder, interesse público e função pública como “atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica”³³¹.

Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello:

³²⁹ COSTA, Alcides Jorge. Notas sobre a relação jurídica tributária. In: *Luís Eduardo Schoueri; Fernando Aurélio Zilveti. (Org.). Direito Tributário - Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21-35.

³³⁰ TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do direito tributário brasileiro* – Série Doutrina Tributária, Vol. XXI. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 94-102.

³³¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 29.

"A origem do Direito Administrativo e do órgão referido advém de eventos que assim se podem resumir. Sobrevindo a Revolução Francesa, como o período histórico precedente era o da Monarquia Absoluta, inexistiam disposições que subjugassem ao Direito a conduta soberana do Estado em suas relações com os administrados. Daí que era preciso aplicar um, Direito "novo", ainda não legislado (ou que mal iniciava a sê-lo). E que as normas do Direito até então existente disciplinavam as relações entre particulares, inadaptadas, pois, para reger vínculos de outra índole, ou seja: os intercorrentes entre o Poder Público e os administrados, já agora submissos todos a uma ordem jurídica. Tais vínculos, consoante se entendia, demandavam uma disciplina específica, animada por outros princípios, que teriam que se traduzir em normas que viriam a ser qualificadas como "exorbitantes" - porque exorbitavam dos quadros do Direito até então conhecido, o "Direito Comum". Foi o referido Conselho de Estado - instituído pelo art. 52 da Constituição de 22 Primário do Ano VIII, 14 isto é, de 15 de dezembro de 1799 - que, com suas decisões, forjou estes princípios e as concepções que se converteram no que se chama "Direito Administrativo".³³²

Sob a égide do positivismo, o aperfeiçoamento gradativo do direito financeiro espalhou-se por toda a Europa e, aos poucos, este foi se destacando do direito administrativo.

Não obstante, vislumbramos que fora pela ocorrência de um evento catastrófico que o primeiro passo pela separação desses ramos do direito ocorreria: o advento da Primeira Guerra Mundial, que levou inúmeros Estados europeus a total calamidade política, social e financeira, como é o caso da Alemanha, que saíra absolutamente destruída da guerra, sendo então necessária uma reforma do sistema administrativo alemão.

Neste contexto, pelas mãos de Enno Becker, surge o Código Tributário Alemão, que passou a vigorar a partir do ano de 1919, como medida apta a organizar as finanças e a arrecadação no país.

O Código Tributário Alemão pode ser considerado o marco da autonomia científica do direito tributário na Europa, pois, por meio dele, uma série de institutos, relações jurídicas, princípios e regras tributários foram organizadamente sistematizados, separando-o do direito administrativo.³³³

A partir de então, o direito tributário europeu passará por relevante aprofundamento teórico, dilargando estudos acerca do fato gerador, obrigação tributária, interpretação da legislação tributária conforme seus institutos, a

³³² MELLO, *op. cit.*, p. 39.

³³³ TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do direito tributário brasileiro* – Série Doutrina Tributária Vol. XXI. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 125.

prerrogativa da legalidade perante o Estado, dentre inúmeros outros temas que começam a ferver nas disciplinas de direito tributário - recentemente implantadas na Europa.

No que tange ao Brasil, ainda no período colonial, foram instituídas várias formas de arrecadação de tributos, sendo o “quinto”³³⁴ a principal delas, cuja cobrança, por meio dos patamares mínimos da derrama³³⁵, fora tão violenta aos direitos fundamentais dos contribuintes, que pôde ser considerada uma das causas da Inconfidência Mineira, ocorrida em 1789 e ferozmente reprimida pela Coroa Portuguesa.

Com a Constituição de 1824, outorgada unilateralmente por Dom Pedro I, em um contexto positivista - ainda que em fase embrionária - e num Estado monárquico sem o lastro da ideia de cidadania, ínsita ao regime republicano, após a criação e separação dos poderes estatais, fora atribuída ao Poder Legislativo a competência para se criar os tributos necessários ao financiamento da “máquina estatal”, sem que ainda houvesse, de fato, um arcabouço valorativo de proteção ao contribuinte.

Apesar do relativo atraso da doutrina brasileira, tendo em vista uma larga e sólida tradição civilista, bem como o pouco contato com a língua alemã, nas décadas de 1940 e 1950 iniciaram-se os estudos, ainda tímidos, do direito tributário como disciplina autônoma.³³⁶

Começam então as publicações, debates, comentários e importantes trabalhos de Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro, Gilberto de Ulhôa Canto, Amílcar Falcão, Tullio Ascarelli e, posteriormente, Ruy Barbosa Nogueira, Alfredo Augusto Becker, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges, dentre muitos outros, enriquecendo-se, cada vez mais, a nascente literatura tributária brasileira, fortemente influenciada pelo positivismo jurídico de Hans Kelsen.

Esses fatores levaram à primeira tentativa de codificação tributária no Brasil em 1953, pelas mãos de Rubens Gomes de Sousa, com o projeto de Código Tributário Nacional enviado ao Congresso Nacional em 1954.

³³⁴ Imposto cobrado pela Coroa Portuguesa, durante o Brasil Colônia, que recebeu esse nome porque correspondia a 20% (um quinto) do metal extraído que era registrado pelas casas de fundição.

³³⁵ Um dispositivo tributário criado em Minas Gerais no ano de 1751, que visava assegurar um patamar mínimo de tributação de cem arrobas (1500 quilogramas) de ouro anualmente.

³³⁶ TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do direito tributário brasileiro* – Série Doutrina Tributária Vol. XXI. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 131.

Não obstante, apesar dos acalorados debates, revisões e modificações em relação a inicial proposta de Gomes de Sousa - muito influenciada pelo Código Alemão de 1919 -, o projeto permaneceu suspenso por 12 anos, e somente em 1966 fora aprovado, o que hoje conhecemos como Código Tributário Nacional (CTN).³³⁷

Para Aliomar Baleeiro³³⁸, é a partir da promulgação da Constituição de 1946 que os princípios tributários começaram a despontar, ainda que timidamente, com uma série de disposições jurídicas estabelecendo um rol de limitações expressas ao poder de tributar com tamanho e envergadura que inexistiam nas legislações anteriores, de modo que o sistema tributário brasileiro passou a se movimentar sob uma “complexa aparelhagem de freios e amortecedores que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”.

Podemos denotar que um dos marcos doutrinários do direito tributário brasileiro, cuja data remonta aos idos de 1973, fora o lançamento da obra *Hipótese de Incidência Tributária* de Geraldo Ataliba, cuja atualidade perpassa o tempo.

A obra de Ataliba marcou a consolidação do conhecimento tributário no Brasil e a partir dela e dos novos tempos trazidos, com o fim do Estado de Exceção que vigeu no país até o advento da Carta Cidadã de 1988, surgirá uma nova fase em nosso direito tributário, iniciando-se, assim, os estudos do direito tributário enquanto matéria constitucional, como podemos vislumbrar das palavras de Ataliba:

[...] o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É ele conceito-chave para a demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competência, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa “definição” legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser “redefinidos” por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida.”³³⁹

Ora, após o término do regime ditatorial instaurado pelo golpe de Estado de 1964 é que a Carta Cidadã de 1988, em seu capítulo I, título VI, positivou todo o

³³⁷ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em 09 mar. 2022.

³³⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 4.

³³⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 32-33.

esqueleto valorativo do sistema tributário nacional, de caráter neoconstitucional e pós-positivista, estabelecendo os princípios gerais da tributação, as limitações ao poder de tributar e toda uma divisão de competências entre os entes federativos.

Para nós, a Constituição Federal de 1988, permeada por anseios dos mais variados setores da sociedade e produto de longo debate político, pode ser considerada o Texto Fundamental de maior riqueza de detalhes da história do país, posto que nela há toda uma série de direitos e princípios fundamentais positivados que visam à proteção de toda a sociedade brasileira, demasiadamente rica e plural, composta pelos vários povos indígenas e seus descendentes, pela população negra cujos antepassados - *bantus*, *jejes*, *shantis*, *efons* e *yorubás* - foram escravizados, pela população parda e branca de descendência europeia e nipônica, dentre outros.

Geraldo Ataliba³⁴⁰ fora um dos pioneiros na ideia de que tanto o direito tributário, seus princípios básicos e a própria tributação em si detêm cunho eminentemente constitucional. Tal assertiva se dá, não somente pelo fato de que tais matérias formaram a essência da *Magna Charta Libertatum* de 1215 - um dos principais documentos constitucionais e de direitos humanos do mundo ocidental -, mas, também, pelo fato de que o próprio direito tributário envolve uma tensão entre o poder estatal soberano e dois valores humanos fundamentais: a liberdade e a propriedade, bens jurídicos cuja proteção fora a razão de ser das Constituições modernas, protegendo-os mediante uma série de princípios e regras de competência.

Além de Geraldo Ataliba, impõe ressaltarmos que na década de 1970 e 1980 já despontavam importantes estudos no sentido da constitucionalização do direito tributário, como os trabalhos desenvolvidos por Elizabeth Nazar Carrazza³⁴¹ e Roque Antonio Carrazza³⁴².

Vejamos o que assevera Elizabeth Nazar Carrazza, ao tratar das competências tributárias:

³⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 126.

³⁴¹ NAZAR CARRAZZA, Elizabeth. Sistema constitucional tributário brasileiro. *Revista de Direito Público*, v. 25. São Paulo, 1971.

³⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípio federativo e tributação*, v. 130, São Paulo: Justitia, 1985, p. 162-180; CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1986; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

O legislador tributário, no momento do exercício de sua competência, está adstrito aos parâmetros normativos estabelecidos pela Lei Maior. [...] sempre que o legislador constituinte elege um fato como sendo fato-signo presuntivo de riqueza, outorgando competência às pessoas políticas para criarem impostos, o legislador ordinário, ao exercitar sua competência impositiva, deve manter-se dentro de parâmetros de razoabilidade, a fim de que o princípio constitucional da capacidade contributiva não sofra retrações.³⁴³

Além disso, podemos vislumbrar que o processo de constitucionalização do direito tributário ocorrido no Brasil teve como base alguns pressupostos importantes.

Inicialmente, denotamos que os valores positivados por meio de princípios e regras foram elevados a um patamar constitucional, adquirindo, assim, maior densidade normativa e hierarquia, com a finalidade de que o contribuinte seja protegido de uma eventual invasão indevida do Estado, que ocorre por meio da cobrança de tributos sem patamares éticos mínimos e sem um arcabouço de limitações, o que faz a tributação se consubstanciar em verdadeiro esbulho, como também podemos vislumbrar nos dizeres de Roberto Wagner Lima Nogueira:

No Direito Positivo contemporâneo, nesta fase denominada pós-positivista (pós-moderna), os princípios jurídicos ocupam um espaço tão vasto que já se admite falar como quer García de Enterría, num Estado principial, Estado este que se peculiariza pelas seguintes características: i)- passagem dos princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; ii)- a transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga inserção nos Códigos) para a órbita juspublicística (seu ingresso nas Constituições); iii)- a suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; iv)- o deslocamento dos princípios da esfera da jusfilosofia para o domínio da Ciência Jurídica; v)-a proclamação de sua normatividade; vi)-a perda de seu caráter de norma programática; vii)- o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra sobretudo das Constituições; viii)- a distinção de regras e princípios, como espécies diversificadas do gênero norma, e finalmente, ix)- por expressão máxima de todo esse desdobramento doutrinário, o mais significativo de seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos princípios.³⁴⁴

Nesse contexto, podemos concluir que aquela relação verticalizada, por meio da qual o indivíduo é compelido a levar dinheiro ao Estado, seja pela existência de

³⁴³ NAZAR CARRAZZA, Elizabeth. *Progressividade e IPTU - igualdade e capacidade contributiva*. Curitiba: Juruá, 2001, p. 51.

³⁴⁴ LIMA NOGUEIRA, Roberto Wagner. Ética tributária e cidadania fiscal. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 27, p. 20-40, set./out., 2002, p. 21.

fatos-signos presuntivos de riqueza, seja pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, deverá ocorrer de maneira ética e justa, por meio de uma série de balizas, como as regras de competência - e as concomitantes limitações constitucionais ao poder de tributar -, e a graduação do tributos conforme a capacidade contributiva.

Vejamos o que elenca Regina Helena Costa ao tratar da matéria:

As relações de direito público, gênero no qual se inserem as relações tributárias, apresentam, como traço marcante, a bipolaridade, a significar que nelas estão presentes dois valores em constante tensão: de um lado, a autoridade do Poder Público; de outro, a liberdade individual.

Nas relações tributárias tal tensão é evidente, uma vez que o Estado titulariza o direito de atingir o direito de propriedade do particular, e, em consequência, a liberdade deste, absorvendo compulsoriamente parte de seu patrimônio, devendo, contudo, respeitar uma multiplicidade de normas de proteção ao contribuinte.

A esse direito estatal, consubstanciado na supressão de parcela do patrimônio dos sujeitos, para a sustentação das necessidades coletivas, consoante um regime jurídico vinculante, corresponde, evidentemente, um dever, por parte daqueles, de satisfazer tal obrigação, em prol da sociedade. Em síntese, ao direito estatal de tributar corresponde um dever dos particulares de arcar com o ônus de serem tributados, o que lhes viabiliza o exercício de outros direitos.³⁴⁵

Ora, a tributação - detalhadamente disposta na Lei Maior de 1988, com uma série de dispositivos acerca do poder de tributar e suas limitações - eleva-se ao patamar máximo de verdadeiro vínculo constitucional ao estabelecer o modo pelo qual o custeio dos direitos fundamentais ocorrerá.

E como a plena realização dos direitos fundamentais presentes na Constituição demanda uma série de gastos por parte do Estado, a tributação ética se apresenta como uma forma democrática da repartição de gastos entre os cidadãos contribuintes.

Assim, concluímos que também a arrecadação, o gerenciamento e a aplicação do montante levado ao Estado a título de tributos deverão ocorrer de maneira democrática, moral e justa, tendo como finalidade inolvidável a erradicação das desigualdades sociais e regionais e o fim da pobreza, construindo-se uma sociedade alinhada com o bem-estar social, de modo a se criar uma ressignificação das práticas administrativas, da legalidade, da capacidade contributiva, da

³⁴⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 27.

progressividade e da extrafiscalidade, de modo que, ao se constitucionalizar o direito tributário, pode-se transformá-lo em um direito de proteção ao contribuinte. como podemos notar nas palavras de Carrazza:

Observamos, ainda, que nossa Constituição, no louvável propósito de transformar a República Brasileira num Estado Democrático de Direito, submeteu a ação tributária das pessoas políticas a um extenso rol de princípios (federativo, da legalidade, da igualdade, da anterioridade, da segurança jurídica, da reserva de competências etc.), que protegem, ao máximo, os contribuintes, contra eventuais abusos fazendários. Além disso, são os princípios constitucionais que, por assim dizer, direcionam o teor das leis tributárias e em seus modos de aplicação.³⁴⁶

Destarte, a cobrança das exações e a invasão lícita do patrimônio privado pelo Estado deverão, necessariamente, levar em consideração a proteção dos direitos fundamentais, ou seja, o respeito à estrita legalidade, à proporcionalidade e razoabilidade, à capacidade contributiva, à igualdade material, à vedação do confisco, à anterioridade e à irretroatividade, no sentido referido por Baleeiro:

Princípios como generalidade, igualdade e universalidade de tributação, por via dos quais se erradicam imunidades e privilégios, conferidos a pessoas em razão do exercício de cargos ou funções, e se abole o tratamento tributário desigual mais gravoso para uns do que para outros, estão a serviço de um conceito de democracia mais concreto, mais completo, que arma de defesa a minoria político-econômica (que pode corresponder à maior parcela da sociedade), frente à decisão de uma elite economicamente dominante. Igualmente as isenções e outros favores fiscais que privilegiam, em geral, grupos econômicos dotados de grande capacidade contributiva, não podem servir a interesses privados, em detrimento da maior parte, mais pobre e desprotegidas dos mesmos benefícios. O princípio da igualdade aparece, então, como proibição de distinguir, seja a que título for. Em especial, mecanismos de defesa das minorias políticas.³⁴⁷

Vislumbramos, então, que nessa virada axiológica, uma interpretação do direito tributário alinhada ao positivismo jurídico mostra-se já ultrapassada, além de representar um formalismo inócuo, que não se coaduna com as necessidades sociais do país e com os fins máximos da Constituição Federal de 1988.

No plano da realidade, a efetiva construção de uma sociedade fraterna, baseada na ideia de cidadania e igualdade material, com a plena garantia dos

³⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 64.

³⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 7.

direitos para todos e libertação da pobreza e da injustiça, demandam uma guinada pós-positivista e pragmática, com fulcro na realidade e na inter-relação ética entre os indivíduos e as instituições, um novo olhar das coisas e dos sujeitos e não a letra morta das palavras e, ineludivelmente, a uma necessária abertura valorativa:

[...] a força vital e a eficácia da Constituição assentam-se na sua vinculação às forças espontâneas e às tendências dominantes do seu tempo, o que possibilita o seu desenvolvimento e a sua ordenação objetiva. A Constituição converte-se, assim, na ordem geral objetiva do complexo de relações da vida.³⁴⁸

Assim, ao oposto de uma hermenêutica normativista e alinhada ao positivismo jurídico, as principais questões de direito tributário, sejam elas abstratas ou concretas, já não podem ser resolvidas somente com lastro na teoria da incidência da norma tributária, demandando também a ponderação de interesses, valores e princípios jurídicos, a ser realizada por meio de um discurso coerente, de maneira que “a Corte Constitucional ao julgar reconstrói a coerência do sistema ao preservar a unidade e a ordenação entre conceitos, valores e normas jurídicas”.³⁴⁹

O Estado de Direito, historicamente tido como formal, passa a uma lógica de Estado de Direito material - conforme já exposto no capítulo anterior -, de modo que também o direito tributário assume tal viés, como elenca Klaus Tipke, de sorte que:

Só no pós-guerra, sob a vigência da Lei Fundamental quando passaram os temas da jusestatalidade material, de Justiça e justificação de tributos, de imposição uniforme segundo a capacidade contributiva e das barreiras liberais à intervenção fiscal ao primeiro plano, é que se tornou a ciência do direito tributário, na medida em que se ocupou dos acima mencionados temas, Ciência da Justiça Tributária.³⁵⁰

Pelo exposto, ultrapassada a fase de nascimento e consolidação do processo de constitucionalização do direito tributário, cremos que suas novas perspectivas tendem justamente a um movimento de abertura axiológica e epistemológica e a possibilidade de interpenetração de outras ciências - por meio da interdisciplinariedade - como um valor agregador e enriquecedor que, de fato, possibilitará o cumprimento dos valores constitucionais tributários fundamentais em consonância com uma realidade multifacetada e em rápida evolução, tendo como

³⁴⁸ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991, p. 18.

³⁴⁹ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 51.

³⁵⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 183.

centro o sujeito (cidadão contribuinte) e não mais o objeto - o tributo.

3.2.1. COMPETÊNCIA E SUAS LIMITAÇÕES

Conforme já afirmamos, a Administração Pública, enquanto representante do Estado tributante e dotada de um poder jurídico, com a constitucionalização do direito tributário, passou a sujeitar-se a uma série de delimitações constitucionais, tanto por meio das regras de competência e as limitações constitucionais ao poder de tributar - que, a despeito de já existirem timidamente nas Constituições anteriores, não possuíam o mesmo nível de detalhamento e densidade normativa trazidos pela Constituição Federal de 1988, com foco na proteção do cidadão contribuinte e não mais na mera arrecadação - quanto pelos critérios de justiça positivados na Carta Magna vigente, como a capacidade contributiva, a cidadania fiscal e a moralidade.

Ocorre que para que se possa compreender como o novo sistema constitucional tributário valorativo funciona, é mister que façamos alguns apontamentos quanto ao sistema político em que ele se insere: o novo regime republicano federativo.

A noção atual de república (do latim *res publica*, ou coisa pública), e do próprio princípio republicano - um dos mais importantes princípios para o direito tributário³⁵¹ - é produto da construção de uma Constituição democrática, que, no Brasil, conforme mencionado, deu-se por meio do diálogo político ocorrido com o lento e gradual fim da ditadura militar no país, onde foram fixados os grandes rumos e diretrizes que a multiplicidade dos cidadãos quis ver concretizados, mediante o fenômeno da positivação constitucional de uma série de valores, princípios e regras.

Nas palavras de Ataliba³⁵², a república é o regime político em que os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e

³⁵¹ Conforme Becho: “Pelo princípio republicano, todos os brasileiros – assim como todos os estrangeiros que se submetam à nossa soberania – estão igualmente sujeitos a suportar a mesma carga tributária, sem benefícios nobiliárquicos, de hierarquia social ou de qualquer ordem.” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 361).

³⁵² ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 15.

decidem em seu nome, fazendo-o com ética e responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente, apresentando três características fundamentais: a eletividade, a periodicidade e a responsabilidade dos representantes políticos (como contrapartida dos poderes outorgados).

Para nós, tais características são essenciais à concretização dos direitos e garantias fundamentais previstos na Carta Cidadã de 1988, que, com a Assembleia Nacional Constituinte de 1987 e todo o contexto político em voga, visou ao fim dos inúmeros arbítrios cometidos pelo Regime Militar de 1964.

Nesse sentido, o princípio republicano do atual sistema constitucional brasileiro se desdobra em inúmeros dispositivos, dando conteúdo à tripartição de poderes, aos mandatos políticos (pelo voto direto, secreto, universal e periódico³⁵³), à alternância de poderes, às responsabilidades dos agentes públicos, à proteção das liberdades públicas, à prestação de contas, aos mecanismos de controle e fiscalização do governo e à autonomia dos entes federativos, concebendo-se a federação como a forma necessária da realização da república.³⁵⁴

Podemos entender a eletividade como o instrumento da representação, ou seja, a aptidão capaz de dar ao agente político a habilitação para representar os cidadãos de uma dada nação, defendendo e fazendo valer os interesses tanto de seus eleitores, como, em um contexto democrático, os interesses e direitos também de toda a sociedade e não somente de seguimentos parciais desta.

Para que não haja o controle do poder nas mãos de um ou de alguns indivíduos, e para que haja fidelidade aos mandantes, a representação deverá ser periódica, ou seja, deverá haver uma alternância temporal dos detentores do poder político.

Ademais, os mandatários possuem responsabilidade - o “penhor da idoneidade da representação” -, ou seja, eles possuem um plexo de deveres, que têm o condão de dar uma garantia aos cidadãos, voltada ao conceito de lealdade para com estes, que, ao não verem cumpridas as finalidades pelas quais o mandatário fora eleito, ou por outros motivos, têm a oportunidade de não o reeleger, como espécie de retaliação para casos não graves.

Ora, o princípio republicano detém importância fundamental, informando todo

³⁵³ Cláusula pétrea prevista no artigo 60, § 4º, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

³⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 38-44.

o ordenamento jurídico brasileiro - inclusive a tributação - através da igualdade³⁵⁵, pois, pelo princípio republicano, o povo é considerado o verdadeiro soberano e o homem é considerado cidadão, passando a ser dotado de um conjunto de direitos e deveres, sem distinções de gênero, raça ou condição social.

Desse modo, no que compete ao direito tributário, “ao adotar a República como forma de governo, os cidadãos têm reconhecido o direito de só serem tributados em face da supremacia do interesse do Estado, razão pela qual a arrecadação obtida com a tributação deve, necessariamente, ter destinação pública”.³⁵⁶

Portanto, podemos concluir que tanto o princípio da isonomia, do qual já tratamos no capítulo anterior, como o princípio republicano, serão de importância inafastável ao direito tributário, funcionando, em realidade, como sobreprincípios, pois têm a aptidão de informar diversos outros princípios³⁵⁷, como o princípio da generalidade, da pessoalidade, da universalidade, da progressividade, da vedação do tributo com efeito confiscatório e a própria capacidade contributiva (da qual trataremos no próximo tópico).

Ao tratar do princípio da isonomia em matéria tributária, Regina Helena Costa afirma que:

A ideia de igualdade irradia seus efeitos por todo o ordenamento jurídico e é considerada por muitos seu princípio mais relevante.
A igualdade pode ser entendida em dupla acepção. Se nos referimos à igualdade no seu sentido material ou substancial, queremos significar o desejável tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. Cuida-se, portanto, da igualdade em sua acepção ideal, humanista, que jamais foi alcançada.
Já a igualdade no sentido formal, de irrefutável relevância prática, expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações ou desequiparações consagradas na lei. Dirige-se, assim, o princípio, imediatamente ao legislador e mediatamente aos seus aplicadores. Portanto, o princípio da igualdade autoriza o

³⁵⁵ Conforme Becho: “Sobre o salário do presidente da República, incidirá a mesma lei tributária que poderá incidir sobre o salário de qualquer trabalhador, independentemente de sua posição na escala social. Esse comando extrai-se do art. 1º da CF, por ela ter usado o vocábulo *república*.” (BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 107).

³⁵⁶ JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 48.

³⁵⁷ Tal entendimento também é compartilhado por Isabela, Fernando e Ricardo Bonfá de Jesus, por Regina Helena Costa e por Renato Lopes Becho. (JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 48; COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 89; BECHO, Renato Lopes. Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 361-362).

estabelecimento de discriminações, por meio das quais se viabiliza seu atendimento, em busca da realização de justiça. Em sendo assim, tal diretriz impacta intensamente o âmbito tributário, porquanto o legislador e o aplicador da lei não de atentar às diferenças entre os sujeitos, procedendo às necessárias discriminações na modulação das exigências fiscais.³⁵⁸

Ora, podemos denotar que o princípio da isonomia, transmutado ao direito tributário, exige que as normas tributárias, por um lado, não discriminem os cidadãos contribuintes que se encontrem em equivalentes situações (seu lado negativo); e, por outro, exerça uma discriminação - por meio de uma diversificação de alíquotas e bases de cálculo, na medida das desigualdades existentes - entre os cidadãos contribuintes que não se encontrem em situações equivalentes, de modo que quem, em termos econômicos, tem mais, deverá proporcionalmente pagar mais (seu lado positivo).

Para Paul Kirchhof, não obstante o Estado e seus órgãos valerem-se do poder soberano para impor vínculos aos seus institutos, fato é que a lei tributária somente poderá ganhar autoridade duradoura caso esteja lastreada na adequação e igualdade.³⁵⁹

Isabela, Fernando e Ricardo Bonfá de Jesus traçam uma interessante relação entre o princípio republicano e o princípio da igualdade, afirmando que:

O que primeiramente deve ser salientado em relação a esse imane princípio, é que decorre do princípio republicano, que por sua vez está prestigiado no art. 1.º, *caput*, da CF/1988.

O princípio da igualdade deve alcançar a própria edição da norma, impedindo o legislador, o aplicador da lei ou seu julgador, de dispensar tratamento diverso para situações equivalentes ou tratamento igual a situações completamente diferentes.

[...]

Os principais instrumentos de atuação do princípio da igualdade em matéria tributária são a universalidade e generalidade da tributação, bem como o respeito à capacidade contributiva e a progressividade.³⁶⁰

Concluimos, então, que sendo o regime republicano aquele da *res publica*, ou seja, da coisa pública, de todo o povo - o verdadeiro soberano - e não de alguns setores da sociedade, o princípio republicano vertido aos patamares tributários implicará uma tributação que deva levar em consideração todos os cidadãos e suas

³⁵⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 87.

³⁵⁹ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 29.

³⁶⁰ JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 58-59.

ínsitas desigualdades e dignidade.

Assim, compele-se o Estado e seus agentes à praticada de uma justiça distributiva, tratando os cidadãos isonomicamente e como fins em si mesmos e não como meios, salvaguardando-os em sua dignidade, o que, por conseguinte, demonstra a clara ligação do atual regime republicano - e do sistema tributário nacional - com a ética aristotélica e kantiana.

Ademais, conforme já ressaltamos, a federação é uma forma necessária de realização da república que se dá por intermédio da descentralização política, com a criação de entes federativos em um mesmo patamar hierárquico, havendo uma ordem central (o Estado Federal) e as ordens parciais (a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal), de modo a tornar a representatividade mais próxima do povo (mandantes), possibilitando a ele exercer suas prerrogativas de autogoverno e cidadania de forma mais eficaz.

O Brasil é um país de largas dimensões geográficas e de claras desigualdades sociais e regionais, de sorte que a divisão de sua estrutura governamental em Estados e, principalmente, em Municípios, tem a aptidão de tornar a governança mais capilarizada, e, assim, mais próxima aos cidadãos e mais democrática.

É fato que os cidadãos - principalmente os mais pobres - localizados no interior do país ou em Municípios pequenos e distantes das respectivas capitais ou de Brasília terão pouca possibilidade de exercer grande pressão política direta sobre as Assembleias Legislativas dos Estados ou sobre o Congresso Nacional, mas, havendo uma estrutura de poder local bem desenvolvida, tanto os cidadãos como os movimentos sociais poderão acompanhar e participar das atividades políticas diárias e reivindicar uma série de direitos, tanto dos prefeitos como dos vereadores de seus Municípios.

A despeito de tal tema não ser o foco da presente dissertação, é mister ressaltarmos que o modelo erigido pela Constituição Federal de 1988 demonstra-se, de certo modo, democraticamente falho quanto à concentração de poder entre os entes federativos, pois, diferentemente de outras Constituições - como a Constituição Americana de 1787 - ainda mantém o poder político muito concentrado nas mãos da União, de sorte a outorgar-lhe uma série de competências, distanciando, em muito, o núcleo de poder do "Brasil Profundo", tão bem exposto na obra *Os Sertões* de Euclides da Cunha.

Ora, podemos denotar que o sistema tributário nacional, ao delimitar competências e permitir a arrecadação - e, por via de consequência, a existência e a manutenção - de cada um dos entes federativos, pode ser considerado uma das bases do princípio federativo, cujo conteúdo é tão sensível, que além de se consubstanciar em cláusula pétrea, prevista no artigo 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988³⁶¹, dá azo a uma limitação constitucional ao poder de tributar, qual seja, a imunidade recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”³⁶², deste mesmo texto normativo.

Nesse sentido, tecendo comentários acerca da importância do sistema tributário para nossa Federação, Renato Lopes Becho faz as seguintes elucubrações:

Partindo do princípio federativo, o sistema tributário foi criado com triplo significado: evitar os conflitos de competência, limitar o poder de tributar e estabelecer normas gerais que submetam todos os entes federativos. Mas, além disso, ontologicamente, o sistema tributário foi criado de forma a garantir receita tributária própria, privativa, para cada um dos entes da Federação.³⁶³

Concluimos, assim, que o princípio federativo detém múltiplas finalidades de importância inafastável em um Estado Social e Democrático de Direito, quais sejam, desde tornar o poder mais próximo ao povo, como forma de concretização da cidadania por meio de uma participação mais direta; garantir a autonomia financeira dos entes federativos por meio da divisão de competências³⁶⁴, permitindo a arrecadação própria de tributos; até o impedimento de possíveis invasões das competências de um ente federativo por outro, o que têm aptidão de proteger não só o ente cuja competência fora violada, mas, principalmente, o próprio cidadão,

³⁶¹ “Art. 60. [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;”

³⁶² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;”

³⁶³ BECHO, Renato Lopes. Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 362.

³⁶⁴ Entendimento também perfilhado por Carrazza: “A delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou. Para comprovar esta asserção basta uma superficial análise da Lei Maior, que, confirmando o caráter federal do Estado Brasileiro e a posição de pujança que nele ocupam o Município e o Distrito Federal, elencou e distribuiu, cuidadosa e exaustivamente, as várias competências de cada uma das pessoas políticas.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 571-572).

que poderá valer-se do Poder Judiciário para ser tributado tão somente de acordo com o que estabelece a Constituição Federal, como, a título de exemplo, os conflitos existentes entre União e Municípios para se tributar uma determinada propriedade, seja por meio do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) ou pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Quanto à tripartição de poderes, podemos vislumbrar que o poder, em si, é uno e indivisível, como capacidade geral de determinar o comportamento humano (como sujeito e objeto do poder social), mas se divide em funções: legislativa, judiciária e executiva.³⁶⁵

A função legislativa é responsável pela elaboração do arcabouço legislativo geral e abstrato, ou seja, a uma generalidade de pessoas, por meio de condutas abstratas, segundo um processo constitucionalmente estabelecido, inovando originariamente a ordem jurídica, tendo seus exercentes responsabilidade política e disciplinar.

A função judiciária consubstancia-se na interpretação e aplicação dos dispositivos normativos a uma hipótese controvertida, mediante processo regular, produzindo-se coisa julgada.

A função executiva volta-se à concretização dos dispositivos legais, por meio de regulamentações e demais atos infralegais, ou seja, concretiza os objetivos estabelecidos em lei (sendo ato administrativo se vinculado à lei, ou ato político se diretamente oriundo da Constituição Federal de 1988), que, no caso do presidente da república, reúne as atribuições de chefe de Estado e governo, tendo responsabilidade criminal, política, administrativa e cível.

É mister ressaltarmos que também a tripartição de poderes é cláusula pétrea prevista no artigo 60, § 4º, inciso III, da Constituição Federal de 1988, não podendo, juntamente com a Federação e a República, ser objeto de proposta de emenda ao Texto Magno.

Ora, concluímos que tais funções e divisões entre entes têm como fundamento a criação de um sistema de compensações, evitando-se que um só órgão ou ente detenha o poder, garantindo-se a participação, liberdade e segurança dos indivíduos, criando-se um sistema de freios e contrapesos, entre poderes e entes harmônicos, mas independentes, o que, transpostos ao direito

³⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 49.

tributário, levam à ideia e à criação das regras de competência tributária e, em contrapartida, as respectivas limitações constitucionais, como os princípios constitucionais tributários já tratados, que delineiam o modo pelo qual a competência será exercida e as imunidades, que estabelecem vedações às competências tributárias.

Como já salientamos, não há hierarquia entre os entes federativos, mas sim diferentes distribuições de competências constitucionais, que lhes atribuem determinadas possibilidades de atuação em múltiplas matérias, inclusive tributárias, como a possibilidade de criação de determinados tributos, seja em caráter exclusivo ou em caráter concorrencial.

Conforme compreendem Isabela, Fernando e Ricardo Bonfá de Jesus, “o princípio federativo norteia a competência legislativa das pessoas políticas para criar tributos, as quais só podem atuar nas áreas expressamente reservadas pela Constituição Federal. Ou seja, define os limites da competência tributária entre as pessoas políticas, que não podem invadir a competência tributária das outras.”³⁶⁶

Assim, podemos concluir que as próprias regras de competência, na prática, também funcionam como limitações constitucionais ao poder de tributar³⁶⁷, pois delimitam as possibilidades legislativas de um determinado ente federativo.

Para Aliomar Baleeiro³⁶⁸, nos países de Constituição rígida e de controle judiciário das leis e atos administrativos, como o sistema brasileiro atual, os princípios que a ciência das finanças apurou em sua compósita formação política, moral, econômica e técnica são integrados em normas estáveis e eficazes, funcionando como limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nesse sentido, Paulo Caliendo também inter-relaciona o poder de tributar à Constituição:

O poder de tributar está fundamentalmente ligado à ideia de Constituição,

³⁶⁶ JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 49.

³⁶⁷ Tal entendimento é também seguido por Costa: “A repartição de competências tributárias entre as pessoas políticas, já examinada, constitui autêntica limitação, porquanto a Lei Maior, ao definir a aptidão para instituir tributos cabente a cada ente federativo, em caráter privativo, exclui as demais pessoas políticas da mesma aptidão. Assim é que, quando atribui à União a competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, está, implicitamente, afastando as demais pessoas políticas da possibilidade de fazê-lo.” (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 82).

³⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 2.

que deve ser entendida como o conjunto de normas (princípios e regras) e valores normativos que estabelecem a estrutura jurídico-política de uma sociedade organizada. Os valores normativos são distintos dos valores sociais ou individuais. Aqueles são compartilhados por um grupo social, enquanto os valores individuais remetem à subjetividade de um indivíduo. Por definição, são aqueles positivados em um determinado ordenamento.³⁶⁹

Assim, uma vez promulgada uma Constituição, que no Brasil tem clara rigidez, delineadas as competências tributárias dos entes federativos, estas somente poderão ser exercidas de acordo com os ditames constitucionais e por meio de lei, como aptidão para instituir tributos, descrevendo suas hipóteses de incidência e possibilitando a cobrança das exações, tendo como balizas a própria Carta Fundamental, onde as competências são esmiuçadas e onde são previstos princípios norteadores das competências constitucionais e as situações de intributabilidade - ou vedatórias das competências -, como as imunidades previstas no Texto Magno.³⁷⁰

É mister, então, inter-relacionarmos ambos poder e competência tributária. Para nós, o poder tributário seria a própria expressão do poder político do Estado, originalmente estabelecido e relativamente ilimitado - tendo como limitação única os direitos humanos, internacionalmente reconhecidos -, como se vislumbra no momento de formação de um Poder Constituinte ao criar uma Constituição.

Por seu turno, ao ser formada uma organização política por meio de uma Constituição, o poder tributário passará, também, a ser por ela limitado e a ela subordinado, havendo, assim, o nascimento da competência, de acordo com normas instituidoras e definidoras de seus exercícios, sendo a competência tributária um poder constitucionalmente delimitado.

Para Carrazza³⁷¹, em nosso sistema constitucional tributário, não há que se falar em poder tributário, mas em competência tributária, pois, por meio das normas constitucionais há um regramento organizador que determina e delimita direta e indiretamente o poder tributário, de sorte que os tributos criados buscam seu fundamento de validade na própria Constituição Federal de 1988, sendo esta a Lei Fundamental que contém as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos.

³⁶⁹ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 64

³⁷⁰ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 57.

³⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 573.

Nesse sentido, podemos concluir que a competência tributária seria o poder delimitado que as pessoas políticas detêm para criar tributos abstratamente, descrevendo as respectivas hipóteses de incidência, os sujeitos ativos, passivos, as base de cálculos e as alíquotas, o que, tendo em vista o princípio da legalidade, deve ocorrer por meio de lei, não obstante suas fronteiras estejam inelutavelmente delineadas na Constituição Federal.

Por conseguinte, se em um primeiro momento a competência tributária identifica-se com a permissão constitucional para criar tributos em abstrato, enquanto prerrogativa de editar normas jurídicas tributárias, em um segundo momento, após sua edição por meio de lei, a competência tributária torna-se capacidade tributária ativa.

Carlos Augusto Daniel Neto faz interessantes apontamentos acerca da matéria, afirmando que a expressão “competência tributária” possui um duplo laconismo.³⁷²

Para o autor, em primeiro lugar, a competência tributária não se resume à mera aptidão de produzir textos legais novos, instituidores de tributos, mas também enfeixa uma série de competências legislativas correlatas, como o poder regulamentar, o poder de cobrar e o poder de fiscalizar os tributos instituídos.

Em segundo lugar, aponta que o laconismo decorre também do fato de a norma de competência tributária ser o produto da interpretação conjunta de diversos dispositivos constitucionais, como aqueles que tratam da delimitação positiva no âmbito da competência e aqueles que dispõem sobre a delimitação negativa no âmbito de competência (as imunidades tributárias), de forma que ambos devem se conjugar, compondo o vetor final que determina, efetivamente, o conteúdo normativo da atribuição de poder dado pela Constituição de 1988 a determinado ente federativo.

Quanto às características que a competência tributária possui, podemos elencar as seguintes: a) a privatividade; b) a indelegabilidade; c) a incaducabilidade; d) a inalterabilidade; e) a irrenunciabilidade; e f) a facultatividade do exercício.³⁷³

A privatividade refere-se às competências tributárias privativas ou exclusivas

³⁷² DANIEL NETO, Carlos Augusto. Reflexos da segregação entre o direito financeiro e o tributário sobre as competências tributárias. In: SCAFF, F.F. et al; (Coord.). *Intersecções entre o direito financeiro e o direito tributário*. Belo Horizonte: D'plácido, 2021, p. 5.

³⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 590.

que cada ente federativo detém, habilitando-o a criar os tributos cujas competências lhe foram outorgadas, pela Constituição, em detrimento dos demais entes federativos, de modo que se uma pessoa política criar tributos sem a competência constitucional respectiva, praticará ato inconstitucional, maculado e, portanto, nulo, ofendendo não só a ordem jurídica, mas, também, a esfera protetiva do contribuinte.

A indelegabilidade reforça a noção de que a competência tributária não é patrimônio absoluto da pessoa política que a titulariza, podendo exercitá-la sem poder delegá-la, ou seja, o ente federativo poderá criar exações, sem ter a total disponibilidade sobre elas.

Ressaltamos, porém, que a delegação da competência tributária não se confunde com a delegação das competências correlatas de fiscalização e cobrança das exações, que são plenamente delegáveis, sem que haja violação da Constituição Federal de 1988.

A incidência refere-se ao fato de que o não exercício da competência tributária, em um determinado momento, não tem o condão de impedir que a pessoa política venha a criar, futuramente, os tributos que lhe forem constitucionalmente conferidos.

A competência tributária é inalterável, ou seja, não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém, posto que lhe falta a titulação jurídica para tanto. De fato, se é a própria Constituição que define as dimensões da competência tributária das várias pessoas políticas, estas não podem praticar atos que as ultrapassem.

A competência tributária é irrenunciável, pois, da mesma maneira pela qual as pessoas políticas não podem delegar suas competências tributárias, também não as podem renunciar, quer no todo, quer em parte. Esta é matéria de direito público constitucional, e, portanto, indisponível.

A competência tributária é facultativa, pois as pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, são livres para delas se utilizarem ou não.

Assim, na medida em que o exercício da competência tributária não está submetido a prazo, a pessoa política pode criar ou não criar o tributo quando lhe aprouver, citando como exemplo o imposto sobre grandes fortunas (IGF), imposto de competência da União previsto no Texto Constitucional, mas que ainda não fora criado.

Em sentido diametralmente oposto ao das competências tributárias, as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias fixam a incompetência dos entes federativos, de modo a impedir a criação, e, por conseguinte, a cobrança de tributos sobre determinadas pessoas, bens e serviços, seja por sua natureza jurídica, ou porque realizam certos fatos, funcionando como verdadeiras normas de estrutura que dispõem sobre a edição de outras normas, como elenca Carrazza ao afirmar que:

[...] o campo de incidência da norma (tributária) é identificado mediante um processo de qualificação de fatos. Sob tal perspectiva, torna-se simples deduzir qual será, por oposição, a área de não incidência. Esta corresponderá ao plano integrado pelo grupo de fatos que - apesar de existentes - não foram alcançados pela disposição normativa.

[...]

Quando a não incidência decorre de expressa disposição constitucional, que vede ao legislador ordinário competente instituir determinado tributo, alcançando certa realidade, ou pessoa, estamos diante da figura da imunidade. Neste caso, a vedação - por estar contida no próprio texto da Lei Maior - apresenta-se como 'limitação constitucional do poder de tributar' de que são titulares União, Estados, Distrito Federal e Municípios.³⁷⁴

Para Baleeiro, as imunidades se destacam pelo seu caráter político e são “disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim, situações que define”.³⁷⁵

De tal sorte, as imunidades podem ser consideradas como o reverso das competências tributárias, como uma atribuição de “não competência”, mas dotadas das mesmas características destas últimas, já elencadas acima, quais sejam: a privatividade, a indelegabilidade; a incaducabilidade, a inalterabilidade a irrenunciabilidade, e a facultatividade do exercício.³⁷⁶

Quanto à sua classificação, a despeito do fato da doutrina tradicional dividir as imunidades em subjetivas, objetivas ou mistas, a depender de quem ou o que seria alcançado por elas, Roque Antonio Carrazza afirma que a expressão “imunidade tributária” sempre será subjetiva, na medida em que, segundo ele, invariavelmente beneficiará indivíduos, possuindo duas acepções:

Primeiramente, poderia ser considerada em acepção ampla, significando a

³⁷⁴ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 815

³⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 374.

³⁷⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 58-59.

incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizem fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte; c) com efeito de confisco; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo a hipótese do pedágio); e) afrontando o princípio da uniformidade geográfica; e f) fazendo tábua rasa do princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens.

E, outra, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expreso, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Tanto em sua acepção ampla como na restrita, a expressão "imunidade tributária" alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria.³⁷⁷

Regina Helena Costa, realizando um cotejo entre os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias, ressalta, ainda, qualidades específicas presentes nas imunidades:

Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Mas os princípios são normas e diretrizes gerais determinados, enquanto as imunidades:

- 1) São normas que somente atingem certos fatos e situações amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição;
- 2) Reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação, determinando-lhes negativamente a competência;
- 3) E, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata;
- 4) Criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.³⁷⁸

Portanto, concluímos que as imunidades tributárias, fenômeno de natureza constitucional previsto no artigo 150, inciso VI³⁷⁹, da Lei Maior, ajudando na delimitação da competência tributária, poderiam ser entendidas em um sentido negativo, impedindo que as pessoas políticas as exerçam, ao contrário dos princípios e das regras de competência, que poderiam ser desenhados tanto num

³⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 817.

³⁷⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 60.

³⁷⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

sentido positivo como negativo, pois, por um lado, autorizam e legitimam a criação dos tributos, e, por outro, delimitam os limites materiais e formais para fazê-lo.

Ademais, tendo em vista a rigidez e a ampla defesa franqueada aos direitos fundamentais pela Carta Magna de 1988, as imunidades tributárias detêm eficácia plena e aplicabilidade imediata, criando situações permanentes de não competência que conferem direitos públicos subjetivos - direitos fundamentais de defesa aos cidadãos contribuintes -, que, por tal natureza, não podem ser suprimidas por meio de emendas à Constituição, e muito menos neutralizadas por lei ou por seus aplicadores, enquanto verdadeiras cláusulas pétreas.³⁸⁰

Vislumbramos que tal fato se dá, porque o Constituinte originário, em 1987, a fim de preservar determinados valores éticos, políticos, culturais, econômicos e sociais consagrados pela sociedade - na lógica pós-positivista já elencada -, protege-os da possibilidade de tributação, criando uma barreira normativa, de modo que, se por um lado, a norma imunizante delinea as competências tributárias, por outro, outorga direitos públicos subjetivos, possuindo duplo papel.

Vejamos as afirmações de Roque Antonio Carrazza sobre o assunto:

Abrindo um ligeiro parêntese, convém termos presente que a maioria das imunidades contempladas na Constituição é decorrência natural dos grandes princípios constitucionais tributários, que limitam a ação estatal de exigir tributos (igualdade, capacidade contributiva, livre difusão da cultura e do pensamento, proteção à educação, amparo aos desvalidos etc.). Portanto - permitimo-nos reiterar -, não podem ter seu alcance diminuído nem mesmo por meio de emendas constitucionais, quanto mais de atos normativos legais ou infralegais.³⁸¹

Assim, as imunidades tributárias são claramente dotadas de uma natureza político-valorativa, pois têm como base uma série de valores jungidos ao máximo patamar pelo constituinte, em função da defesa e concretização dos direitos fundamentais estampados no artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

Aliando imunidade tributária à noção de ética, ao se debruçar sobre a matéria, José Souto Maior Borges aduz que:

Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, ideias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente,

³⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 815-822 e também COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 70.

³⁸¹ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 819.

pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema do direito tributário. Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa a assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.³⁸²

Nesse sentido, para Ricardo Lobo Torres a imunidade significa intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos de liberdade, incompetência absoluta para criar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos absolutos e anteriores ao pacto constitucional.³⁸³

As imunidades tributárias teriam, então, como supedâneo, um arcabouço ético que o Estado - e a sociedade que o constitui - deseja preservar, demonstrando seus anseios, preocupações e concepções culturais em um determinado momento histórico, de modo que as normas imunizantes densificam princípios estruturantes, compreendidos como os constitutivos e indicativos de ideias diretivas básicas de toda ordem constitucional.³⁸⁴

Pelo exposto, podemos concluir que no Estado Social e Democrático de Direito erigido pela Constituição Federal de 1988, é necessário, por um lado, o estabelecimento de um conjunto de competências tributárias dentro da Lei Maior, por meio das quais serão definidas as possibilidades de criação dos tributos, e, por outro, o estabelecimento de um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar, que regularão a forma pela qual a exercício das competências ocorrerá, criando-se, inclusive, situações de não competência, ambas como delimitações de grande carga axiológica aptas à salvaguardar o cidadão contribuinte de possíveis investidas inconstitucionais por parte do Estado e seus agentes.

Assim, na toada do que temos elencado na presente dissertação, tanto os princípios constitucionais, incluindo-se os princípios tributários - como o princípio da não obstância do exercício dos direitos fundamentais por via da tributação, o princípio da isonomia, o princípio republicano e federativo e o princípio da capacidade contributiva (do qual trataremos a seguir) - como as imunidades

³⁸² BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184-185.

³⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 123.

³⁸⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 72-73.

tributárias, todos eles, tanto determinam que a tributação respeite e esteja em consonância com os direitos fundamentais do cidadão contribuinte, como são o lastro da sobredita “fundamentação moral da justiça tributária”, o cerne da ética tributária que tanto temos defendido.

3.2.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Na história do direito tributário, três foram os critérios que desempenharam papel basilar na descoberta do modo pelo qual a tributação deveria ocorrer: o princípio da capitação, o princípio da equivalência, e o princípio da capacidade contributiva.³⁸⁵

Em primeiro lugar, podemos elencar o princípio da capitação, como o critério por meio do qual todos os contribuintes deveriam arcar com o mesmo montante nominal, a mesma quantidade monetária, sem que se perquirisse acerca da renda auferida, do mínimo existencial ou de quaisquer outros fatores individualizantes.

De acordo com esta lógica, tanto os contribuintes com maior poder aquisitivo, como os contribuintes com menores poderes econômicos pagariam o mesmo valor a título de tributos, fazendo-o “por cabeça” (daí a palavra capitação).

Em segundo lugar, podemos elencar o princípio da equivalência, como o critério por meio do qual os cidadãos deveriam compensar os proveitos obtidos da existência e das atividades custeadas pelo Estado do qual fazem parte.

Ou seja, aqueles que mais usufríssem dos custos gerados (equivalência de custos) e das prestações oferecidas (equivalência de desfrute) pelo Estado, deveriam pagar proporcionalmente mais tributos, sem que se considerasse, também, a condição existencial dos contribuintes que se valem mais ou menos de tais benesses.

Concluimos, então, que o princípio da capitação e o princípio da equivalência estão deveras distantes das noções de igualdade e de justiça, tão caras e almeçadas em um Estado Social e Democrático de Direito, visto que em ambos os casos são desconsideradas as necessidades existenciais mínimas e as

³⁸⁵ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 20.

desigualdades patrimoniais dos cidadãos.

Ora, tanto em um modelo de tributação com igual valor nominal a ser pago por cada contribuinte, ainda que detentores de diferentes capacidades econômicas, como em um modelo de tributação de acordo com a equivalência de proveitos obtidos do Estado, haverá um efeito regressivo danoso, pois, em ambas as situações, os contribuintes com menores capacidades financeiras pagarão proporcionalmente mais, seja em relação ao valor total de seu patrimônio, seja porque, por serem mais carentes, demandam mais gastos por parte do Estado.

Por último, podemos elencar o princípio da capacidade contributiva, como o critério por meio do qual, de acordo com um parâmetro de justiça tributária distributiva, os cidadãos contribuem na medida de suas reais capacidades - respeitado o mínimo existencial -, sem se perquirir o que o Estado fez ao indivíduo, mas sim o que o Estado pode fazer ao indivíduo, de modo que ninguém poderá ser onerado de forma mais gravosa em relação aos outros indivíduos que estejam nas mesmas condições.

Assim, de todos os critérios apontados, tendo em vista a busca por parâmetros éticos, como a justiça distributiva aristotélica e a lógica kantiana da dignidade humana, das quais reiteradamente tratamos na presente dissertação, concluímos que o princípio da capacidade contributiva, ao estabelecer que aqueles cidadãos dotados de maior capacidade econômica devem contribuir proporcionalmente mais, está claramente mais alinhado ao Estado Social e Democrático de Direito, como o fundado a partir da Constituição de 1988.

É mister ressaltarmos, inclusive, que o princípio da capacidade contributiva estava presente na Constituição de 1946³⁸⁶, mas fora retirado da Carta de 1967 - mantendo-se o silêncio com a emenda de 1969 -, voltando somente a constar expressamente com o advento da Lei Maior de 1988.

Como um critério eminentemente ético, o princípio da capacidade contributiva “determina que se cobrem tributos apenas de quem pode pagá-los sem sacrifícios desmedidos”³⁸⁷, do que podemos depreender - conforme já afirmamos ao tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar - que tal princípio é decorrência lógica do princípio republicano, da própria noção de justiça e de

³⁸⁶ “Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

³⁸⁷ BECHO, Renato Lopes. Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 399.

igualdade material, consubstanciando-se em verdadeira proteção ao contribuinte, como garantia e direito individual.

Renato Lopes Becho³⁸⁸, elencando três marcos históricos doutrinários para o princípio da capacidade contributiva, tece importantes considerações acerca de sua inter-relação com o princípio da igualdade, visando a sanar certas dúvidas: se ambos os princípios são iguais ou diferentes, se são substituíveis ou se sequer poderiam ser interligados.

Podemos denotar que, inicialmente, desde a Antiguidade até a primeira metade do século XX, a noção de capacidade contributiva era considerada como elemento diretamente deduzido do conceito de justiça.

Em um segundo momento, fora a partir dos estudos do doutrinador italiano Benvenuto Griziotti, da escola de Pavia, que a ideia de capacidade contributiva passou a ser entendida como fator necessário ao preenchimento do conteúdo presente no princípio da igualdade - formalmente considerado -, dando-lhe materialidade.

Por fim, em sede de um terceiro momento, as elucubrações de Griziotti sofrerão uma crise, de modo que ambos os princípios passarão a adquirir conteúdo próprio e independente, a despeito de serem correlatos.

Ou seja, o princípio da igualdade passou a ser dotado de conteúdo material independente e a capacidade contributiva foi ligada à ideia de uma tributação de acordo com a justiça distributiva em matéria fiscal e com a repartição equânime do ônus fiscal, voltando-se, assim, a sua conexão inicial com a ideia de justiça.

Regina Helena Costa³⁸⁹ segue o mesmo entendimento, afirmando que Griziotti considerava a capacidade contributiva como a própria causa da obrigação tributária, inicialmente entendida como oriunda do princípio da justiça e, após, como fator necessário à concretude da igualdade na tributação, de modo que ambas, justiça e igualdade, vêm sendo ligadas ao princípio da capacidade contributiva, sendo somente elidida tal ideia com o estudo dos tributos extrafiscais, por meio dos quais outros valores e finalidades estariam em jogo.

Para nós, o princípio da capacidade contributiva, tal como visto na atualidade, mais do que apenas tratar os contribuintes de forma isonômica, impõe,

³⁸⁸ BECHO, *op. cit.*, p. 402-403.

³⁸⁹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 17-19.

também, que os contribuintes sejam tratados de maneira justa, de acordo com suas forças econômicas, ligando-se tanto à ideia de justiça distributiva como ao princípio da isonomia.

Ao cotejar o princípio da igualdade e a capacidade contributiva, Renato Lopes Becho ainda faz as seguintes elucubrações:

Ocorre, basicamente, que, no princípio da igualdade tributária, é necessário um elemento comparativo, um outro sujeito para se averiguar se os dois estão sendo tratados de forma a respeitar esse princípio. Não se fala em tratamento igualitário se não houver uma comparação. Já a capacidade contributiva não exige elemento comparativo. Nesse caso, o contribuinte e suas características pessoais são os únicos dados necessários para avaliar a observância do princípio posto à baila. A igualdade tributária exige que se tributem da mesma forma contribuintes que se encontrem em situação econômica semelhante.

Pela capacidade contributiva, deve-se respeitar, deixando intocada pela tributação, a parcela mínima do patrimônio ou da renda do contribuinte, para que este não seja privado de valores básicos necessários a uma vida digna.

[...]

Não há, só pelo princípio da capacidade contributiva, necessidade de se comparar um contribuinte com outro, ou uma situação com outra. Basta analisar o contribuinte isoladamente, em seu contexto econômico.

[...]

A capacidade contributiva, então, é um limite mínimo da igualdade tributária, demonstrando qual o espaço que o legislador não pode violar, ao tributar os contribuintes, sob pena de inviabilizar, em análise sociológica, sua manutenção. A partir daí, o princípio da igualdade tributária reina, em busca do equilíbrio entre os contribuintes, sempre quanto ao grau de sacrifício econômico suportado pelo recolhimento de tributos.³⁹⁰

Em sentido próximo, inter-relacionando a ideia de capacidade contributiva com a ideia de justiça, Ricardo Lobo Torres³⁹¹ afirma que a justiça tributária, por si só, enquanto valor abstrato, não se define nem obtém dicção constitucional, necessitando maior grau de concretude, que ocorre com sua positivação dentro do princípio da capacidade contributiva (ao modo da constitucionalização do direito tributário que já expusemos).

Para o autor, a capacidade contributiva seria o mais importante dos princípios da justiça tributária em uma roupagem distributiva - ligada tanto aos padrões éticos aristotélicos, como ao imperativo categórico kantiano - de sorte que:

³⁹⁰ BECHO, Renato Lopes. Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 404-405.

³⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 49.

O princípio da capacidade contributiva, ao mandar que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribui conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva.³⁹²

Logo, podemos deduzir que enquanto os impostos, graduados pela capacidade contributiva, seriam voltados à justiça aristotélica distributiva e a proteção dos direitos fundamentais, conforme a ética kantiana, as taxas e contribuições seriam voltadas à ideia de custo/benefício - custo do serviço e benefício auferido pelo contribuinte -, e, portanto, ligadas à justiça aristotélica comutativa.

De acordo com o que entende Ataliba, como a Constituição Federal de 1988 tem como princípios basilares a construção de uma sociedade justa e solidária, que visa a erradicar a pobreza e a marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais, dá demasiada ênfase à capacidade contributiva, como “expressão tributária das exigências do princípio geral da isonomia”³⁹³.

A partir de tais ideias, podemos denotar que surge então a exigência de que a tributação se module de acordo com a riqueza dos contribuintes, sem que destrua sua base criadora, ou seja, que haja o respeito ao mínimo vital e à igualdade material por parte do Estado, que deve franquear tratamento igual àqueles que igualmente se encontrem e tratamento desigual àqueles que desigualmente se encontrem.

Logo, “tratar desigualmente aos desiguais, na medida de suas desigualdades - como postulava Aristóteles - em tema de tributação, é exigir de cada qual segundo a riqueza que possui e se revela nos atos que pratica ou nos fatos de expressão econômica de que participa.”³⁹⁴

Para Ataliba, enquanto valor central da tributação, o princípio da capacidade contributiva seria a própria isonomia aplicada ao direito tributário, de maneira que os princípios da pessoalidade, da generalidade, da universalidade, da vedação do tributo com efeito de confisco e até mesmo da progressividade, seriam sua

³⁹² TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: Luis Eduardo Schoueri; Fernando Aurélio Zilveti. (Org.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 185.

³⁹³ ATALIBA, Geraldo. IPTU - progressividade. *Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 15, n. 56, p. 75-83, abr., 1991, p. 76.*

³⁹⁴ ATALIBA, *op. cit.*, p. 76.

decorrência lógica, e dele inafastáveis, sob pena de violar-se a Constituição.³⁹⁵

Portanto, podemos concluir que em um contexto de “virada kantiana”, a capacidade contributiva é ancorada, dentre outros valores éticos, à igualdade, à justiça, à dignidade e à solidariedade, de maneira que, entre os cidadãos contribuintes, deve-se fazer com que o montante pago a título de tributos recaia proporcionalmente mais sobre os mais ricos, reduzindo-se a cobrança sobre os mais carentes e dispensando integralmente a tributação daqueles que se situam abaixo do nível mínimo existencial, como “valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais”³⁹⁶.

Tecendo comentários acerca da matéria, Elizabeth Nazar Carrazza³⁹⁷ afirma que a capacidade contributiva tem origens tão longínquas quanto à própria atividade tributária, entendimento este que também é seguido por Regina Helena Costa³⁹⁸, ao asseverar que a capacidade contributiva, enquanto noção, remonta historicamente ao próprio surgimento do tributo, lastreada na ideia de justiça fiscal, estando presente de modo embrionário desde o Antigo Egito, onde os tributos deveriam manter uma relação com a riqueza dos que deveriam pagar.

Podemos notar a capacidade contributiva como ideia presente, ainda que timidamente, no texto da *Magna Charta Libertatum* de 1215, nas ideias de Santo Tomás de Aquino e de Adam Smith, fazendo-nos crer que grande parte dos motivos pelos quais as revoluções burguesas foram desencadeadas nos séculos XVIII e XIX, fora pela cobrança abusiva de tributos, de certo que, concretamente, fora por meio da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 que a capacidade contributiva veio a tomar forma, deixando de ser uma mera noção.

Nesse sentido, conforme elenca Nazar Carrazza, a capacidade contributiva possuía, inicialmente, uma natureza econômica e, na atualidade, uma natureza jurídica, com prescrição textual expressa inclusive na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, ressaltando, não obstante, que a necessidade de positivação do princípio da capacidade contributiva não deve ser condição de sua

³⁹⁵ ATALIBA, *op. cit.*, p. 80-81.

³⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 186.

³⁹⁷ NAZAR CARRAZZA, Elizabeth. *IPTU e progressividade - igualdade e capacidade contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 59-65.

³⁹⁸ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 15-16.

juridicidade, pois:

Pelo contrário, apesar de a juridicização acabar por mutilar seu conteúdo deontológico, em troca de certa certeza e praticabilidade, como reconhece BECKER, o seu sentido material original, aquisição histórico-cultural da humanidade, permanece como um limite à imposição fiscal – noutros termos – a sua observância é condição da própria juridicidade das normas tributárias impositivas. Por mais que se considere a artificialidade na eleição pelo legislador de fatos-signos presuntivos de riqueza para que se dê a tributação, essa liberdade estipulativa não é ilimitada, encontrando limites rígidos – não lógicos, mas ontológicos – na capacidade econômica dos contribuintes.³⁹⁹

Assim, atualmente, a capacidade contributiva tem sua forma tomada a partir da separação entre Estado e economia, pois aquele, sustentado financeiramente por esta, atem-se aos interesses comunitários, à realização da ética, da justiça, da isonomia e dos direitos fundamentais, e a economia, via de regra, está voltada ao aumento e proteção do lucro e do patrimônio individual.

Não obstante tal fato, para que se possa dar cabo ao princípio da capacidade contributiva, tanto as hipóteses de incidência devem ser mensuráveis monetariamente, exibindo-se, assim, um conteúdo econômico, como as possibilidades financeiras individuais dos cidadãos também devem ser avaliadas economicamente, sem o que, a proporcionalidade “patrimônio *versus* possibilidade” que encabeça o princípio da capacidade contributiva estaria maculada, esvaziando o conteúdo deste.

Ao tratar da matéria Roque Antonio Carrazza elenca que:

“[...] a hipótese de incidência dos impostos deve descrever fatos que façam presumir que quem os pratica, ou por eles é alcançado, possui capacidade econômica. Assim, o legislador tem o dever, enquanto descreve a hipótese de incidência e a base de cálculo dos impostos, de escolher fatos que exibam conteúdo econômico.”⁴⁰⁰

Logo, podemos conceituar a capacidade contributiva como a aptidão que cada indivíduo detém para contribuir economicamente com a manutenção dos cofres públicos sem que seja prejudicado em suas necessidades básicas de subsistência.

³⁹⁹ NAZAR CARRAZZA, Elizabeth. *IPTU e progressividade - igualdade e capacidade contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 62-63.

⁴⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 102.

Para Paul Kirchhof⁴⁰¹, o princípio da capacidade contributiva - derivação do princípio da igualdade - determina que a carga tributária de cada indivíduo deve ser dimensionada conforme sua capacidade individual - efetivamente auferida - de prover prestações tributárias de acordo com suas condições econômicas, tendo aptidão para reger a legislação, definir como esta será interpretada, limitar a alteração das consequências tributárias - oriundas de suas condutas - pelos contribuintes e fazer do direito tributário, em si, “compreensível, previsível e ensinável”, atuando como máxima de hierarquia constitucional.

Como já afirmado, podemos vislumbrar que o princípio da capacidade contributiva remonta às origens do direito tributário, como uma negação tanto do princípio da capitação, com a determinação do pagamento de tributos fixos, como negação do princípio da equivalência, por meio do qual os tributos eram dimensionados de acordo com as equivalentes prestações estatais fruídas pelos indivíduos.

Assim, concluímos que ao evoluir historicamente, a mensuração dos tributos passa então a se dissociar da ideia de uma igualdade meramente formal ou das prestações estatais individualmente fruídas, mas passa a ser entendida em função dos benefícios coletivos, abarcando tanto os contribuintes como não contribuintes, surgindo, nesse sentido, ao invés de relações recíprocas, relações obrigacionais, criando-se, então, um distanciamento entre o contribuinte e o potencial financeiro do Estado, sendo que este último, independentemente de haver ou não haver o pagamento de tributos, deve prover a todos imparcialmente.

Tratando desse tema, Kirchhof elenca que o princípio da capacidade contributiva presente no sistema tributário alemão estipula que:

[...] a carga tributária mensurada individualmente (imposto pessoal) e que a imposição sobre bens econômicos privados deve observar dois requisitos: primeiro, que o rendimento destes bens capacite ao pagamento dos tributos, e segundo, que a substância do bem não seja diminuída e que os rendimentos deste uso permaneçam com o contribuinte, mesmo depois da tributação (base de cálculo).⁴⁰²

Para André Folloni⁴⁰³, a capacidade contributiva, enquanto princípio explícito na Constituição Federal de 1988, conduz a uma tributação que seja gradualmente

⁴⁰¹ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 27-28.

⁴⁰² KIRCHHOF, *op. cit.*, p. 33.

⁴⁰³ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 42, p. 476-499, 2019, p. 486.

mais gravosa àqueles dotados de maior capacidade econômica - por intermédio de um conteúdo deontológico baseado em critérios de igualdade material e de justiça, ambos dotados de densa carga axiológica -, representando um direcionamento ao Estado, que delimita seu poder de tributar, inicialmente ao Poder Legislativo e, em segundo plano, aos órgãos competentes para exercício do controle de constitucionalidade, como uma verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar, que será imposta ainda que outros sejam os interesses arrecadatários.

Ademais, segundo o autor, a cláusula “sempre que possível”, presente no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, seria reservada apenas para os casos - excepcionais - de extrafiscalidade, por meio da qual o critério a ser lastreado não seria o da capacidade econômica do contribuinte, afirmando também que:

Tendo, naturalmente, poder decisório e atuando conforme a formação política da vontade pela via da representatividade popular, o Poder Legislativo não está nem autorizado nem obrigado a tributar todas as manifestações de capacidade econômica identificáveis na realidade econômica. Não está autorizado porque, na ausência de competência ou na presença de imunidade, a tributação é constitucionalmente proibida, ainda que haja capacidade contributiva. A lei pode tributar apenas aquelas manifestações de capacidade econômica previstas nas regras constitucionais de competência e não protegidas por imunidades.⁴⁰⁴

Destarte, o Poder Legislativo, exercendo sua função política, tem a capacidade de decidir - dentro das balizas estatuídas na Constituição Federal de 1988 - se a materialidade prevista em uma norma de competência será ou não tributada, de modo que “considerar a capacidade contributiva e dela derivar regras que indiquem como devem ser instituídos e cobrados os tributos é matéria que está no âmbito da liberdade de conformação do legislador ordinário”⁴⁰⁵ e, portanto, sendo condição necessária mas não suficiente para se tributar, o simples fato do surgimento de determinada capacidade econômica pelo contribuinte, sem que haja tributação, não ofenderia, por si só, o princípio da capacidade contributiva.

Ademais, segundo Folloni, quaisquer ponderações que, invocando o princípio da capacidade contributiva, ampliem os poderes tributários para além do que fora estabelecido em lei - ou na Constituição -, serão sempre incabíveis, visto

⁴⁰⁴ FOLLONI, *op. cit.*, p. 489-490.

⁴⁰⁵ FOLLONI, *op. cit.*, p. 491.

que a legalidade tributária seria uma regra sem exceção.⁴⁰⁶

Tendo em vista suas múltiplas características e predicados, a capacidade contributiva pode ser entendida objetivamente ou subjetivamente e em três sentidos, quais sejam: a) jurídico-político; b) técnico-econômico; e c) ético-econômico.⁴⁰⁷

Por um lado, podemos vislumbrar a capacidade contributiva em sentido objetivo quando estamos diante de um fato-signo presuntivo de riqueza em abstrato, eleito pelo legislador para a composição da norma tributária e como fundamento jurídico do tributo.

Por outro, podemos vislumbrar a capacidade contributiva em sentido subjetivo no próprio fato impositivo ocorrido, que se reporta a um sujeito individual que contribuirá na medida de suas possibilidades econômicas.

Quanto aos sentidos, podemos denotar os seguintes: a) jurídico-positivo, no sentido de que tal capacidade será delimitada pela lei, ou seja, será o que a norma disser; b) técnico-econômico, no sentido de que os sujeitos, como unidades de produção e posse de riqueza devem ser identificados pelo Fisco, e, havendo possibilidade de imposição, devem suportar o tributo; e c) ético-econômico, que toma como base a justiça econômica material, ou seja, o cidadão deve ter aptidão para contribuir de acordo com seus recursos sem que suas necessidades básicas sejam afetadas, como critério ético da imposição tributária, com a minimização das diferenças sociais, sentido este que perfilhamos.

Portanto, concluímos que tal limitação constitucional ao poder de tributar, consubstanciada na capacidade econômica do contribuinte, volta-se, ineludivelmente, à busca de um parâmetro de cobrança justa, atrelada a um compromisso ético e de concretização dos direitos fundamentais.

Ora, a Constituição Federal de 1988 visa à concreção e à efetividade de suas finalidades sociais, autorizando tão somente a se medir a capacidade contributiva pelas reais forças econômicas do contribuinte, o que, sob o ponto de vista jurídico, é critério fundamental para dar azo a outros princípios, como a dignidade da pessoa humana, da justiça e da igualdade.

Não obstante o que fora elencado, é mister ressaltarmos que nem todos os tributos são graduados pela capacidade contributiva, sem que isso retire de tais

⁴⁰⁶ FOLLONI, *op. cit.*, p. 492.

⁴⁰⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 26-29.

tributos a sua eticidade, a exemplo dos tributos extrafiscais e das taxas e contribuições.

Isto se dá porque o constituinte erigiu um arcabouço ético a ser perquirido e posto em prática tanto pelo Poder Legislativo, como pela Administração Pública e pelo Poder Judiciário, de modo que outros valores presentes nos princípios constitucionais podem ser apontados, afastando-se a aplicação do critério justo da capacidade contributiva por meio de um processo de ponderação, como especificamente ocorre com os tributos ambientais e com as alíquotas elevadas dos produtos deletérios a saúde, como o tabaco e o álcool.⁴⁰⁸

A extrafiscalidade escapa ao tema da presente dissertação, mas para que deixemos claro que ela não se opõe, necessariamente, ao princípio da capacidade contributiva, é necessário que façamos alguns apontamentos.

A extrafiscalidade consubstancia-se no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas sim incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores constitucionalmente consagrados, podendo ser implementada mediante a instituição e a graduação de tributos, a concessão de isenções e outros incentivos fiscais, como a possibilidade de dedução de despesas efetuadas pelos contribuintes referentes a recursos empregados na preservação do meio ambiente.⁴⁰⁹

Nesse mesmo sentido, nas palavras de Geraldo Ataliba a extrafiscalidade significa o “uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”.⁴¹⁰

Assim, podemos concluir que a extrafiscalidade poderá ser amplamente utilizada desde que, ainda que se tenha em vista outras finalidades e se estabeleçam outros critérios, tais fins e critérios não sejam contrários aos estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

⁴⁰⁸ COSTA, Regina Helena. *Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil*. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 332.

⁴⁰⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 80.

⁴¹⁰ ATALIBA, Geraldo. IPTU e progressividade. *Revista de Direito Público*. Caderno de Direito Municipal. São Paulo, v. 23, n. 93, p. 233-8, jan./mar., 1990, p. 233.

Do contrário, conforme entende Ataliba⁴¹¹, caso o legislador realize uma desigualação fortuita ou uma igualação meramente formal e sem o lastro do que determina a Lei Maior, atuará de modo arbitrário, violando a Constituição.

Regina Helena Costa observa que a extrafiscalidade não se digladiará com a capacidade contributiva desde que sejam atingidas outras finalidades contempladas na própria Constituição, havendo apenas derrogações parciais do princípio da capacidade contributiva, que não resta completamente afastado quando da tributação extrafiscal, posto que o legislador está limitado pela manutenção do “mínimo vital”, pelo não confisco e pelo não cerceamento de outros direitos constitucionais fundamentais. Assim, em razão de outros valores éticos elevados ao patamar máximo pela Constituição Federal de 1988, está autorizada a prescindibilidade da capacidade contributiva e a utilização da extrafiscalidade, de modo que:

[...] convivem a atuação extrafiscal e a observância do postulado da capacidade contributiva, informador dos impostos e inculcado no art. 145, § 1º, da Constituição. Isto porque, em razão da extrafiscalidade, autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte, para que se atinjam finalidades outras, que não a mera obtenção de recursos, homenageadas pela ordem constitucional, como, por exemplo, a função social da propriedade, a proteção ao meio ambiente, o incentivo à cultura etc. Vale dizer, o Poder Público pode instituir tributos progressivos ou regressivos sem ater-se à pertinência que os mesmos deveriam guardar com a riqueza do sujeito passivo.⁴¹²

Ademais, interessante observarmos que, ao tratar da progressividade do IPTU, enquanto medida dotada de extrafiscalidade, Geraldo Ataliba⁴¹³ perfilha entendimento no sentido de que a extrafiscalidade, ao contrário do que se acredita, não só não se opõe, mas, pelo contrário, realiza também o princípio da capacidade contributiva.

Pelo exposto, concluímos que o princípio da capacidade contributiva previsto no §1º, do artigo 145, da Constituição Federal de 1988, evoluiu historicamente e é hoje um dos lastros de um direito tributário ético, inter-relacionando-se à isonomia, à justiça distributiva e à dignidade da pessoa humana.

⁴¹¹ ATALIBA, *op. cit.*, p. 77-78.

⁴¹² COSTA, Regina Helena. *Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil*. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 339-340.

⁴¹³ ATALIBA, Geraldo. IPTU - progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 56, p. 75-83, abr., 1991, p. 75.

Para nós, a capacidade contributiva se vale tanto de uma justiça distributiva em igualdade geométrica - conceitos já tratados quando nos debruçarmos sobre a obra de Aristóteles - para onerar igualmente ou desigualmente os indivíduos que detenham ou não detenham capacidade econômica para tanto, como do respeito ao tratamento do homem como um fim em si mesmo, ser dotado de dignidade e autonomia, como previsto na obra de Immanuel Kant, de modo a salvaguardar o mínimo vital do cidadão contribuinte.

Assim, o princípio da capacidade contributiva consubstancia-se em uma verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar e em um direito fundamental do contribuinte como a própria justiça, igualdade e dignidade voltadas ao direito tributário.

3.3. A MORALIDADE DO ESTADO E DOS CONTRIBUINTES

3.3.1. CIDADANIA FISCAL E O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS

Conforme já afirmamos, em um Estado Social e Democrático de Direito, todo o arcabouço jurídico são só é, como deve ser permeado por critérios valorativos de justiça e igualdade, e, por consequência, as condutas, seja dos legisladores, dos administradores ou dos juízes, bem como dos contribuintes, devem ser permeadas por uma série de comportamentos éticos.

Para nós, a moral da tributação ou ética tributária, não se voltando a uma política fiscal de interesses meramente arrecadatários, deve antes visar à justa cobrança e distribuição, pois, do contrário, se as leis pudessem ser criadas e exações cobradas de qualquer modo - sem aquela série de balizas das quais já tratamos -, a tributação consubstanciar-se-ia em verdadeiro arbítrio, procedimento violador da dignidade humana, tão protegida pela Constituição Federal de 1988.

Por sua vez, em nosso entender, se os contribuintes também não agirem de modo ético, como verdadeiros cidadãos que compõe uma sociedade solidária e que colaboram tanto com demais cidadãos como com os agentes públicos, as finalidades

precípuas estampadas da Lei Maior não poderão ser concretizadas.⁴¹⁴

A partir de tais noções, surge a ideia de cidadania fiscal, que tem ampla relação com a ética tributária, uma vez que é o povo, enquanto sociedade organizada, que faz nascer o Estado e o sustenta com o pagamento de tributos, possibilitando a consecução dos fins que ele mesmo escolheu, por intermédio de seus representantes, e que foram elevados aos maiores patamares constitucionais, como a proteção da liberdade, da propriedade, da vida, a distribuição de renda e a garantia da justiça social, dentre outros valores de uma sociedade pós-positivista.⁴¹⁵

Ao tratar da evolução histórica da tributação, Paulo Caliendo afirma que a história da tributação, em si, é a que leva o indivíduo da servidão à cidadania, como a luta contra o arbítrio e a proteção da autonomia e dignidade, conforme podemos conferir nesta passagem de sua obra:

Uma das tarefas da política é a consagração da justiça material, ou seja, de uma repartição igualitária de bens e utilidades públicas. Podemos afirmar, portanto, que a história da tributação se constitui em um movimento que se dirige da vassalagem à cidadania. Este movimento possui uma orientação racional pelo aperfeiçoamento das formas de tributação, mas também de luta contra a opressão. Adota-se nesta obra uma perspectiva *ex parte populus* em oposição à visão *ex parte principis*, ou seja, no conflito entre a ordem e a luta por liberdade, iremos procurar conciliar ordem e liberdade com prevalência deste último valor. Não temos receio em afirmar que a história do direito tributário é a história da luta contra a opressão fiscal e pela restrição ao poder do Estado de cobrar tributos sem limites e sem explicações para as suas despesas.⁴¹⁶

Assim, podemos concluir que o direito tributário, no contexto de um Estado Social e Democrático de Direito, deve ser vislumbrado a partir de uma ótica constitucional lastreada na ética tributária, sendo a Constituição “o lar por excelência do problema da cidadania e a cidadania questão fundamental da tributação”⁴¹⁷, que, tendo como base os direitos fundamentais, passa a financiar as diversas decisões políticas e escolhas públicas, juntamente com a participação do cidadão, que deliberará entre projetos conflitantes, estabelecendo quais os interesses serão apoiados e quais os interesses serão descartados.

⁴¹⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 27-28.

⁴¹⁵ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 122.

⁴¹⁶ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 58.

⁴¹⁷ CALIENDO, *op. cit.*, p. 65.

Ora, destacamos que o termo *cidadania* tem origem latina, derivado do latim *civitas*, ou seja, cidade, denotando, já na antiguidade romana, a situação política de uma pessoa e os direitos de participação passíveis de exercício.

Atualmente, entretanto, cidadão é aquele indivíduo no gozo de seus direitos civis e políticos, como sujeito de direitos e deveres, o que a partir da análise de Thomas Humphrey Marshall⁴¹⁸, em sua obra *Citizenship and Social Class*, relaciona-se ao desenvolvimento das dimensões normativas dos direitos fundamentais, tendo como base os séculos, XVIII - aquisição dos direitos civis -, século XIX - aquisições de direitos políticos -, e século XX - aquisição dos direitos sociais, conforme já tratamos.

Em semelhante sentido, Valério de Oliveira Mazzuoli afirma que:

A cidadania é um processo em constante construção, que teve origem, historicamente, com o surgimento dos direitos civis, no decorrer do século XVIII – chamado Século das Luzes –, sob a forma de direitos de liberdade, mais precisamente, a liberdade de ir e vir, de pensamento, de religião, de reunião, pessoal e econômica, rompendo-se com o feudalismo medieval na busca da participação na sociedade. A concepção moderna de cidadania surge, então, quando ocorre a ruptura com o *Ancien Régime* absolutista, em virtude de ser ela incompatível com os privilégios mantidos pelas classes dominantes, passando o ser humano a deter o *status* de “cidadão”, Estado-coator.⁴¹⁹

José Afonso da Silva⁴²⁰ afirma que a cidadania se relaciona à democracia representativa e a ideia de representação, produzindo a primeira manifestação que qualifica os participantes da vida do Estado - o cidadão, indivíduo dotado do direito de votar e ser votado -, oposta à ideia de vassalagem e suserania.

Concluimos, então, que o conceito hodierno de cidadania se relaciona com a participação efetiva e de maneira integral dos indivíduos na comunidade política em que estão inseridos, e a partir de um grau maior de concretização e de conquistas dos direitos humanos a partir dos séculos, enriquecendo-se o arcabouço protetivo de que eram capazes de gozar, trazendo-se todos os indivíduos a participarem dos interesses da sociedade, sejam mulheres, homens, homossexuais, pessoas trans ou não binárias, negros, indígenas, brancos, ricos e pobres, dentre os diversos

⁴¹⁸ MARSHALL, T. H. *Citizenship and social class*. In MARSHALL, T. H. e BOTTOMORE, Tom. *Citizenship and Social Class*. Chicago: Pluto Classic, 1996, p. 9.

⁴¹⁹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Direitos humanos, cidadania e educação: do pós-segunda guerra à nova concepção introduzida pela Constituição de 1988. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. I, n. 4, set. 2001, p. 2.

⁴²⁰ SILVA, José Afonso da. *Faculdades de direito e construção da cidadania*, in Poder constituinte e poder popular: estudos sobre a Constituição. 1ª ed. 3ª tir. São Paulo, Malheiros, 2007, p, 138-139.

núcleos que compõem a rica pluralidade de nosso país, o que, conforme já expusemos, tem clara conexão com os princípios republicano, federativo e da igualdade, tão caros ao direito tributário.

Ao tratar do conceito de cidadania, relacionado à justiça tributária na República Federal Alemã, Paul Kirchhof pondera que quando a cidadania se dissemina, fazendo com que os indivíduos se sintam livres, orgulhosos e em pertencimento social, cresce a exigência de uma imposição tributária geral que recaia sobre todos, de sorte que, ao se indagar acerca da eticidade dos critérios tributários, um direito tributário justo deve ser transparente em suas finalidades, medidas e objetivos, um direito que corresponda às convicções valorativas e culturais e às necessidades dos cidadãos, convencendo-os de ser justo:

As concepções axiológicas que definem o direito se desenvolvem a partir de determinações culturais, convicções religiosas, visões filosóficas, experiências práticas de vida, experiências de injustiça, consciência, interpretação e análises históricas. Denominam-se moral essas normas não jurídicas que determinam o comportamento de uma sociedade, de um povo, de um grupo social – originalmente caráter, tradição, costume, hábitos; hoje, a moral designa as normas de comportamento consideradas justas.⁴²¹

Para Ricardo Lobo Torres⁴²², a cidadania fiscal seria um dos desdobramentos da expressão moderna de cidadania, mas voltada ao direito tributário, de sorte que tanto o dever como o direito de pagar tributos são colocados no vértice da multiplicidade de enfoques que a ideia de cidadania exhibe, de maneira que cidadão e contribuinte seriam, então, conceitos coextensivos.

Assim, concluímos que a cidadania fiscal pode ser considerada como o plexo de direitos e deveres do cidadão contribuinte perante a coletividade que integra, detendo dimensão bilateral, uma vez que, se por um lado, a cidadania fiscal envolve uma gama de direitos fundamentais, sociais, políticos, e econômicos exigíveis tanto da sociedade, como do Estado e de seus agentes; por outro, a cidadania fiscal se inter-relaciona também com deveres correspondentes que o cidadão contribuinte tem para com esta mesma sociedade, e para com o Estado e seus agentes, que nada mais são do que os representantes desta coletividade.

⁴²¹ KIRCHHOF, Paul. A ética da justiça fiscal. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 44, 2020, p. 526 - 527.

⁴²² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 33.

Em sentido semelhante entende Regina Helena Costa:

Atualmente, impõe-se reconhecer estarem indissoluvelmente associadas as ideias de tributação e cidadania: ser cidadão também é ser contribuinte, pois poder contribuir para as despesas do Estado representa um aspecto do exercício da cidadania. Em verdade, somente pode ser considerado autêntico cidadão quem tem a possibilidade de auferir renda, deter patrimônio e realizar consumo, todas manifestações de capacidade contributiva. Apresenta-se, desse modo, a conexão entre tributação e direitos fundamentais, dentro da qual hão de inserir-se todas as reflexões relativas ao Direito Tributário na sociedade contemporânea.⁴²³

Ademais, esse relacionamento entre direitos e deveres presentes na noção de cidadania fiscal detém um caráter assimétrico, uma vez que a corresponsabilidade não implica a individualização das situações jurídicas dentro da mesma estrutura bipolar, de modo que o dever de pagar tributos não se encontra em relação direta e simétrica com o exercício dos direitos, embora indiretamente mantenham uma correspondência.⁴²⁴

Portanto, podemos concluir que o cidadão contribuinte não perderá seus direitos fundamentais ou será tolhido no exercício de todos os seus direitos exclusivamente pelo fato de não pagar tributos, mas sofrerá sanções pelo não pagamento de exações, como a aplicação de multas moratórias e punitivas, em diferentes patamares, o que, de certo modo, cerceiam o direito de propriedade. Daí vislumbrar-se a correspondência indireta supracitada.

É mister ressaltarmos que boa parte dos argumentos que veiculam a existência de um dever moral de se obedecer a lei tributária, como o dever fundamental de pagar tributos, tomam como base uma teoria contratualista do consentimento, oposta ao estado de natureza, considerado demasiadamente violento e caótico, de modo que os indivíduos sacrificam sua autonomia em um contrato social, por meio do qual podem obter paz, segurança, garantindo sua propriedade e sua vida.⁴²⁵

Destarte, na medida em que viver sob os auspícios da formação de um Estado Social e Democrático de Direito é, em regra, preferível ao estado de

⁴²³ COSTA, Regina Helena. Tributação e dignidade da pessoa humana, *in: Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*, São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 803-818.

⁴²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2005, p. 36.

⁴²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 42-43.

natureza ou a um Estado autocrático ou ditatorial, os indivíduos aceitam se submeter à autoridade de seus mandatários, de maneira que os benefícios recebidos pela vida em uma sociedade democrática geram tanto um dever moral para com seus concidadãos, como obriga os cidadãos a respeitarem as regras dessa mesma sociedade democrática:

When a number of persons conduct any joint enterprise according to rules and thus restrict their liberty, those who have submitted to these restrictions when required have a right to a similar submission from those who have benefitted by their submission. The rules may provide that officials should have authority to enforce obedience and make further rules, and this will create a structure of legal rights and duties, but the moral obligation to obey the rules in such circumstances is due to the co-operating members of the society, and they have the correlative moral right to obedience.⁴²⁶

Paulo Caliendo defende a tese da existência de um dever fundamental de pagar tributos derivado diretamente do que dispõe a Carta Cidadã de 1988, a partir da compreensão de que a Constituição é a mais importante norma do ordenamento jurídico - detentora de princípios, regras e valores -, de modo que, se a relação tributária está nela positivada, “a tributação passa a ser entendida como dever fundamental derivado do texto constitucional e não apenas obrigação derivada da lei”.⁴²⁷

Ricardo Lobo Torre também defende a ideia de que o dever de pagar tributos detém uma fundamentalidade, pois, para ele, o caráter complexo das Leis Fundamentais modernas fez com que se reconhecesse, juntamente à legalização dos conceitos constitucionais, à constitucionalização dos conceitos legais, de sorte que a Constituição Federal de 1988 aproveitou e introjetou os conceitos e as definições já constantes da legislação tributária ordinária, em especial seu conteúdo técnico, como a noção de tributo presente no artigo 3º do CTN.⁴²⁸

De tal sorte, o conceito de tributo presente na lei, sendo constitucionalizado,

⁴²⁶ Em tradução livre: “Quando um número de pessoas conduzem um empreendimento conjunto de acordo com regras e assim restringem sua liberdade, aqueles que se submeteram a essas restrições, quando necessário, têm o direito a uma submissão semelhante daqueles que se beneficiaram com a sua submissão. As regras podem prever que os funcionários terão autoridade para impor obediência e fazer outras regras, e isso criará uma estrutura de direitos e deveres legais, mas a obrigação moral de obedecer às regras em tais circunstâncias é devida aos membros cooperantes da sociedade, e eles têm o direito moral correlativo à obediência.”(HART. H.L.A., *Are there any natural rights?* V. 64. *Philadelphia*: REV. 185, 1955).

⁴²⁷ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 69.

⁴²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 20-21.

torna-se base de entendimento ao próprio conceito constitucional de tributo, não podendo ser objeto de quaisquer modificações pela legislação infraconstitucional, visto que sua modificação implicaria mudança na noção de tributo prevista na Constituição.⁴²⁹

Desse modo, o conceito de tributo presente no artigo 3º do Código Tributário Nacional, como “toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, a despeito de se afirmar como uma obrigação *ex lege*, ou seja, uma obrigação de caráter legal, passando a ser constitucionalizado submeter-se-á a um novo regime, qual seja, o de um dever fundamental:

Tributo é o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. O dever fundamental, portanto, como o de pagar tributos, é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade. Mas direitos e deveres fundamentais não se confundem, em absoluto, pois a liberdade que se transforma em dever perde o seu *status negativus*. O dever fundamental, por outro lado, integra a estrutura bilateral e correlativa do fenômeno jurídico: gera o direito de o Estado cobrar tributos e, também, o dever de prestar serviços públicos; para o contribuinte cria o direito de exigir os ditos serviços públicos. Entre os deveres fundamentais no Estado de Direito encontram-se, além do dever de contribuir para as despesas públicas, os de prestar o serviço militar, compor o júri, servir à Justiça Eleitoral, etc. O que marca a diferença entre o tributo e esses outros deveres é que o tributo consiste em uma prestação pecuniária ou em um valor que se possa transformar em dinheiro, como já vimos.⁴³⁰

Ora, pelo que fora exposto, podemos concluir então que, se por um lado, o pagamento das exações tem a função de garantir os direitos e liberdades fundamentais dos cidadãos por meio da criação e manutenção do Estado Social e

⁴²⁹ Para Becho: “O estudioso pode extrair o conceito de tributo do texto legal - em vez do Texto Constitucional - e provavelmente se satisfará com a definição que está no texto do art. 3º do CTN. Mas o produto de seu labor terá a significação da hierarquia das normas verificadas, inferior, como sabemos, à extraída do Texto Supremo. Pelo art. 145 da CF já percebemos que existe um conceito de tributo extraído na mais alta hierarquia. Como o constituinte usou o vocábulo *tributo*, significa para nós que o intérprete tem que extrair um conceito de tributo do Texto Constitucional. Caso contrário, não será possível conhecer com perfeição o conteúdo normativo do referido suporte.” (BECHO, Renato Lopes. Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 107).

⁴³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 41-42.

Democrático e Direito, por outro, o pagamento dos tributos se consubstancia em verdadeiro dever fundamental, extraído diretamente do Texto Constitucional, que tanto limita a liberdade como a propriedade dos cidadãos contribuintes.

Tal fato demonstra duas dimensões jurídicas que detêm um caráter assimétrico: a dimensão dos deveres fundamentais e a dimensão dos direitos fundamentais.⁴³¹

Não obstante o posicionamento supracitado, ao tratar da matéria, André Folloni⁴³² entende em sentido contrário, ou seja, de não haver um dever fundamental de pagar tributos, mas um dever legal de pagar tributos, pois, para ele, de acordo com o preâmbulo constitucional de 1988, a República Federativa do Brasil fora criada com o fim de se assegurar o exercício dos direitos, sejam individuais, sejam sociais, de modo que o poder político do Estado se justificaria na atribuição dada, única e exclusivamente, pelo povo, a fim de se proteger e promover direitos e garantias fundamentais, como a liberdade e a propriedade, e não diretamente os deveres.

Trazendo o mesmo exemplo acerca da garantia e limitação do direito à liberdade e à propriedade, o autor nega a assimetria supracitada, afirmando que, em realidade, o tributo se configura como um verdadeiro paradoxo, na medida em que, se por um lado, o pagamento das exações pode ser considerado o preço da

⁴³¹ Apesar de também assinalar a existência de uma assimetria entre direitos e deveres fundamentais, Leonardo Furian afirma que tal fato não significa que tais direitos sejam fática e praticamente independentes dos deveres fundamentais gerais, uma vez que: “[...] é de se destacar a diferença entre o que a doutrina designa de deveres de direitos fundamentais e deveres fundamentais: o primeiro trata-se de deveres correlativos a direitos fundamentais, tais como os de abstenção dos particulares e do Estado em face de um direito e mesmo os de promoção positiva por parte do ente estatal de certo direito, ao passo que os deveres propriamente ditos, e o que versa este estudo, são os deveres autônomos e conexos que criam obrigações ou sujeições, sendo que os de caráter autônomo não dependem para sua existência, validade e eficácia de qualquer direito. Nessa diferenciação também cabe frisar que os deveres de proteção aos direitos fundamentais, também imposto tanto ao Estado quanto aos particulares, não se confundem com os deveres fundamentais aqui tratados. Igualmente podemos diferenciar os deveres fundamentais dos deveres constitucionais, direcionados aos entes ou autoridades estatais e suas funções, tais como, para citarmos alguns exemplos de nosso texto constitucional, os deveres do Presidente da República de probidade – estendido a qualquer ocupante de cargo público –, de sancionar as leis (Art. 66), de vetar projetos de leis inconstitucionais (Art. 66, parágrafo 1º), de prestar contas (Art. 84, XXIV); os deveres de controle das contas públicas pelo Congresso Nacional (artigo 70 e ss.); os deveres de regulamentar a Constituição, inerente a atividade legislativa; os deveres de fundamentação das decisões judiciais e motivação das decisões administrativas dos Tribunais (Art. 93, IX e X), entre outros, que embora possam repercutir perante os particulares o fazem como uma consequência da ação ou atribuição estatal e não como uma imputação constitucional direta. Em suma, os deveres constitucionais, no mais das vezes, podem ser reduzidos às competências e atribuições para atuação do Estado.” (FURIAN, Leonardo. *O caráter contributivo da previdência social como um dever fundamental*. Fórum Administrativo: Direito Público, Belo Horizonte, v. 11, n. 120, p. 64-79, fev. 2011, p. 70).

⁴³² FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 42, p. 476-499, 2019, p. 494.

liberdade, pois para que a liberdade e o a propriedade sejam garantidos, o contribuinte deve levar parte de seu patrimônio ao Estado; por outro, o próprio ato de cobrança, em si, tem a aptidão de limitar a liberdade e propriedade de quem contribui, logo, ao mesmo tempo que agride, o tributo garante a propriedade:

O tributo, ao mesmo tempo que pode ser uma agressão à propriedade, é necessário como sustentação econômica para a proteção da propriedade. Em certo sentido, não há riqueza privada anterior à tributação, pois toda riqueza privada, enquanto propriedade garantida por um complexo sistema jurídico de direitos, deveres e garantias, só existe onde houver direito e Estado, que só podem existir se houver tributação, que só pode existir se houver propriedade. Revela-se, então, uma recursividade, uma complicação originária entre os tributos e os direitos: sem tributos não há garantia de direitos, e sem garantia de direitos não há tributos. A existência de tributos é essencial para a proteção e promoção de direitos sociais e individuais; em incidência exagerada ou mal calibrada, contudo, o tributo pode ameaçar, restringir e acabar por violar os direitos.⁴³³

E pela existência de tal paradoxo, surge a necessidade de um Estado Social e Democrático de Direito por meio do qual os direitos e garantias fundamentais devem ser assegurados na maior medida possível, de acordo com balizamentos éticos e legais e de modo a ser o menos invasivo possível à esfera do cidadão contribuinte.

Não obstante tal assertiva, Folloni afirma que a complicação recursiva entre as exações e os direitos poderia levar à conclusão de que se a garantia dos direitos fundamentais é atribuição do Estado e se este só se viabiliza pela existência daquelas, então o dever de pagar tributos seria dotado da mesma importância e hierarquia dos direitos fundamentais, e o pagamento de tributos tão fundamental quanto os direitos fundamentais, cuja proteção e promoção demandam recursos públicos, estando ambos, então, no mesmo patamar hierárquico.⁴³⁴

Tal ideia é negada pelo autor, que defende a tese da inexistência de um dever fundamental de pagar tributos, pois, se os direitos e garantias fundamentais estão previstos diretamente na Constituição, daí sua fundamentalidade, o dever de pagar tributos decorre diretamente da lei, e não da Constituição, faltando-lhe o caráter fundamental, de maneira que, fazendo-se um cotejo entre direitos e deveres, os direitos fundamentais seriam de hierarquia superior - constitucional - em comparação com os deveres - meramente legais -, não havendo o mesmo nível de fundamentalidade:

⁴³³ FOLLONI, *op. cit.*, p. 494.

⁴³⁴ FOLLONI, *op. cit.*, p. 495.

Contudo, o dever jurídico de pagar tributos, no Brasil, nasce a partir da lei. Não há qualquer dever jurídico geral de pagar tributos em razão da existência de capacidade contributiva que decorra diretamente da Constituição, como decorre, diretamente da Constituição, o direito de não pagar tributos sem previsão legal. O dever jurídico de pagar tributos, como visto, só pode decorrer da lei. É um dever legal, não constitucional. Deveres fundamentais, diz um dos mais reconhecidos estudiosos da teoria, devem estar previstos explícita ou implicitamente na Constituição. Na Constituição brasileira, não está expresso um dever geral de pagar tributos em função da capacidade contributiva, e ele não pode ser considerado um dever implícito porque regras expressas da Constituição o excluem: a regra segundo a qual o dever de pagar tributos só pode ser estabelecido em lei, e as regras de competência, que definem o âmbito de tributação lícito a cada pessoa política.⁴³⁵

Portanto, podemos concluir que, de acordo com esta lógica, os chamados deveres fundamentais não teriam qualquer fundamentalidade análoga àquela dos direitos fundamentais, pois os direitos fundamentais, diferentemente dos deveres fundamentais, não dependeriam do Poder Legislativo, mas, pelo do contrário, é próprio dos direitos fundamentais se imporem sobre as leis e o sobre o legislador.

Não obstante as elucubrações expostas, para nós, ainda que se negue ou se afirme haver uma fundamentalidade no dever de pagar tributos, fato é que há não como se negar a existência de um dever geral, de caráter ético ou até mesmo de caráter político ou social - perante toda a coletividade -, de se pagar tributos, como outros deveres oriundos do próprio conceito de cidadania fiscal, ainda que tal dever venha a decorrer única e exclusivamente da lei e não tenha a mesma fundamentalidade oriunda de um patamar e hierarquia constitucional, aos quais estão erigidos todos os direitos e garantias presentes na Carta Cidadã de 1988.

Ora, entendemos que é justamente por meio do pagamento dos tributos que surge a possibilidade de se manter o Estado Social e Democrático de Direito, e com a receita obtida mediante o pagamento dos tributos é que este poderá realizar toda uma série de finalidades expostas na Lei Maior, e necessárias à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que erradique a pobreza e a marginalização e reduza as desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem de todos.

Ao tratar do tema, Ricardo Lobo Torres também correlaciona o dever de pagar tributos à ética, ainda que o considere um dever fundamental, pois para ele “a dimensão axiológica, apesar de tudo o que em contrário possam dizer os positivistas, é absolutamente indispensável na construção do conceito de tributo”, por conseguinte, o dever de pagar tributos, em sua normatividade, só poderá ser

⁴³⁵ FOLLONI, *op. cit.*, p. 496.

afirmado de acordo com os princípios, diretivas e programas presentes na Constituição Federal de 1988.⁴³⁶

Assim, ainda que o dever de pagar tributos seja ou não dotado da mesma fundamentalidade dos direitos e garantias constitucionais, é claro notar seu viés ético-valorativo, que, inclusive, permeia grande parte dos comandos jurídicos presentes no ordenamento jurídico brasileiro, de maneira que, conforme já salientamos, a axiologia nos oferece todo um cabedal de instrumentos para que os textos, decisões e atos administrativos sejam conhecidos:

[...] nosso ordenamento jurídico está preenchido de comandos jurídicos de conteúdo ético-valorativo, de ordens para conduções com boa-fé, como a determinação para a manutenção de respeito mútuo entre as partes litigantes (inclusive nos processos cujo objeto seja a relação jurídico-tributária) ou contratantes, ou com deveres de solidariedade (que englobam também o direito tributário).

É nesse sentido que devemos ver a aplicação - uma ordem - do princípio da moralidade administrativa aplicada a Administração Tributária. Esta tem deveres éticos ao contribuinte, cujo exato conteúdo (do princípio da moralidade administrativa) deve ser buscado no conhecimento ético, não simples ou puramente no conhecimento jurídico. Esse primeiro campo de aplicação da axiologia no direito tributário é em sentido verdadeiramente jurídico. É nesses termos que exploraremos algumas possibilidades de estudos valorativos nos domínios do direito tributário.

Entretanto, consideramos oportuno apontar que existe também um sentido subjetivo, individual, em que verificamos a aplicação da teoria dos valores na tributação. Esse sentido subjetivo está intimamente ligado a forma como os operadores do direito tributário devem agir, discutindo o que é certo e o que é errado na tributação, o que é bom e o que é mau, o que é justo e o que é injusto para além das fronteiras do direito, em uma seara especificamente ético-filosófica.⁴³⁷

Pelo exposto, entendemos que independentemente de se afirmar ou não se afirmar a existência de um dever fundamental de se pagar tributos, que promanaria diretamente da Constituição Federal ou da lei, em um contexto de cidadania fiscal - do conjunto de indivíduos solidariamente unidos para dar cabo às finalidades valorativas expostas nos princípios constitucionais - há uma exigência ética de que os tributos sejam pagos, e, ainda, que o modo pelo qual tanto o pagamento como a cobrança dos tributos ocorra, seja inafastavelmente balizado por uma série de comportamentos éticos, a serem praticados tanto pelos contribuintes quanto pelo Estado, matéria da qual passaremos a tratar.

⁴³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 48.

⁴³⁷ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 281-282.

3.3.2. O QUE SE ESPERA DO ESTADO E DOS CONTRIBUINTES

O Estado Social e Democrático de Direito inaugurado no Brasil por meio da Constituição Federal de 1988 trouxe um arcabouço de valores positivados por meio da constitucionalização dos princípios jurídicos nela estabelecidos, em função dos quais uma série de comportamentos éticos são demandados, tanto dos agentes públicos do Estado como dos contribuintes, como forma de se atingir uma sociedade materialmente igualitária, em que os direitos fundamentais e sociais não sejam somente buscados, mas concretizados de fato.

Conforme já salientamos no capítulo primeiro da presente dissertação, diferentemente da moral - ou da ética -, que vislumbra um plano normativo e abstrato da conduta, a moralidade, em si, não faz parte de um plano abstrato, mas se liga ao plano dos comportamentos concretos, do agir em sociedade de acordo com conceitos ou normas morais com vistas a cumprir os ditames axiológicos da ética na busca dos melhores resultados possíveis.

Por tal motivo é que o princípio da moralidade previsto no artigo 37 da Constituição Federal de 1988 demandará uma série de comportamentos práticos da Administração Pública, com a finalidade de que a ética - e todo aquele arcabouço axiológico previsto na Lei Maior - sejam concretizados.

Como entende Celso Antonio Bandeira de Mello, o princípio da moralidade implica que a Administração Pública “haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos”⁴³⁸.

Regina Helena Costa, ao tecer comentários acerca da matéria, afirma que o princípio da moralidade:

[...] impõe ao Estado o prestígio aos valores éticos, à probidade, à honestidade, ao decoro, à lealdade, à boa-fé e, em última análise, à busca pela realização, tanto quanto possível, da justiça social. Sua observância pela Administração Pública está expressamente determinada no art. 37, *caput*, CR.

Entendemos que dele defluem, por exemplo, os deveres de respeito aos particulares, de atenção aos seus reclamos, de resposta às suas

⁴³⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros. 29ª ed. 2011, p.122-123.

postulações, de agilidade na apresentação de soluções aos problemas por eles apontados, de transparência das condutas administrativas.⁴³⁹

É importante ressaltarmos que o princípio da moralidade inexistia nas Constituições anteriores, mas, no contexto de constitucionalização de um arcabouço de valores éticos, passou a constar no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, consagrando positivamente uma diretriz a ser tomada pela Administração Pública.

Para Marco Aurélio Greco, o princípio da moralidade fora antes analisado sob uma ótica que assume uma ontologia básica como ponto de partida, da qual resulta uma visão ideal de moral, ou seja, um ponto de partida de seu conhecimento como um “ser”, de modo que sua compreensão ocorreu por meio da utilização de conceitos fundamentais *a priori* e que resultam da própria natureza das coisas:

Desta ótica, surgem, então, a identificação de “razão” e “vontade” como elementos do “Ser Humano”; destes conceitos se extrai, por exemplo, a ideia de que o Direito é o fruto de um “ato de vontade” e de que a “racionalidade”, em última análise, resultaria num poder sobre o objeto, ao exigir-se dele a compatibilidade com a natureza das coisas etc.⁴⁴⁰

Hodiernamente, o princípio da moralidade tem sido visto sob uma nova perspectiva, não mais ontológica mas interligada à noção do comportamento perante o “outro”, de modo que a moral não terá mais um caráter meramente ideal e interno, mas prático e externo - uma moral real - dando causa a uma nova deontologia administrativa:

Assim, conduta imoral não é aquela que viola um preceito subjetivo (muitas vezes construído no âmbito de uma consciência imperscrutável) [isto é infração jurídica], mas sim aquela que agride o conceito de justiça à luz das circunstâncias do caso concreto.

O princípio da moralidade, portanto, não olha para o interior do Ser Humano, mas sim para o seu exterior, onde se encontram os destinatários da sua ação, ou seja, aqueles que poderão sofrer as injustiças da sua conduta.

Exigir um comportamento moral, portanto, é exigir que a conduta se volte para o destinatário e suas circunstâncias e que não inviabilize o justo

⁴³⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 90

⁴⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. Notas sobre o princípio da moralidade: uma abordagem apoiada no elemento alteridade. *Revista Brasileira de Direito Público*, Belo Horizonte, v. 12, n. 45, p. 173-187, abr./jun. 2014, p. 175-176.

equilíbrio buscado pela própria norma.⁴⁴¹

Nesse sentido é que também podemos entender que “a aplicação da moralidade leva em consideração o conjunto de princípios socialmente estabelecidos em determinada época, como a virtude, o bem, a honestidade”⁴⁴², de modo que a estrita legalidade já não é suficiente ao agente público, que deverá pautar seu comportamento por princípios éticos historicamente vigentes, como a ética aristotélica e kantiana, cujo conteúdo, conforme já afirmamos, pode ser vislumbrado no que dispõe a Constituição Federal de 1988, estabelecendo uma justiça distributiva e que respeite os contribuintes como fins em si mesmos.

Para Celso Antonio Bandeira de Mello, o princípio da moralidade não faz remissão a uma moral comum, mas se reporta aos valores morais normativos, determinando a conformidade da atuação ética dos agentes da Administração Pública em geral - e também do Fisco.⁴⁴³

Ora, conforme já afirmamos, os princípios constitucionais se consubstanciam em verdadeiras limitações substanciais indiretas à competência tributária “na medida em que o Estado passa a ter de concretizar todos os fins (in)diretamente determinados pelos princípios constitucionais”⁴⁴⁴.

Portanto, o princípio da moralidade administrativa e seus subprincípios de proteção da confiança e da boa-fé:

[...] qualificam-se como limitações positivas, porquanto impõem a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa; quanto à forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37), e a proteção da confiança e a boa-fé como limitações implícitas, decorrentes dos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo, todas elas limitações materiais, na medida em que impõem ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa.⁴⁴⁵

Desse modo, podemos concluir que o princípio da moralidade estabelece deveres estatais de confiança, lealdade, honestidade, previsão e estabilidade nos

⁴⁴¹ GRECO, *op. cit.*, p. 179.

⁴⁴² JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 53.

⁴⁴³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 122.

⁴⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 78-79.

⁴⁴⁵ ÁVILA, *op. cit.*, p. 411.

atos que o Estado e seus agentes praticam, de maneira que, se por um lado, os contribuintes têm um dever de pagar tributos para a manutenção do Estado, por outro, os contribuinte fazem jus “a uma série de direitos e garantias, oponíveis *ex ante* ao próprio Estado, que os protegem da arbitragem tributária, em suas mais diversas manifestações (inclusive por ocasião do lançamento e da cobrança do tributo)”⁴⁴⁶.

Tecendo considerações acerca da matéria, Ricardo Lobo Torres entende que o controle da moralidade pode ser exercido tanto pela autotutela da Administração Pública como pela participação democrática dos cidadãos por intermédio do Poder Judiciário, de modo que:

A conduta dos agentes administrativos contrária ao princípio da moralidade gera a responsabilidade objetiva da pessoa jurídica de direito público, nos termos do art. 37, § 6º, da Constituição Federal "As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causaram a terceiros, assegurado o direito de regresso contra os responsáveis nos casos de dolo ou culpa".⁴⁴⁷

Para nós, a violação da moralidade se consubstancia em violação do próprio direito, de modo a tornar o ato não só ilícito, mas também inconstitucional e punível pela Lei nº 8.429/92, que dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade - suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, sem prejuízo de uma possível ação penal -, estabelecendo um sistema de responsabilização a fim de se tutelar a probidade na organização e no exercício das funções do Estado, como forma de assegurar a integridade do patrimônio público e social. Sentido este que também é perfilhado pelo Superior Tribunal de Justiça⁴⁴⁸.

Ademais, conforme o artigo 5º, inciso LXXIII, da Constituição Federal de 1988, há também a possibilidade do manejo da Ação Popular a fim de que a moralidade seja respeitada, de modo que, no contexto de uma cidadania fiscal, da qual já tratamos, e nos termos da Lei Maior “qualquer cidadão é parte legítima para

⁴⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 497.

⁴⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 19.

⁴⁴⁸ AgInt nos EDcl no REsp 1851248/PE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2020, DJe 14/08/2020. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201903573923&dt_publicacao=14/08/2020>. Acesso em: 06 mar. 2022.

propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência”.

Na visão de Renato Lopes Becho, há uma série de comandos jurídicos de conteúdo ético-valorativo que permeiam todo o sistema jurídico atual, estabelecendo “ordens para conduções com boa-fé, como a determinação para a manutenção de respeito mútuo entre as partes litigantes (inclusive nos processos cujo objeto seja a relação jurídico-tributária) ou contratantes, ou deveres de solidariedade (que englobam também o direito tributário).”⁴⁴⁹

Assim, quando tratamos do direito tributário, podemos analisar a moralidade tributária sob o ponto de vista de uma ética fiscal que possui dois enfoques: a ética fiscal privada, que refletirá em inúmeras condutas dos contribuintes no sentido de cumprirem com seu dever - seja ele de caráter legal ou de caráter fundamental - de pagar tributos, agindo de maneira transparente, fornecendo informações corretas, verdadeiras e claras, tendo em vista que tal dever promana da própria vida em comunidade; e a ética fiscal pública, que refletirá em umplexo de comportamentos do legislador, do administrador e do juiz, no sentido de orientarem suas condutas com respeito aos ditames constitucionais e à menor intervenção aos direitos fundamentais dos cidadãos contribuinte.

Ao tratar do tema Roberto Wagner Lima Nogueira faz as seguintes considerações:

A ética privada é uma ética de condutas que norteia o cidadão-contribuinte que tem o dever fundamental de pagar tributos segundo a sua capacidade contributiva. Ao cidadão-contribuinte não é ético contribuir a menos para o montante da riqueza social, em proporção ao que suas faculdades lhe permitiam pagar, o que não deixa de ser uma exigência aristotélica na teoria da justiça tributária contemporânea. Já a ética fiscal pública é informada por quatro valores superiores, a saber, a liberdade, que consiste na aceitação da opção fiscal a ser adotada pelo contribuinte, desde que respeitada a sua capacidade contributiva; a igualdade, no sentido de que todos que estiverem na mesma situação haverão de sofrer a mesma tributação; a segurança, que pugna pela não tributação de surpresa, irracional etc., e finalmente; a solidariedade, ápice da efetivação da ética fiscal pública. Fazer justiça tributária é dentre várias coisas, ser solidário com os carentes que têm direito subjetivo à solidariedade, é garantir aos credores desta solidariedade a oferta de bens primários intributáveis,

⁴⁴⁹ BECHO, Renato Lopes. Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 355.

porquanto os pobres, desempregados, e os assalariados não podem suportar o ônus tributário do Estado, mas, sim, hão que ser suportados pelo Estado via ética tributária da solidariedade mediante a arrecadação e distribuição de riquezas oriundas do pagamento de tributos dos cidadãos-contribuintes.⁴⁵⁰

Podemos concluir, então, que para o real cumprimento de uma ética fiscal pública, as autoridades financeiras do Estado não podem se valer de quaisquer meios de esclarecimento, mas os previstos principalmente naquele arcabouço axiológico protetivo do cidadão, de modo a considerarem as circunstâncias favoráveis aos contribuintes, que devem ser ouvidos antes mesmo do lançamento fiscal e serem avisados antecipadamente das possíveis verificações externas.

Os agentes do Estado devem agir com transparência, fundamentação, clareza e simplificação quanto à prática de seus atos a fim de deixar claro aos jurisdicionados qual a origem do tributo em cobro, seu montante, a data da ocorrência do fato gerador, os parâmetros legais por meio dos quais se embasou, quais as possibilidades de defesa ou eventuais impugnações, não se realizando a cobrança de tributos sabidamente decaídos ou prescritos, que, do contrário, devem ter a cobrança negada de ofício.⁴⁵¹

Nesse sentido, como o Poder Público em âmbito tributário tem como missão a fixação e a arrecadação das exações de maneira uniforme, como determina a Constituição e a lei, devendo garantir que os tributos não sejam pagos injustamente, seja à maior ou à menor, entendemos que a Administração - na pessoa de seus integrantes, como agentes fiduciários para o conjunto de cidadãos contribuintes - que fiscaliza e recolhe os tributos deverá garantir que os impostos não sejam cobrados, desvirtuados ou aplicados de maneira contrária à moralidade, pois, para nós, os funcionários da Fazenda atuam, verdadeiramente, como administradores da comunidade solidária composta por todos os contribuintes.

Conforme elucidam Isabela, Fernando e Ricardo Bonfá de Jesus, a moralidade aplica-se a todos os três Poderes da República, seja o Poder Legislativo, orientando “o legislador na busca por uma atividade tributária equilibrada e justa”, seja o Poder Executivo, norteador “os agentes públicos para que procedam de modo ético no exercício de suas atribuições, ou seja o Poder

⁴⁵⁰ LIMA NOGUEIRA, Roberto Wagner. Ética tributária e cidadania fiscal. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 27, p. 20-40 set./out., 2002, p. 24

⁴⁵¹ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 70.

Judiciário, determinando que haja “imparcialidade das decisões e julgamento justo e equilibrado”.⁴⁵²

De tal maneira, ao vislumbrarmos uma ética tributária, enquanto conjunto de princípios e regras morais voltados tanto ao contribuinte como ao Estado - seja ao legislador, ao administrador, ou ao juiz -, “lhes impões, mais que a estrita obediência às leis, o prestígio aos valores de probidade, lealdade, boa-fé, decência e justiça”⁴⁵³.

A moralidade administrativa aplicada à tributação se consubstancia em um conjunto de condutas que estejam de acordo com normas éticas, cuja prática deve ser observada pelos agentes fiscais, como as ações no sentido de se evitar o uso de instrumentos que pressionem ou ameacem os cidadãos contribuintes; a prática de se recepcionar e aplicar os julgados em matéria tributária; a abstenção da “inconstitucionalidade útil”, ou seja, que o Fisco não pratique condutas inconstitucionais na expectativa de que tanto a demora como a falta da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal possa gerar maior arrecadação; a utilização de iguais respostas às formulações dos contribuintes sobre uma mesma matéria; a rápida restituição dos tributos e a equidade na correção monetária.⁴⁵⁴

Ora, a missão dos agentes da Administração Pública deve ser justamente a de guardiães do direito tributário justo e ético e não de meros arrecadadores na maior medida possível (ao modo de uma ética utilitarista), pois não pode ser a maximização de maiores resultados arrecadatários o estímulo ou medida de rendimento dos funcionários públicos, mas sim o cumprimento dos valores e deveres éticos de colaboração e solidariedade com os contribuintes (ao modo da ética aristotélica e kantiana), o que se coaduna com o que determina a Constituição Federal.⁴⁵⁵

Nesse mesmo sentido, Regina Helena Costa afirma que a moralidade no plano da Administração Tributária se revela em uma fiscalização justa e correspondente a uma arrecadação de tributos que “deve ser efetivada com a

⁴⁵² JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 54.

⁴⁵³ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 90.

⁴⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 21-27.

⁴⁵⁵ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 71.

aplicação de critérios técnicos, objetivos, fazendo jus o contribuinte a uma atuação estatal arrecadatória e fiscalizatória pautada por condutas éticas, honestas, leais e de boa-fé”.⁴⁵⁶

A título de exemplo, podemos citar a adoção de medidas provisórias pelo Presidente da República, que, sem a relevância e a urgência determinadas pelo artigo 62 da Constituição Federal de 1988⁴⁵⁷, visa a se esquivar do princípio da legalidade tributária - limitação ao poder de tributar prevista no artigo 150, inciso I, da Constituição⁴⁵⁸ - para exercer a cobrança de exações⁴⁵⁹.

Ora, conforme o artigo supracitado, para que haja a adoção das medidas provisórias, com força de lei ordinária, é necessária tanto a urgência como a relevância (note-se a presença da conjunção “e” e não da conjunção “ou”).

Assim, a capacidade de se legislar por meio de medidas provisória deve obedecer a tais critérios inafastáveis, mas a análise do que seja urgente e relevante vem sendo tomada a partir de um crivo totalmente político e discricionário, muitas vezes contrariando o que dispõe a Constituição.

Também o legislador tem a função de agir de maneira ética, ou seja, de não aprovar dolosa ou levemente leis inconstitucionais, ou deixar de revogar ou modificar as leis que assim sejam qualificadas, uma vez que a moral tributária exige que as leis se harmonizem com à ética prevista tanto nos direitos fundamentais como nos demais preceitos constitucionais.⁴⁶⁰

Tratando da moralidade no plano legislativo, Regina Helena Costa faz as seguintes elucubrações:

No plano legislativo pensamos que o primado da moralidade possa ser traduzido, singelamente, na razoabilidade da tributação. Se, de um lado, a avaliação da necessidade da instituição de novo tributo, ou da majoração

⁴⁵⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 91.

⁴⁵⁷ “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.”

⁴⁵⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

⁴⁵⁹ Para Roque Antônio Carrazza, somente a lei em sentido estrito poderia instituir ou majorar tributos, em respeito ao princípio da legalidade, da anterioridade e da não surpresa, rechaçando a ideia de que as Medidas Provisórias possam fazê-lo, denotando ainda que o Art. 62 § 1º não vedou expressamente o tratamento da matéria tributária pelas Medidas Provisórias. Porém, para o autor, não há outro dispositivo que tenha autorizado expressamente a vinculação da tributação por tal via, pois, as Medidas Provisórias seriam atos administrativos e não espécies legislativas. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 305).

⁴⁶⁰ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 79.

de tributo já existente, situa-se no âmbito pré-legislativo, vale dizer, se a dosagem da carga fiscal a ser suportada pelos contribuintes situa-se no âmbito da discricção legislativa – em atenção ao grau de sacrifício que a eles se pretenda impor, à vista dos resultados que se quer ver alcançados –, constituindo-se num dos itens mais importantes de política fiscal, de outro lado, isso não significa que o legislador possa adotar tais providências sem observar os parâmetros constitucionais, dentre eles o princípio em estudo.⁴⁶¹

A título de exemplo, citamos a Lei nº 10.705/00 e o Decreto nº 55.002/09, ambos do Estado de São Paulo, cujos dispositivos tratam do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD.⁴⁶²

Conforme a Lei nº 10.705/00 em seu artigo 9º *caput* e §1º, e artigo 13, incisos I e II, a base de cálculo do ITCMD seria o valor venal do bem ou direito transmitido (artigo 9º), sendo este considerado o valor de mercado do bem ou direito transmitido (§1º) e, tratando-se de imóvel urbano ou direito a ele relativo, o valor da base de cálculo não poderá ser inferior ao fixado para o lançamento do Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU (artigo 13, inciso I).

Ocorre que o decreto supracitado alterou a base de cálculo prevista em lei, de sorte que a base de cálculo do ITCMD passou a ser o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), em clara violação ao princípio da legalidade previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal e no art. 97, inciso II e §1º, do CTN, e à determinação de que a base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (artigo 38 do CTN).

Assim, a despeito da remansosa Jurisprudência do Tribunal de Justiça Bandeirante em afastar a aplicação do decreto⁴⁶³ para que o valor venal presente

⁴⁶¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 91.

⁴⁶² Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>>. Acesso em 06 mar. 2022.

⁴⁶³ REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITCMD. Recolhimento do tributo com base de cálculo no valor venal do IPTU, conforme previsão da Lei nº 10.705/2000, regulamentada pelo Decreto n.º 55.002/09, que adota o valor venal de referência do ITBI como nova base de cálculo - Inadmissibilidade - Ofensa aos princípios da legalidade e da anterioridade - Inteligência do artigo 97, inciso II, § 1º, do Código Tributário Nacional – Sentença mantida – Recurso improvido. (TJSP; Remessa Necessária Cível 1019948-82.2019.8.26.0053; Relator (a): Silvia Meirelles; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; DJe 13/09/2019)

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ITCMD. RECOLHIMENTO COM BASE NO VALOR VENAL FIXADO PARA O IPTU. PRETENSÃO DO FISCO A CALCULAR O TRIBUTO MEDIANTE ADOÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI. INADMISSIBILIDADE. ORDEM CONCEDIDA. SENTENÇA CONFIRMADA. (TJSP; Remessa Necessária Cível 1027075-03.2021.8.26.0053; Relator (a): Ricardo Feitosa; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 14ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 21/02/2022; DJe 23/02/2022). Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsq/resultadoCompleta.do>>. Acesso em 07 mar. 2022.

no carnê do IPTU seja tomado como base de cálculo do ITCMD, tal legislação sequer foi alterada pela Assembleia Legislativa do Estado, mantendo-se, inclusive, em cobro pelo Fisco estadual.

De tal sorte, os contribuintes têm sido compelidos a buscar o Poder Judiciário, ingressando com ações judiciais para que seja determinada a incidência do tributo de acordo com a base de cálculo escoreta.

Mister ressaltarmos que o próprio valor venal de referência do ITBI, surgido por meio do artigo 8º do Decreto nº 46.228/05 fora declarado inconstitucional pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, mas mesmo assim o Município de São Paulo, perpetrando sua conduta contrária à moralidade tributária, promulgou a Lei nº 14.256/06 e o Decreto o nº 51.627/10, replicando a redação outrora declarada inconstitucional pelo Tribunal Bandeirante na Arguição de Inconstitucionalidade de nº 0098335-50.2005.8.26.0000.

Nesse sentido, por meio do acórdão publicado em 03/03/2022 sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.113), a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou três teses acerca do cálculo do ITBI nas operações de compra e venda: 1) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; 2) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado e somente pode ser afastado pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (artigo 148 do Código Tributário Nacional - CTN); 3) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido de forma unilateral.⁴⁶⁴

Ora, as Constituições de caráter pós-positivista vigentes em um Estado Social e Democrático de Direito, como a brasileira, não conferem ao legislador nem ao administrador, uma procuração em branco para que elabore leis, ou atos administrativos, de conteúdo arbitrário, mas do contrário, elas vinculam o poder da maioria democrático-parlamentarista - e dos mandatários executivos - a todo um conjunto normativo dos princípios, direitos e garantias fundamentais que devem ser respeitados.

⁴⁶⁴ Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1937821>. Acesso em 11 mar. 2022.

Portanto, entendemos que cabe aos juízes e tribunais em geral e especialmente ao Supremo Tribunal Federal impedirem uma legislação que viole, abandone ou de qualquer modo descumpra, tanto abstrata quanto concretamente, os limites do direito tributário justo, funcionando como vigilantes da moral impositiva.

O Poder Judiciário, conforme já nos referimos, assume uma nova roupagem no contexto pós-positivista, com um papel ativo na interpretação dos textos normativos, a fim de concretizar os valores positivados na Constituição, não fugindo ao cumprimento dos deveres éticos presentes na Lei Maior.

Assim, na atividade jurisdicional, a moralidade do Poder Judiciário compreenderia a compatibilidade entre a conduta concreta de seus magistrados - e tribunais em geral - e as normas éticas, ou seja, “a tomada de posição, na via da sentença judicial, diante das regras morais, dos valores e da possibilidade de sua juridicização.”⁴⁶⁵

A título de exemplo, ao tratar da atualização monetária, que inclusive fora objeto de longo debate acadêmico e judicial, tendo em vista que muitos Estados estabeleciam seus próprios índices de atualização, não aplicando a Selic, como dispõe a lei, o Superior Tribunal de Justiça perfilhou entendimento no sentido de que a atualização de moeda sequer necessitaria ser pedida pelas partes por ser uma obrigação moral e ética que o Poder Judiciário, “mesmo *ex officio*, deve inserir nos seus julgados”.⁴⁶⁶

Por sua vez, entendemos que também os cidadãos contribuintes, em um contexto solidário, ou seja, atuando como integrantes de uma sociedade, possuem um conjunto de deveres a serem empregados, como o dever de não escamotear as transações e fatos geradores que praticam, de colaborar com a sociedade, tendo em vista que os tributos têm a aptidão de garantir a existência e a manutenção do Estado - e da sociedade como um todo - na consecução dos valores estampados na Constituição Federal de 1988, consubstanciando-se tais deveres em verdadeira ética fiscal privada.

Ricardo Lobo Torre, ao tratar dos comportamentos éticos dos contribuintes,

⁴⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 30.

⁴⁶⁶ EDcl no REsp 916.403/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/09/2007, DJ 04/10/2007, p. 196. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200700067818&dt_publicacao=04/10/2007>. Acesso em: 06 mar. 2022.

assevera que:

Sendo o dever fundamental de pagar imposto fundado no princípio da solidariedade, segue-se que existe a necessidade de se observar a moralidade entre contribuintes. A sonegação fiscal e a síndrome da evasão transferem para os outros contribuintes o encargo financeiro da obrigação de pagar o tributo sonegado ou evadido.⁴⁶⁷

Desse modo, o contribuinte deverá agir com boa-fé e transparência, sendo claro que apesar da elisão fiscal ser possível porquanto “a economia do imposto ou o desejo de pagar o menor tributo possível, desde que não haja desrespeito ao comando legal ou o abuso na interpretação da lei, torna-se compatível com a moralidade pública”, o mesmo não pode ser dito quanto à evasão ou sonegação fiscal, compreendidas como o “ocultamento da ocorrência do fato gerador ou não pagamento do tributo devido.”⁴⁶⁸

Ora, entendemos que a tomada de posição pelos contribuintes no sentido de se evitar a tributação, ainda que tenha como base a alegação de suposta imoralidade tributária do Estado, não pode ser justificada, uma vez que, para além do Estado, tendo em vista o interesse dos demais contribuintes - principalmente os mais carentes - tal conduta é absolutamente contrária à cidadania fiscal e até mesmo inviabiliza o cumprimento dos direitos fundamentais sociais, que só poderão ocorrer mediante as prestações estatais aos mais carentes.

Do contrário, vislumbramos ser correta a utilização do Poder judiciário, valendo-se de mecanismos jurídicos para que seja cumprido o que dispõe a Constituição e a lei, como o princípio da moralidade previsto no artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

Ademais, ao buscarem o Poder Judiciário para a resolução de conflitos de interesse, tanto o Fisco como os contribuintes, por meio de seus respectivos procuradores, devem agir com verdade e boa-fé processual, sendo-lhes vedado ingressar com ações sabidamente fadadas ao fracasso, mentir ou se valerem de quaisquer outros subterfúgios contrários à ética para fazerem valer suas pretensões, como a interposição de recursos meramente protelatórios, o uso de provas ilícitas ou inidôneas ou quaisquer outros expedientes que visem levar à prescrição intercorrente.

⁴⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 31.

⁴⁶⁸ TORRES, *op. cit.*, p. 27-29.

Assim, os contribuintes devem cooperar tanto com o Fisco como com o Poder Judiciário, compartilhando todas as suas informações, os fatos geradores que praticam, as transações notariais e bancárias que realizam, visto que, regra geral, é por meio dos bancos que ocorrem boa parte das movimentações financeiras de um país, de tal forma que o compartilhamento das informações bancárias seria um meio hábil a garantir a eficiência da tributação, entendimento este perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal⁴⁶⁹.

Pelo exposto, cremos que os deveres éticos de probidade, honestidade, lealdade, boa-fé e transparência, em um contexto ético de cidadania fiscal, são tanto aplicáveis ao cidadão contribuinte, que participa de uma coletividade de jurisdicionados, como ao Estado e seus diversos agentes, enquanto não só representantes do povo, mas Estado criado pelo povo e direcionado a consecução dos fins constitucionais que o povo escolhera.

Para nós, a ética tributária não possui problemas ou questões de caráter transcendente, mas tanto os problemas como as questões que surgem devem ser resolvidas no presente, de maneira que, seja para o cidadão, para o legislador, para o administrador, ou para os juízes - e juristas em geral -, o que deve interessar é a realidade.

Enquanto seres humanos, vivemos o presente e em sociedade, e devemos, junto ao Estado - que nada mais faz do que representar o povo, o verdadeiro soberano -, visar à plena realização dos fins constitucionais e o desenvolvimento de nossos irmãos concidadãos - intelectual, econômica e psiquicamente – fazendo o melhor em benefício de todos.

Os históricos e constantes escândalos de corrupção e as diversas outras violações da ética, tanto dos agentes públicos como das pessoas em geral, demonstram que ainda há muito a ser feito no Brasil, motivo pelo qual o tema da presente dissertação instigou-nos a curiosidade.

⁴⁶⁹ RE 601314, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016). Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

CONCLUSÃO

1. A história do pensamento filosófico ocidental parte da Grécia Antiga, havendo uma divisão didática entre a metafísica, que estuda os fenômenos místicos e religiosos, a epistemologia, que estuda a forma por meio da qual o pensamento é construído, e a axiologia, que estuda os valores e os modos de se agir corretamente.

2. Sócrates não conseguiu, de fato, responder concretamente o que é moral, mas em sua clara humildade intelectual, assumindo que nada sabe, conseguiu estabelecer o método argumentativo da dialética, oposto a mera opinião presente nos discursos dos sofistas, que pôde auxiliar os filósofos que o sucederam, sendo o primeiro a afirmar que o conhecimento de si mesmo e a felicidade são as finalidades maiores do homem, estabelecendo uma filosofia ética racionalista e teleológica que permanecerá influenciando os filósofos que trataram da ética até o advento da ética deontológica de Immanuel Kant.

3. O grande metafísico Platão sorveu tudo o que seu mestre lhe ensinara, mas sua obra teve tamanho idealismo, abstração e um caráter transcendental, que a ética platônica se demonstra demasiadamente distante da realidade do conviver social, prestando-se mais a uma epistemologia do que a uma axiologia propriamente dita, pois a noção platônica da alma humana como faculdade e sua divisão em três partes, com o governo dos filósofos, destoa em muito, não só da realidade em que vivemos, mas se mostra pueril, visto que nem mesmo os filósofos, enquanto seres humanos, privam-se dos desejos “mundanos”.

4. Aristóteles, dando maior concretude ao que fora exposto na obra de seus predecessores e perscrutando de maneira mais ampla as várias noções e conceitos de justiça, tornou a ética mais próxima ao homem, possibilitando que as noções de justiça enquanto virtude, a justiça universal e particular, distributiva e comutativa, a justiça política e a justiça como equidade perdurassem no tempo, de sorte que sua obra se demonstra demasiadamente atual.

5. A distributividade da justiça particular aristotélica pode ser tanto conectada com a noção de isonomia - presente na Constituição Federal de 1988, como princípio jurídico de maior envergadura -, como também ser o lastro do princípio da capacidade contributiva, tão caro ao direito tributário, ainda mais em um contexto

ético pós-positivista. O Brasil é um país desigual e ainda sofre com as agruras da extrema pobreza, assim, dar cabo à justiça distributiva, em igualdade geométrica, como exposto na obra do estagirita, mostra-se uma necessidade dos dias de hoje.

6. A justiça como equidade, ao nosso sentir, muito se enquadraria na aplicação dos princípios jurídicos pelo Poder Judiciário, pois em muitas vezes a lei deve ser afastada, como correção do justo legal, em prol de uma aplicação justa e ética do direito, como demonstrado nos casos em que o Supremo Tribunal Federal, afastando a literalidade da regra, reconheceu a união estável entre pessoas do mesmo sexo e a possibilidade de aborto de fetos anencefálicos.

7. A filosofia de Immanuel Kant parece-nos demasiadamente alinhada com a atualidade, não sendo à toa a denominação “virada kantiana” como representativa do momento atual em que vivemos. Kant é uma síntese eloquente do empirismo e do racionalismo, assim como o pós-positivismo pode ser considerado a síntese do jusnaturalismo e do juspositivismo. Ora, uma das bases dos direitos humanos reside justamente na ideia kantiana de que o homem nunca poder ser tratado como um meio, mas sempre como um fim em si mesmo, pois é um ser dotado de vontade, racionalidade, liberdade e autonomia, e de tais fatos é que advém sua dignidade, devendo ser salvaguardado dos arbítrios do Estado ou de uma pretensa maioria.

8. Apesar da teoria kantiana acerca da razão *a priori* e das várias formulações do imperativo categórico parecerem demasiadamente ideais, pois o homem deverá afastar-se de suas inclinações e finalidades pessoais e agir tão somente pelo dever e não conforme o dever, em realidade, o objetivismo ético de Kant detém uma dimensão prática e uma noção de alteridade que nos faz crer ser a melhor teoria ética até então exposta, devendo ser seguida integralmente, inclusive no direito tributário, pois o processo de universalização das máximas de uma ação, enquanto verificação da eticidade de um comportamento, tem a aptidão de responder se qualquer ato é ou não é moral na prática, e traz todo o conjunto da sociedade em seu cálculo. O homem, ao “universalizar a máxima de sua ação”, exerce um raciocínio no seguinte sentido: “E se todos também agissem assim, sendo um comportamento universal?” Dessa maneira, há clara praticidade e até mesmo alteridade na universalização proposta pelo imperativo categórico do filósofo.

9. Tal como fora concebido por Bentham, o utilitarismo exclusivamente quantitativo mais nos parece uma teoria coletivista grosseira que visa ao bem da maioria, ainda que às custas da lesão de uma minoria, o que se mostra muito

distante da realidade a que almejamos, pois não cremos que este seja o fim do arcabouço de valores positivados na Constituição Federal de 1988. Já a ética utilitária exposta em Mill - quantitativa e qualitativa - poderia ser utilizada na tomada de decisão em uma votação no Legislativo ou em algumas medidas do Poder Executivo, para que a maioria da população - em um Estado democrático - tenha voz e seja agraciada com medidas aptas a gerar bem-estar, com a ressalva de que os direitos fundamentais de quaisquer minorias nunca sejam violados.

10. O jusnaturalismo, em todos os seus matizes - racional, teológico ou valorativo - traz um conjunto de leis superiores e anteriores ao próprio homem social, ligadas à natureza e à condição humana, dando demasiada ênfase à justiça em detrimento das leis positivas, noção que detém grande importância, ainda mais se tivermos em vista que a teoria dos direitos humanos nada mais é do que um jusnaturalismo travestido com outra denominação e que adquiriu importância indelével após as violações da Segunda Guerra Mundial e, no Brasil, das violações de direitos cometidas pela ditadura militar de 1964. Concordamos com as teses jusnaturalista de caráter valorativo e principalmente com seu objetivismo ético, pois a condição humana é composta por pressupostos inalienáveis, que nem o Estado ou quaisquer indivíduos podem violar, salvo em casos excepcionalíssimos.

11. Se o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à dignidade, às crenças e às convicções políticas e religiosas são inalienáveis, a retirada da vida em caso de guerra ou de legítima defesa, o cerceamento da liberdade em caso de cometimento de crime e o tratamento desigual em função das discriminações positivas são as exceções que surgem justamente para a proteção da inalienabilidade da condição humana do outro. De tal sorte, a lei, o ato administrativo, ou a decisão judicial que violem tais pressupostos inalienáveis, caso não estejam lastreados nas sobreditas exceções, ou seja, se não visarem justamente a proteção da condição humana, serão injustos, imorais e, por via de consequência, serão inválidos, cabendo tanto ao homem, quanto à sociedade organizada, o direito de resistência.

12. O juspositivismo, como anverso histórico do jusnaturalismo, defende que o direito posto e, portanto, válido, é o direito que deve vigor, ainda que seja imoral ou injusto, o que não só destoa de um Estado Social e Democrático de Direito mas se contrapõe à dignidade da pessoa humana, pois as leis foram criadas para serem justas e não somente para serem aplicadas. Sua contraposição ao jusnaturalismo é milenar e pode ser até mesmo vislumbrada na teoria aristotélica do justo natural e

do justo político, vigendo até os dias atuais.

13. Hans Kelsen tentou dissecar o sistema jurídico, estudando-o como ciência alheia a qualquer elemento externo, como a moral e a justiça. Pecou por desumanizar, justamente, uma coisa demasiadamente humana, pois as leis são criadas por homens, são convencionais e muitas vezes são falhas, possuindo inúmeras lacunas, pois provêm de um arcabouço de subjetividades inerentes ao homem, que é sujeito, vive em uma sociedade, tem valores, busca a justiça, as boas práticas, a ética, o bem-viver, e sua autorrealização. Portanto, as leis e o direito também são permeados por uma série de fatores políticos, sociais, éticos e econômicos, de sorte que reduzir as normas jurídicas à sua validade e estudar o direito em uma teoria que busca uma pureza inexistente, em nosso sentir, se não for algo pueril, é no mínimo inócuo.

14. Herbert Hart fora mais sensato. Tentou tratar da inter-relação entre o direito e a moral, de modo que seu positivismo, por tal fato, teve a alcunha de inclusivo ou positivismo *soft*. Apesar de uma clara evolução quanto à realidade de seu pensamento, até mesmo pela existência de seu conceito da regra de reconhecimento, Hart ainda manteve o subjetivismo ético como lastro de sua teoria, e apesar de tratar da moral, esta ainda permaneceu muito distante do direito em sua obra, sendo que fora pelo trabalho de seu pupilo Ronald Dworkin, que muito criticou Kelsen e o próprio Hart, que o pós-positivismo assumiu seus meandros mais importantes, principalmente com a valorização dos princípios como espécies normativas de grande carga axiológica e hierarquia superior a das regras.

15. Entendemos que o pós-positivismo seja uma síntese do jusnaturalismo e do juspositivismo por uma série de motivos. Primeiramente porque o direito positivo em si não fora esquecido, e nem sequer poderia sê-lo, haja vista que o sistema normativo, ou seja, as regras postas organizadamente por uma autoridade, prevendo uma sanção, é elemento necessário e inerente à imperfeição humana, como já afirmamos. Em segundo lugar, o homem somente cria o direito, regulando quais as condutas desejáveis e quais as condutas indesejáveis, porque almeja à paz e à harmonia social, de modo que a justiça e a moral não são só o pressuposto, mas o fim do direito, não podendo, no plano da realidade, serem dele afastadas. Por fim, é fato notório que os direitos humanos, enquanto direitos naturais oriundos da ínsita dignidade humana, existem antes mesmo do Estado; se assim não fosse, todos nós concordaríamos - ou ao menos não nos importaríamos

- com a escravidão ou com os campos de concentração nazistas.

16. O pós-positivismo sintetizou tais ideias, positivando uma série de valores em um processo de constitucionalização do direito que revisou o positivismo kelseniano até então em voga. A ética, a justiça, a igualdade e os direitos humanos voltam a ser o lastro do direito por meio dos princípios jurídicos positivados nos Textos Magnos, enquanto base do sistema jurídico que determina os fins maiores a serem perseguidos por toda a sociedade. Por tal fato, os princípios são dotados de um arcabouço valorativo que os torna hierarquicamente superiores às regras. Estas é que devem buscar seu fundamento nos princípios para que possam vigor, valendo o mesmo para as decisões judiciais, que tanto devem se voltar para os princípios, como os princípios têm aptidão de justificá-las.

17. Com o advento do pós-positivismo (ou neoconstitucionalismo), as Constituições passam a ter proporção e dimensão antes inexistentes, havendo o surgimento de novas formas de interpretação e um novo papel a ser exercido pelo Poder Judiciário, principalmente pelas novas Cortes Constitucionais. O Poder Judiciário, diferentemente da lógica positivista de mero declarador do que a lei determina, passa a ser muito mais proativo em construir eticamente o direito - principalmente em cotejo com a realidade social e as mudanças que ocorrem na sociedade -, trazendo à baila a justiça como equidade, muito bem exposta na obra de Aristóteles.

18. Nessa guinada ética, democrática e social, o povo, os movimentos sociais, e toda a sociedade organizada, como uma sociedade aberta dos intérpretes da Constituição, são trazidos não só para viver o direito, mas também para interpretar o direito, como colaboradores ativos que dão efetividade à força normativa da Lei Maior.

19. A “virada kantiana” - pós-positivismo ou neoconstitucionalismo, as três denominações tomadas como sinônimas - também trouxe novas perspectivas que alteraram a estrutura e a forma de se compreender e de se aplicar o direito tributário, pois, para ser ético, ele deve salvaguardar os direitos fundamentais dos contribuintes e levar em conta suas capacidades econômicas, tratando-os desigualmente à medida de suas desigualdades, sob pena de o Estado server patrimônio que serviria à manutenção da vida daqueles que não têm condições econômicas. O que não é só injusto, mas também é imoral.

20. Todo o arcabouço prestacional e os fins do Estado Social e Democrático

de Direito só podem ocorrer com a arrecadação de recursos, pois o Estado, em regra, não produz, e sem que haja dinheiro, que é arrecadado por meio dos tributos, muito dificilmente poderá dar cabo às suas finalidades. Ocorre que a arrecadação de tributos, sob pena de se consubstanciar em verdadeiro esbulho, deverá ser lastreada por parâmetros éticos e justos.

21. Em um Estado Social e Democrático de Direito, o contribuinte é verdadeiramente um cidadão fiscal, ou seja, tem um plexo de direitos e deveres para com seus pares. É partícipe, integrante do Estado, tem interesse no atingimento dos fins constitucionais, e não pode ser tomado como um inimigo do Fisco. Também o Estado, que nada mais é do que a sociedade organizada, não pode agir como inimigo do contribuinte, mas deve colaborar com o cidadão, pois fora erigido pelo povo e para o povo. Assim, em um contexto pós-positivista, o lastro do direito tributário passa do conceito de tributo para a relação protetiva do cidadão contribuinte, de maneira que é o contribuinte, como cidadão fiscal, o novo centro do direito tributário, tornando este ramo do direito mais humano.

22. O direito tributário, tanto pelo fato de ser o garantidor financeiro dos direitos fundamentais, como por envolver um tema muito sensível - a limitação da liberdade por meio da retirada lícita de parte do patrimônio do ser humano -, também passou por um processo de constitucionalização. Tal processo ocorreu paulatinamente, desde a obtenção de autonomia didática deste ramo do direito até o advento da Constituição Federal de 1988, por meio da qual o sistema tributário nacional veio amplamente estruturado, com uma série de regras de competência, imunidades e princípios. É esta delimitação que pôde dar segurança ao cidadão contribuinte de somente ser compelido ao pagamento dos tributos presentes na Carta Maior e que tal tributação ocorra de forma transparente, ética e justa.

23. Se por um lado os princípios constitucionais, como o princípio da não obstância do exercício dos direitos fundamentais por via da tributação, o princípio republicano, o princípio federativo e o princípio da isonomia, dentre outros, e as regras de competência e suas limitações, consubstanciam-se nos parâmetros normativos por meio dos quais a tributação poderá ou não ocorrer, restringindo as atividades estatais e dando maior segurança ao cidadão contribuinte; por outro, o princípio da capacidade contributiva será o critério de graduação de uma tributação justa, como a própria noção de justiça distributiva aristotélica aplicada ao direito tributário, todos eles tomando os contribuintes como um fim em si mesmo, e não

um meio, daí afirmar-se também seu caráter kantiano.

24. Com o pós-positivismo surge a nova fundamentação moral do direito tributário, uma guinada humanística da tributação que se concretiza por meio do respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, do cerceamento da atuação estatal por meio de regras de competência e de suas limitações, da obrigação de igualdade na distribuição da carga tributária pelo princípio da capacidade contributiva, e por um plexo comportamentos éticos obrigatórios, tanto para o Estado e seus agentes, como para os contribuintes, como forma de atingimento dos fins erigidos na Lei Maior.

25. O Estado, seja na pessoa do legislador, do juiz, do administrador ou de seus demais agentes, deve agir com ética. Ao legislador cabe o dever de promulgar leis que não violem a Constituição e revogar as leis inconstitucionais, protegendo os contribuintes com a fixação de exações justas e uniformes, de acordo com as regras de competência e suas limitações. Ao Poder Judiciário, como vigilante da moral tributária, cabe o dever de dar cabo a uma interpretação jurídica que maximize a equidade e os direitos fundamentais dos contribuintes, impedindo a violação de tais direitos por qualquer lei ou ato administrativo. Ao administrador e seus agentes fiscais, como guardiães do direito tributário ético, cabe o dever de se guiarem pela moralidade administrativa, consubstanciada na transparência, na boa-fé, na probidade, na honestidade, no decoro, na lealdade, na confiança, na previsibilidade e fundamentação de seus atos e na estabilidade de suas decisões, que deverão respeitar as decisões judiciais, evitando instrumentos que pressionem ou ameacem os contribuintes, exercendo a fiscalização de maneira técnica e justa.

26. Por sua vez, também o contribuinte deve assumir-se cidadão fiscal, ou seja, não só sujeito de direitos, mas também sujeito de deveres, pois os tributos que paga é que auxiliarão na manutenção da sociedade da qual faz parte, e, inclusive, na distribuição de renda aos seus compatriotas mais carentes, de sorte que o dever de pagar tributos, independentemente de ser considerado um dever meramente legal ou fundamental, é um dever eminentemente ético. O cidadão contribuinte deve então agir solidariamente, com boa-fé, transparência e probidade, pagando os tributos se de fato praticou o fato gerador e se esses tributos forem devidos.

27. De tal maneira, concluímos que uma ética tributária se consubstancia em quatro pilares: a) na proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, de modo a

serem tratados como fins em si mesmos, ao modo kantiano; b) no respeito às regras de competência e suas limitações, como o elemento positivo para uma cobrança ética e de acordo com a Constituição; c) na observância do princípio da capacidade contributiva, como critério de graduação justa dos tributos, o princípio maior de justiça distributiva aristotélica para o direito tributário; e d) na ideia de cidadania fiscal, enquanto plexo de direitos e deveres dos contribuintes e o consequente arcabouço de comportamentos éticos esperados tanto destes como do Estado, enquanto sociedade organizada, como a própria moralidade prática a ser concretizada.

28. Ora, se todos os agentes públicos cobrassem os tributos de acordo com as regras de competência e suas limitações, deixassem de cobrar os tributos injustos, sempre agissem com boa-fé, transparência, colaboração e com respeito aos direitos fundamentais; e, por outro lado, se todos os contribuintes colaborassem com o Estado, também sendo transparentes, agindo com boa-fé - não escamoteando os fatos geradores ocorridos - e pagassem os tributos justos que devem, teríamos uma realidade, senão perfeita, pelo menos mais digna. Portanto, sem uma ética tributária, uma sociedade livre, justa e solidária, que erradique a pobreza e a marginalização e reduza as desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem de todos, como determina a Constituição Federal de 1988, se não for impossível, será ao menos muito difícil de ser atingida.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARISTOTLE. *Nicomachean ethics*. The Complete Works of Aristotle. Princeton University Press, 1991.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. IPTU - progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 56, p. 75-83, abr., 1991.

_____. IPTU e progressividade. *Revista de Direito Público*. Caderno de Direito Municipal. São Paulo, v. 23, n. 93, p. 233-8, jan./mar., 1990.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades constitucionais: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Tobias. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Landy, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. *O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2006-abr-26/triunfo_tardio_direito_constitucional_brasil?pagina=9> Acesso em: 19 mar. 2022.

_____. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo. A construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial. Belo Horizonte: Fórum, 2014

_____. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BENTHAM, Jeremy. *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*. São

Paulo: Abril Cultural, 1974.

BENTHAM, Jeremy; MILL, John Stuart. *The classical utilitarians: Bentham and Mill*. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 2003.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

_____. *Curso de ética jurídica: ética geral e profissional*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. São Paulo: Manole, 2006.

_____. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BOURDIEU, Pierre. *O poder simbólico*. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2001.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*, 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 601314, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 16/09/2016. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, EDcl no REsp nº 916.403/SP, Rel. Min. José Delgado, DJe 04/10/2007. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200700067818&dt_publicacao=04/10/2007>. Acesso em: 06 mar. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt nos EDcl no REsp 1851248/PE, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 14/08/2020. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201903573923&dt_publicacao=14/08/2020>. Acesso em: 06 mar. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo, Remessa Necessária Cível 1019948-82.2019.8.26.0053; Rel. Desembargadora Sílvia Meirelles, DJe 13/09/2019. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do>>. Acesso em 07 mar. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo, Remessa Necessária Cível 1027075-03.2021.8.26.0053; Rel. Desembargador Ricardo Feitosa, DJe 21/02/2022; Data de Registro: 23/02/2022). Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do>>. Acesso em 07 mar. 2022.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7ª ed., 8ª reimp., Coimbra 1941.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

COSTA, Alcides Jorge. Notas sobre a Relação Jurídica Tributária. In: *Luís Eduardo Schoueri; Fernando Aurélio Zilveti. (Org.). Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. *Tributação e dignidade da pessoa humana, in Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

_____. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil*. In TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. Reflexos da segregação entre o direito financeiro e o tributário sobre as competências tributárias. In: SCAFF, F.F. et al; (Coord.). *Intersecções entre o direito financeiro e o direito tributário*. Belo Horizonte: D'plácido, 2021.

DAVID ARAUJO, Luiz Alberto. NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Verbatim, 2013.

DE CICCIO, Cláudio. *História do pensamento jurídico e da filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DE ZAN, Julio. *La ética, los derechos y la justicia*, Montevideo: Konrad Adenauer, 2004.

ESCUADERO ALDAY, Rafael. *Los calificativos del Positivismo Jurídico*. Madrid: Civitas, 2004.

FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. *Revista direito tributário atual*, São Paulo, n. 42, p. 476-499, 2019.

FURIAN, Leonardo. *O caráter contributivo da previdência social como um dever fundamental*. Fórum Administrativo: Direito Público, Belo Horizonte, v. 11, n. 120, p. 64-79, fev. 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Notas sobre o princípio da moralidade: uma abordagem apoiada no elemento alteridade. *Revista Brasileira de Direito Público*, Belo Horizonte, v. 12, n. 45, p. 173-187, abr./jun. 2014.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição – contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1997.

HART, H. L. A. *O conceito de direito*. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1991.

KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Lisboa: Editora Edições 70, 2011.

_____. *Crítica da razão prática*. Lisboa: Edições 70, 1999

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.2004.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

_____. *O Problema da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

_____. *A ética da justiça fiscal*. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 44, 2020.

KRAMER, M. H. *Where law and morality meet*, London: Oxford University Press, 2004.

LAERTIUS, Diogenes. *Lives and opinions of eminent philosophers*, London: G. BELL AND SONS, LTD., 1915.

LAPORTA, Francisco J. *Entre el derecho y la moral*. Ciudad de México: Fontamara, 1993.

LIMA NOGUEIRA, Roberto Wagner. Ética tributária e cidadania fiscal. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 27, p. 20-40, set./out., 2002.

MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARSHALL, T. H. *Citizenship and social class*. Chicago: Pluto Classic, 1996.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Direitos humanos, cidadania e educação: do pós-segunda guerra à nova concepção introduzida pela Constituição de 1988. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. I, n. 4, set. 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. *Curso de direito administrativo*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Ato administrativo e direitos dos administrados*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

MILL, John Stuart. *Utilitarismo*. Lisboa: Porto Editora, 2005.

NAZAR CARRAZZA, Elizabeth. *IPTU e progressividade - igualdade e capacidade contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del derecho*. Buenos Aires: Astrea, 1980.

NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *A cidadania social na constituição de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2009

PLATO, Complete Works. Indianapolis: Hackett Publishing Company, 1997.

PELUSO, Luis Alberto. *Ética e utilitarismo*. Campinas: Alínea, 1998.

POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário - Uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. *Direito Tributário Atual*, v. 20, p. 253-271, 2006.

QURASHI-LANDES, Asifa, The sharia problem with sharia legislation. Ohio North University Law Review, v. 41, 2015, Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2652896>>. Acesso em: 03 jan. 2021.

RADBRUCH, Gustav, *Filosofia do direito*, Coimbra: Antonio Amado, 1979.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1981.

SALGADO, Joaquim Carlos. *A ideia de justiça em Kant: seu fundamento na liberdade e na igualdade*. 2ª ed. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1995.

SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.

_____. *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2009.

SCHÖNECKER, Dieter; WOOD, Allen W. *Fundamentação da metafísica dos costumes de Kant: um comentário introdutório*. Trad. Robinson dos Santos e Gerson Neumann. São Paulo: Edições Loyola, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Faculdades de direito e construção da cidadania, in Poder constituinte e poder popular: estudos sobre a Constituição*. 1ª ed. 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

SIMÕES, Braulio Bata. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana*. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do direito tributário brasileiro – Série Doutrina Tributária Vol. XXI*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

_____; LANG, Joaquim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

_____; YAMASHITA Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *A jurisprudência dos valores, In SARMENTO, Daniel (org.)*. Filosofia e teoria constitucional contemporânea. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *O conceito constitucional de tributo. Teoria geral da obrigação tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. Ética e justiça tributária, *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Justiça tributária: social, política e fiscal. *Revista de Direito Tributário*, n. 70, São Paulo: Revista dos Tribunais 1995, p. 27-39.

Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em 09 mar. 2022.

WALDRON, J. *Law and disagreement*. Oxford: Clarendon Press, 1999.

WALUCHOW, W. J. *Inclusive legal positivism*. Oxford: Clarendon Press, 1994.

WEST, Henry. *An introduction to Mill's utilitarian ethics*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004.

WOLF, Susan. *Two levels of pluralism*. *Ethics*, Chicago, v. 102, n. 4, p. 785-798, The University of Chicago Press, jul., 1992.