



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**HOMERO CHIARABA GOUVEIA**

**CONTRIBUIÇÕES PARA UMA TEORIA DEMOCRÁTICA DA**  
**TRIBUTAÇÃO A PARTIR DO USO CRIATIVO DOS PARADOXOS**  
**FISCAIS**

Salvador  
2020

**HOMERO CHIARABA GOUVEIA**

**CONTRIBUIÇÕES PARA UMA TEORIA DEMOCRÁTICA DA  
TRIBUTAÇÃO A PARTIR DO USO CRIATIVO DOS PARADOXOS  
FISCAIS**

Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito, Faculdade de Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. André Alves Portella

Salvador  
2020

G719 Gouveia, Homero Chiaraba  
Contribuições para uma teoria democrática da tributação a partir  
do uso criativo dos paradoxos fiscais / por Homero Chiaraba Gouveia.  
– 2020.  
178 f.

Orientador: Prof. Dr. André Alves Portella.  
Tese (Doutorado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de  
Direito, Salvador, 2020.

1. Democracia. 2. Direito tributário. 3. Paradoxos. 4. Finanças. I.  
Portella, André Alves. II. Universidade Federal da Bahia – Faculdade  
de Direito. III. Título.

CDD – 320.9

**HOMERO CHIARABA GOUVEIA**

**CONTRIBUIÇÕES PARA UMA TEORIA DEMOCRÁTICA DA  
TRIBUTAÇÃO A PARTIR DO USO CRIATIVO DOS PARADOXOS  
FISCAIS**

Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito, Faculdade de Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Doutor em Direito.

Salvador, 06 de agosto de 2020

Banca examinadora

André Alves Portella – Orientador \_\_\_\_\_

Doutor em Direito pela Universidade Complutense de Madrid,  
Madrid, Espanha.

Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito

Mario Jorge Philocreon de Castro Lima \_\_\_\_\_

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco  
Recife, Brasil

Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito

Antônio Sá da Silva \_\_\_\_\_

Doutor em Direito pela Universidade de Coimbra,  
Coimbra, Portugal.

Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito

Marta Carolina Giménez Pereira \_\_\_\_\_

Doutora em Direito pela Universidade Nacional do México  
Ciudad de México, México.

Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito

Francisco Mata Machado Tavares \_\_\_\_\_

Doutor em Ciência Política pela Universidade de Minas Gerais  
Belo Horizonte, Brasil

Universidade Federal de Goiás, Faculdade de Ciências Sociais

Kleverton Bacelar Santana \_\_\_\_\_

Doutor em Filosofia pela Universidade de São Paulo  
São Paulo, Brasil

Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Educação

A

Todos os que me ajudaram a chegar até aqui.

Familiares, amigos, colegas de curso, profissionais da cantina, da xerox, da limpeza, técnicos administrativos, bibliotecários...

Uma especial saudação aos professores.

A ciência é um empreendimento coletivo.

**Os esforços são individuais; o mérito é de todos.**

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar registro a sincera gratidão ao meu orientador, o Professor Doutor André Alves Portella. Em tempos de mal estar na academia, posso dizer que o processo de pesquisa e elaboração da tese no qual estive envolvido foi bastante satisfatório, validador e humano – e claro, muito instrutivo. Eu devo ao Professor Portella um imenso reconhecimento, por ter sido o principal responsável pela trajetória privilegiada que pude percorrer nesses três anos de pesquisa. Reconhecimento, aliás, que estendo aos meus colegas de curso, aos professores e funcionários do programa. Registro um especial agradecimento às técnicas Luiza e Gemima; às Professoras Dra. Marília Auxiliadora Minahim, Dra. Alessandra Rapassi, e Dra. Marta Gimenez; ao Professor Dr. Heron Gordilho, sucedido pelo Professor Dr. Saulo Casali, que têm realizado um trabalho muito importante à frente da coordenação do PPGD; e um enorme carinho pela Comissão Organizadora da I SAEJ. Todos vocês, juntamente com o Professor Portella, são responsáveis pela experiência deste doutorado ter sido tão acadêmica e humanamente satisfatória.

Pelo fomento e incentivo desta pesquisa registro o agradecimento à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES, ressaltando sua importância no incentivo e financiamento público para o desenvolvimento da pesquisa no Brasil. Não deixo de registrar duas importantes entidades privadas que foram igualmente fundamentais no fomento desta pesquisa: a copiadora da Faculdade de Direito e a cantina da Tici, que subsidiou minha alimentação, por incontáveis vezes. O estudo do papel destes pequenos, mas essenciais, atores privados no financiamento indireto da pesquisa brasileira é um programa a ser realizado. Ainda no tópico do fomento, gostaria de fazer uma menção à contribuição de Rosana Pithon, que financiou meu estudo nos anos do ensino fundamental, em um momento em que a minha família não dispunha de recursos para tanto. Sem este auspicioso dharma, em um país tão desigual quanto o Brasil, talvez eu nunca tivesse chegado até aqui.

Registro ainda minha gratidão a todos os familiares, amigos, colegas e, em especial, pela inestimável contribuição profissional à realização deste trabalho, aos Professores: Dr. Kleverton Bacelar, Me. Jamile Oliveira, Dr. Jorge Novoa, Dra. Soleni Fressato, Me. Ana Angélica Marinho, Me. Humberto Gouveia, Dr. Miguel Dantas, Dr.

Raymundo Machado, Dr. Leonardo Barros, Dra. Pâmela Marconatto Marques, Dr. Phablo Freire, Dr. Antônio Sá da Silva, Dr. Efsom Lima, Dep. Me. Afonso Florence, Dr. Armando Avena, Dr. Helcônio Almeida, Dra. Laíse Guimarães, Dr. Daniel Avelino, Dr. Olival Freire Jr., Dr. Pierre Dardot e Dr. Christian Laval. Cada um, em maior ou menor grau, com debates, questionamentos, indicações de problemas a serem seguidos, ou apenas com doces palavras de incentivo, contribuiu para a realização deste trabalho. Registro a gratidão também a todas as bibliotecárias e bibliotecários que me atenderam durante a elaboração desta tese, agradecidos na pessoa de Ana Valéria de Jesus Moura, a incrível bibliotecária da Faculdade de Direito da UFBA.

**Śrī gurubhyo namaḥ**  
**Hariḥ Oṃ**

A TERRA CAIU NO CHÃO  
Zé da Luz

Visitando o meu sertão,  
que tanta grandeza encerra,  
trouxe um pedacinho de terra,  
com muita satisfação.

Fiz isso na intenção,  
como fez Pedro Segundo,  
de quando eu deixasse o mundo,  
levá-lo no meu caixão!

Chegando ao Rio pensei:  
guardá-lo só para mim,  
e num saquinho de brim,  
essa relíquia encerrei!

Com carinho e com cuidado,  
numa ripa do telhado,  
o saquinho pendurei...

Uma doença apanhei...  
E vendo bem próxima a morte,  
lembrando as terras do norte,  
do saquinho me lembrei...

Que cruel desilusão!!!  
As traças, sem coração  
meteram os dentes no saco,  
fizeram um grande buraco...  
E a terra caiu no chão!!!...

CHIARABA, Homero. **Contribuições para uma teoria democrática da tributação a partir do uso criativo dos paradoxos fiscais**. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal da Bahia, 2020.

### Resumo

Por que a dogmática tributária brasileira, apesar de seu aprimoramento técnico e considerável sucesso enquanto teoria, pouco tem se mobilizado em torno de problemas como a regressividade ou a falta de participação? Por que e como a democracia deve ser um problema de investigação para o direito tributário? Este trabalho objetiva responder a estas perguntas através de uma investigação transdisciplinar sobre a relação entre o sistema tributário e a democracia. Apoiando-se sobre o conceito de paradoxo tal qual desenvolvido pela teoria dos sistemas de inspiração luhmanniana, o método consiste na exploração do que se define aqui por paradoxos fiscais – locais do sistema tributário onde sua operação se torna impossível, porque contraditória. Partindo da ideia de uso criativo dos paradoxos, o trabalho passa em revista a dogmática tributária brasileira, marcada esta por uma espécie de apaideusia – termo grego para indicar, entre outras coisas, a falta de formação adequada do pensamento – quando se trata de problematizar a democracia como uma questão da tributação. Engana-se, no entanto, quem espera encontrar aqui uma cruzada contra a dogmática. Pelo contrário, conclui-se pela necessidade de seu fortalecimento através da crítica rigorosa dos seus limites e possibilidades. Critica esta que passa pelo resgate da filosofia, da história e da sociologia do tributo para a fundamentação de um resgate das ciências das finanças sob as novas perspectivas epistemológicas muti, inter e transdisciplinares desenvolvidas ao longo do século XX. **Palavras-chave:** Democracia; Direito Tributário; Paradoxos; Apaideusia; Ciências das Finanças.

## Abstract

Why has not Brazilian tax law doctrine been mobilized around problems such as regressivity or consequences of lack of participation in quality of tax administration? Why and how should democracy be a research problem for tax law? This work tries to answer these questions through a transdisciplinary investigation on the relationship between the tax system and democracy. Based on the concept of paradox as developed by the theory of Luhmannian inspired systems, the method consists of exploring what is defined here by fiscal paradoxes - places in the tax system where its operation becomes impossible, because it is contradictory. Based on the idea of creative use of paradoxes, the work reviews Brazilian tax dogmatics, marked by a kind of *apaideusia* - a Greek term to indicate, among other things, the lack of adequate formation of thought - when it comes to problematize democracy as a matter of taxation. However, those who hope to find here a crusade against traditional are wrong. On the contrary, it is concluded that it needs to be strengthened by rigorously criticizing its limits and possibilities. It criticizes this, which involves the rescue of the philosophy, history, and sociology of tribute for the foundation of a new field of investigation, transdisciplinary, defined here as Fiscal Studies.

**Keywords:** Democracy; Tax Law; Paradox; *Apaideusia*; Fiscal Studies.

## Resumen

¿Por qué la dogmática tributaria brasileña, a pesar de su calidad técnica y su considerable éxito como teoría, se ha movilizó poco en torno a problemas como la regresividad o la falta de participación? ¿Por qué y cómo debería ser la democracia un problema de investigación para la legislación fiscal? Este trabajo tiene como objetivo responder estas preguntas mediante una investigación transdisciplinaria sobre la relación entre el sistema tributario y la democracia. Basado en el concepto de paradoja desarrollado por la teoría de los sistemas, el método consiste en explorar lo que aquí se define por paradojas fiscales: lugares en el sistema tributario donde su operación se vuelve imposible, porque contradictorio. Partiendo de la idea del uso creativo de las paradojas, el trabajo revisa la dogmática tributaria brasileña, marcada por una especie de *apaideusia* cuando se trata de problematizar la democracia como cuestión fiscal. Sin embargo, aquellos que esperan encontrar aquí una cruzada contra la dogmática están equivocados. Por el contrario, se concluye que se debe fortalecerla con la crítica rigurosa de sus límites y posibilidades. Critica esta, que implica el rescate de la filosofía, de la historia y de la sociología del tributo para la fundación de un nuevo campo de investigación, transdisciplinario, definido aquí como Estudios Fiscales.

**Palabras clave:** Democracia; Derecho Tributario; Paradojas; *Apaideusia*; Estudios Fiscales;

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>11</b>
<b>2 OS PARADOXOS DA DEMOCRACIA E A DIMENSÃO FISCAL DE SUA CRISE</b>	<b>16</b>
2.1 PARADOXOS SISTÊMICOS COMO PROBLEMA DE PESQUISA	16
2.2 PARADOXOS E CRISE DA DEMOCRACIA LIBERAL	22
2.3 OS PARADOXOS DA DEMOCRACIA E SEUS DESDOBRAMENTOS EPISTEMOLÓGICOS	33
2.4 A RELAÇÃO ENTRE DEMOCRACIA E TRIBUTAÇÃO	45
2.5 A DIMENSÃO FISCAL DA CRISE DEMOCRÁTICA: O PARADOXO DE JANUS NA TENSÃO ENTRE DEMOCRACIA E CAPITAL	55
<b>3 PARADOXOS FISCAIS NA DEMOCRACIA BRASILEIRA</b>	<b>63</b>
3.1 O PARADOXO DA RECEPÇÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	64
3.2 O PARADOXO DA CONSTITUIÇÃO DIRIGENTE INVERTIDA	71
3.3 O PARADOXO DA CONTRA-REFORMA TRIBUTÁRIA	75
3.4 O PARADOXO DO PANÓPTICO FISCAL	83
<b>4 APAIDEUSIA DA DOGMÁTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA</b>	<b>94</b>
4.1 O ENCLAUSURAMENTO DA DOGMÁTICA TRIBUTÁRIA NO ESTÁGIO DE CIÊNCIA NORMAL	96
4.2 ESGOTAMENTO DO PROGRAMA EPISTEMOLÓGICO ANALÍTICO DA DOGMÁTICA TRIBUTÁRIA	99
4.3 BUSCA DE ALTERNATIVAS PARA A SUPERAÇÃO DA CRISE PARADIGMÁTICA DO PROGRAMA EPISTEMOLÓGICO ANALÍTICO ATRAVÉS DA INTERDISCIPLINARIDADE	112
<b>5 MOVIMENTOS PARA SUPERAÇÃO DA APAIDEUSIA ATRAVÉS DA UTILIZAÇÃO CRIATIVA DOS PARADOXOS FISCAIS: CAMINHOS PARA UMA TEORIA DEMOCRÁTICA DA TRIBUTAÇÃO</b>	<b>119</b>
5.1 REFUNDAR O CAMPO DA TRIBUTAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO E DA DÍVIDA PÚBLICA COM O RESGATE DAS CIÊNCIAS DAS FINANÇAS	124
5.2 RESTABELECEM A TEORIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO DELINEANDO AS QUESTÕES FUNDAMENTAIS, MÉTODO E OBJETO DA DOGMÁTICA E SEUS LIMITES	131
5.3 REDIRECIONAR O SISTEMA NO SENTIDO DA DEMOCRACIA PARTICIPATIVA	135
<b>6 CONCLUSÃO</b>	<b>143</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>147</b>

## 1 INTRODUÇÃO

“Mas, a especialização, decorrente da demarcação reducionista do objeto, não deve constituir pretexto impeditivo da abordagem de novas perspectivas de exploração conceitual, abertas ao jurista especializado em dogmática tributária. Não terá, pois, nenhuma relevância eventual objeção de que a perspectiva ora propugnada não é de Direito Tributário, mas financeiro. Retruca-se: é problema convencional e até meramente terminológico: não é Direito Tributário, mas deve ser questionado pelo especialista no regime jurídico tributário. Este desafio implica a superação de teorias blindadas contra ela pelo reducionismo tradicional...”

(SOUTO MAIOR BORGES, 2013, p. 110)

O objeto da presente investigação é a teoria jurídica da tributação. Não exatamente aquilo que ela tem nos oferecido, mas o que ela não tem: uma base epistemológica para a exata compreensão da função da tributação em uma sociedade democrática. Um prático versado na arte tributária logo se oporia a este programa através de um argumento tanto sólido quanto óbvio: o sistema tributário não é determinado pelo regime político, logo sua existência e, portanto, seu conhecimento, independem do regime ou da forma de governo uma sociedade dada. Pois é esta obviedade que se pretende denunciar: não se trata de constatar a independência da atividade tributária da forma de governo adotada pelo sistema político mas, ao contrário, da total dependência da democracia, seja em sua concepção formal ou substancial, da forma adotada e dos resultados entregues pelo sistema tributário.

A questão central que guiou a elaboração da pesquisa foi a compreensão do papel do sistema tributário na crise de legitimidade que abala os governos democráticos, em quase todos os países que assim se consideram. Este trabalho nasceu, assim, objetivando uma investigação sobre como o conceito de “qualidade democrática” poderia ser aplicado ao sistema tributário brasileiro, a fim de aprimorar a participação social nas instituições tributárias e fiscais.

O ponto de partida desta tese foi a hipótese de que o sistema tributário brasileiro é marcado por uma baixa intensidade democrática. Para essa afirmação, baseou-se na notória ausência de instituições participativas em matéria de política tributária, associado à falta de políticas claras de dados abertos em matéria tributária no Brasil,

nos três níveis de governo. É possível transformar o princípio participativo em um problema jurídico-tributário, considerando que o Direito Tributário, tal como é concebido nos currículos dos cursos de direito e pelo próprio campo de pesquisa, resume-se à análise de problemas práticos relacionados à decisão judicial, especificamente aqueles ligados a questões como lançamento tributário e às limitações formais ao poder de tributar? Como trazer a democracia ao direito tributário e a democracia à tributação? Foram estes problemas teórico-metodológicos que se impuseram como os principais desafios à pesquisa.

À medida em que a pesquisa se desenvolveu um estado inicial de ceticismo em relação à dogmática tributária e de um contrastante excesso de confiança em relação à teoria democrática foi modulado pelo estado da arte da teoria. A dificuldade em relacionar conceitos como os de progressividade e regressividade aos conceitos da democracia participativa lançaram este pesquisador em um estado de letargia. Quanto mais a revisão de literatura se aprofundava, mais o silêncio teórico sobre a relação entre democracia e tributação se tornava, ao mesmo tempo, paralisante e incentivadora. As escassas obras que buscavam tratar do assunto<sup>1</sup> seriamente eram muito contundentes em sustentar as conexões entre conceitos como justiça tributária e equidade fiscal, da parte do campo tributário e fiscal; e participação social e efetividade democrática, por parte do campo político. Apesar disso, a mediação entre o direito tributário e a teoria democrática, ao longo da pesquisa, apresentou-se mais desafiadora do que o esperado. De um lado, uma jovem perspectiva teórica da tributação, elegantemente blindada da reflexividade incômoda dos filósofos. Do outro, o campo mais prolífico da filosofia política— a democracia - enraizado em discussões milenares, com problemas tão diversos quanto as próprias visões de mundo que pode comportar a esfera política. Estranhamente, nem de um lado nem de outro a relação entre tributação e democracia parecia ter ganhado a relevância que merecia. Apesar do grande interesse pelos processos participativos no orçamento público, os estudiosos da democracia pareciam alimentar pela tributação a mesma indiferença

---

<sup>1</sup> Dentre estas obras, cito duas que foram de especial importância naquela etapa inicial da pesquisa: “O capital no século XXI” (PIKETTY, 2014) e “O mito da propriedade” (MURPHY & NAGEL, 2005); e um artigo intitulado “Democracia participativa, fiscalidade e participação social: a tributação participativa como mecanismo de inclusão política” (TAVARES, 2012), cujo conhecimento veio em um estágio já avançado da pesquisa, mas cujo conteúdo é especialmente instigante no contexto do problema aqui investigado.

que aqueles do direito tributário alimentavam pela questão democrática. Aos poucos a pesquisa paralisou-se diante de uma considerável cadeia de ceticismos.

Por uma dessas contingências que costumam aparecer quando o pesquisador é entregue ao trágico, algo mudara o rumo da investigação. O livro “Entre Têmis e Leviatã”, de Marcelo Neves (2006) atravessou o percurso da pesquisa. Ao passo em que a obra se descortinou em um interessante confronto entre os pensamento de Luhmann e Habermas, o entendimento do rico léxico luhmanniano abriu novas possibilidades. Conceitos como fechamento operacional, dupla contingência, autorreferencialidade e reflexividade ofereceram uma nova perspectiva para o problema de investigação. Instigado pela resposta que Luhmann teria a oferecer, a pesquisa começou a ganhar um rumo inesperado. A inspiração definitiva para a “libertação do sonho dogmático” viera, contudo, da leitura de um ensaio publicado em português com o título “O paradoxo dos direitos humanos e três formas de seu desdobramento”<sup>2</sup>. Em um trecho, Luhmann chama a atenção para o efeito dos paradoxos sistêmicos sobre aqueles que ousam observá-lo frontalmente. Assim como a Medusa, diz Luhmann, o paradoxo paralisa a quem ousa encarar-lhe<sup>3</sup>. Seria este o caso desta pesquisa? Estaria ela aprisionada por uma espécie de paradoxo – um paradoxo fiscal? Adotando-se a estratégia de Perseu, então, foi possível sair da paralisia. Ao invés de olhar diretamente para a paradoxal relação entre democracia e tributação, buscou-se seu reflexo na dogmática tributária. Por que a dogmática tributária brasileira, apesar de seu aprimoramento técnico e considerável sucesso enquanto teoria, pouco tem se mobilizado em torno de problemas como a regressividade do sistema? Por que e como o direito tributário deve ser um problema central para a democracia?

A tentativa de resposta à estas perguntas desenvolve-se através de cinco capítulos. No capítulo 2 o conceito de paradoxo considerado pela pesquisa é apresentado,

---

<sup>2</sup> O texto foi originalmente publicado em alemão com o título “*Das Paradox der Menschenrechte und drei Formen seiner Entfaltung*” (LUHMANN, 1995a). Os créditos da tradução brasileira são de Ricardo Henrique Arruda de Paula e Paulo Antônio de Menezes Albuquerque, aos quais registro o agradecimento.

<sup>3</sup> “Como ensina a mitologia clássica, um observador que tenta observar um paradoxo fica preso a ele. Ele ficará paralisado, se não conseguir matar a Medusa com a famosa técnica do espelho de Perseu. Pois, segundo a lenda, há que se entregar a cabeça a Atena, e o mundo está lógica e ontologicamente em ordem para a deusa da cognição - um tanto precipitadamente, comentaria o sociólogo, pois ele privilegia, por sua vez, um observar do observador do paradoxo: um observar de segunda ordem” (LUHMANN, 2000b, p. 159) .

juntamente com seus desdobramentos para a teoria democrática, especialmente no tocante à crise pela qual as democracias contemporâneas passam atualmente. a teoria escolhida aqui deve ser vista, como dito por Deleuze, como uma caixa de ferramentas disposta a fornecer os conceitos para que funcione, e não apenas para si mesma<sup>4</sup>. Em seguida é estabelecido a dimensão fiscal desta crise, isto é, qual a relação entre democracia e tributação e porque a crise da democracia não pode ser entendida ou superada sem uma mudança de abordagem teórico e política sobre a atividade tributária. No capítulo 3 o problema é contextualizado na sociedade brasileira, apresentando seus paradoxos fiscais. No capítulo 4 argumenta-se que a estes paradoxos não são tratados de forma apropriada pelo campo tributário em decorrência, de um lado, de uma redução do problema de pesquisa do campo aos problemas contingenciais de decisão sobre o direito válido; e de outro pela apaidueusia, que no campo da cientificidade pode ser entendida como a falta de rigor e método adequado. Como, por exemplo, dentre aqueles que na atualidade enxergam os problemas, mas se perdem em narrativas fantasiosas pós-modernistas na hora de tentar resolvê-lo. Por fim, no 5 e último capítulo, tenta-se a utilização criativa dos paradoxos fiscais a fim de propor um caminho para a superação desta apaidueusia, propondo a teoria dos sistemas de Luhmann como um caminho para a saída interdisciplinar deste problema. Conclui-se que o reencontro da democracia com a tributação apenas será possível a partir da transdisciplinaridade, tomada esta nos termos propostos por Jean Piaget. Isso, contudo, só será possível não com o desmantelo da dogmática tributária ou da razão jurídica, conforme induzem certas correntes como a Análise Econômica do Direito, mas com sua integração. Assim, propõe-se um resgate das ciências das finanças, definidas como Aliomar Beleeiro o fazia em suas obras primevas, reinventadas pelos desenvolvimentos epistemológicos da interdisciplinaridade. Argumenta-se neste sentido que existem elementos suficientes para se considerar, ao contrário do que aponta a literatura, tal sistema um sistema autônomo e autopoietico, diferenciado dos sistemas jurídico, político e econômico. Esta talvez seja contribuição mais original deste trabalho para o estado da arte. A autêntica transdisciplinaridade que se busca atingir com tal proposta, no

---

<sup>4</sup> “Uma teoria é como uma caixa de ferramentas. Nada tem a ver com o significante... É preciso que sirva, é preciso que funcione. E não para si mesma. Se não há pessoas para utilizá-la, a começar pelo próprio teórico que deixa então de ser teórico, é que ela não vale nada ou que o momento ainda não chegou. Não se refaz uma teoria, fazem-se outras; há outras a serem feitas” (DELEUZE & FOUCAULT, 1979, p. 71).

entanto, só será possível, conforme colocado por Piaget, a partir da construção de disciplinas rigorosas, seguras em relação ao seu objeto e aos seus problemas fundamentais. Para isso conclui-se: é preciso recuperar no direito tributário as dimensões da idealidade e da facticidade do tributo, abandonadas em privilégio da normatividade.

O resultado do percurso aqui traçado é uma tese que – enquanto tese – possui certa pretensão de verdade porque precisa tê-la, mas que é consciente das suas limitações. Afinal, não foi a consciência das próprias limitações que fez Marx pensar ser ele mais assertivo que os socialistas utópicos e os stalinistas mais assertivos do que Marx? No fim, não sucumbiram todos à História? Por isso, uma advertência é necessária para aquele que busca nestas linhas uma utopia: este trabalho não deve ser interpretado como uma cruzada contra a dogmática. A dogmática tributária brasileira é uma elaborada técnica de decisão, cujo respeito pela sofisticação este autor desenvolveu à medida que mergulhou em seus fundamentos. Como técnica de decisão, no entanto, é um objeto de conhecimento, e não pode ser confundida com o próprio conhecimento. O Direito a ser conhecido está para muito além de alguns contingenciais problemas de decisão. Não há nas páginas que se seguem qualquer teoria normativa da tributação, defesa alguma da declaração do estado de coisas inconstitucional do sistema tributário brasileiro ou teoria da interpretação. Esta tese é tão somente uma singela tentativa de contribuição para a epistemologia do Direito, a partir do estudo da dogmática tributária e do interesse de delimitação de suas reais possibilidades teórico-metodológicas. Se a academia jurídica não se dedicar a essas questões, quem o fará?

## 2 OS PARADOXOS DA DEMOCRACIA E A DIMENSÃO FISCAL DE SUA CRISE

Neste capítulo o objetivo é contextualizar o objeto de pesquisa a partir da ideia de paradoxo, definindo-o como conceito ao passo que se estabelece uma metodologia para sua utilização. O capítulo é aberto por uma revisão de literatura, que busca mapear o paradoxo enquanto tema de investigação na filosofia e no direito. Em seguida coloca-se como a ideia de paradoxo pode ser utilizada também para definir o momento de crise da democracia. Desenvolve-se, posteriormente a relação entre democracia e tributação para, então, estabelecer uma possível conexão entre a crise democrática os sistemas tributários e fiscais. A partir desta análise, propõe-se a leitura segundo a qual a velha contradição entre capital e trabalho, que marca o desenvolvimento da sociedade capitalista no liberalismo clássico, dá lugar a uma nova contradição, esta entre capitalismo e democracia, na modernidade neoliberal. O campo onde esta contradição se dá é o das finanças públicas.

### 2.1 PARADOXOS SISTÊMICOS COMO PROBLEMA DE PESQUISA

A palavra paradoxo tem origem no grego Παράδοξον (*paradoxon*), e significa “contrário à opinião”, ou “contrário às expectativas”<sup>1</sup>. Presente no léxico filosófico desde a antiguidade, os paradoxos aparecem como problema já em Zenão<sup>2</sup> e Aristóteles. São enfrentados, posteriormente, por filósofos tão distantes quanto Santo Agostinho, Kierkegaard e Unamuno. O principal campo no qual o conceito de paradoxo se desenvolve modernamente é a matemática, com Leibniz, Pascal, Bozano, Russel, Carnap<sup>3</sup>. Desta última perspectiva são quatro aplicações que podem se dar à palavra paradoxo: “1) afirmações aparentemente falsas, porém que na realidade são verdadeiras; 2) afirmações aparentemente verdadeiras, porém que na realidade são falsas; 3) afirmações impossíveis de classificar como verdadeiras ou falsas; 4) encadeamentos de raciocínio aparentemente inatacáveis, porém que

---

<sup>1</sup> Segundo o verbete: “Paradoxon. Παράδοξον. Paradox. Contrary to expectation. (*Para*: beside; *doxon*, opinion.) Cf. Plato, Republic 472a; Aristotle, Metaphysics III.7, 1012a17. The arguments of Zeno of Elea are repeatedly called “paradoxes” by commentators, and the related arguments of the Megarians, such as Eubulides, also receive that name. Cicero wrote a book on “Stoic Paradoxes” (*Paradoxa Stoicorum*), bringing the word into common philosophical usage” (PREUS, 2015, p. 285).

<sup>2</sup> Sobre o assunto, conferir Ushenko (1946).

<sup>3</sup> Conferir Ferrater Mora (2001), verbete “Paradoxo”.

na realidade levam a contradições lógicas (afirmações desse tipo são denominadas falácias)” (BALIEIRO FILHO, 2010, p. 1753)<sup>4</sup>.

O estudo dos paradoxos no direito tem sido focado sob o aspecto das antinomias. Abbagnano (2007) considera paradoxos e antinomias (assim como dilemas) situações que se sobrepõem, mas para Ferrater Mora (2001) antinomias são um tipo específico de paradoxo, “aqueles paradoxos que envolvem contradição, embora sejam empregados para defender uma forma válida de raciocínio”. Segundo Ferraz Júnior (2007), as antinomias podem ser lógico-matemáticas, semânticas e pragmáticas, sendo as jurídicas desse último tipo. As antinomias são definidas ainda como “a contradição entre duas leis ou princípios, quando da sua aplicação em um caso particular” (LALANDE, 1997, p.65)<sup>5</sup>. Ainda segundo Ferraz Júnior, para que as antinomias jurídicas estejam presentes, três condições precisam ser satisfeitas: as normas que forma a contradição precisam emanar de uma mesma autoridade, ou seja, precisam pertencer a uma mesma ordem ou sistema normativo (o sistema jurídico, no caso); as instruções dadas ao receptor precisam se contradizer e o sujeito que é destinatário da ordem relaciona-se em dada relação de complementaridade hierárquica de sujeição com o emissor, que não consegue livrar-se da situação de não decidibilidade<sup>6</sup>. Neste capítulo será apresentado um conceito de paradoxos sistêmico que toma como ponto de partida o pensamento de Luhmann, mas não se restringe a ela, incorporando desenvolvimentos posteriores. Em seguida, aborda os paradoxos da democracia e seus desdobramentos epistemológicos.

Na teoria de Luhmann os paradoxos representam pontos de inflexão no sistema onde a observação se torna impossível. Os casos clássicos de paradoxo luhmannianos são o paradoxo do observador e o paradoxo do código binário. O paradoxo do código binário é próprio dos sistemas que operam sob um código binário (legal/ilegal - direito; legal/ilegal - ciência; ter/não ter - economia) e consiste

---

<sup>4</sup> Apesar da definição dicionarizada aqui apresentada, o uso do termo paradoxo no âmbito deste trabalho será ampliado por uma questão de padronização e economia de termos, para abarcar fenômenos semelhantes.

<sup>5</sup> No mesmo sentido Fletcher (1985).

<sup>6</sup> Define antinomia jurídica o autor como “a oposição que ocorre entre duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes, num mesmo âmbito normativo, que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado.” (FERRAZ JÚNIOR, 2007, p. 212).

na impossibilidade dos códigos serem aplicados sobre eles mesmos; e o paradoxo da observação dos sistemas, também conhecido como o problema do ponto cego, decorre da impossibilidade de um observador implicado em um sistema observar o processo de tomada de decisão deste sistema. Perez (2005) desenvolve a ideia de paradoxos sistêmicos para diferenciar entre paradoxos estruturantes e paradoxos locais. Enquanto os primeiros são inevitáveis e fundamentais para a existência do sistema, os segundos representam pontos concretos de inoperatividade do sistema, que precisam ser solucionados. Por sorte, em um ou outro caso, os paradoxos podem inspirar usos criativos que levam ao aprimoramento de técnicas (FLETCHER, 1985), a reestruturações dos sistemas (LUHMANN, 2000b), ou mesmo o desenvolvimento do conhecimento teórico (LUHMANN, 2006).

Não há um ponto exato onde os paradoxos se constituem como um tema de investigação no campo do Direito. Cardozo (1928) parece ter sido o primeiro a problematizar o tema dos paradoxos no pensamento jurídico, colocado em perspectiva aquilo que Fletcher (1985) chamou de paradoxos gerais do direito: a conciliação de liberdade e segurança, a recursividade de validade das normas e o problema das antinomias. Questões estas que também não passaram despercebidas por Kelsen (2009) em sua “Teoria Pura”, apesar de não ter utilizado o termo paradoxo. O problema ganha densidade na teoria luhmanniana a partir da constituição do problema dos paradoxos estruturantes.

Niklas Luhmann costuma ser lembrado pela introdução do conceito de autopoiesis nas ciências sociais, mas o paradoxo tem importância em seu pensamento, de forma que lhe deve ser creditada uma espécie de “paradoxologia” dos sistemas sociais. Moller (2015) dedica um interessante estudo ao lugar dos paradoxos na teoria social de Luhmann. Os paradoxos aparecem em pelo menos duas posições fundamentais no pensamento luhmanniano: primeiramente no conceito de *Paradoxieentfaltungen*, ou desdobramento de paradoxos, que diz respeito aos “paradoxos nos quais os meios generalizados de nossos sistemas funcionais estão baseados” (MOLLER, 2015, p. 173). Uma segunda posição dos paradoxos está no problema do paradoxo fundamental do observador (*Grundparadoxie des Beobachtens*), que é o problema do ponto cego<sup>7</sup>. Luhmann, enfim, não se dedica

---

<sup>7</sup> “A distinção entre verdadeiro e falso não é, em si, nem verdadeira nem falsa, assim como a distinção entre lícito e ilícito não é, ela própria, nem lícita nem ilícita. Dessa forma, a sociedade é inerentemente

apenas a pensar sobre a importância dos paradoxos para a constituição dos sistemas sociais (LUHMANN, 2000a, 2012; MOELLER, 2015), como também dedica especial atenção aos paradoxos legais (LUHMANN, 1988, 1995b, 2000b, 2004; LAVI, 2004; TEUBNER, 2019).

O problema do paradoxo jurídico na obra de Luhmann concentra-se na questão que se encontra na base de todo sistema autopoiético e constitui-se na impossibilidade de aplicação do código binário que lhe é próprio - no caso do sistema jurídico, legal/ilegal - sobre si mesmo (LUHMANN, 1995b, 2001). A partir do pressuposto teórico que todo sistema se desenvolve a partir do desdobramento de sua paradoxidade (LUHMANN, 2000b), Luhmann coloca a investigação do paradoxo - ou como chama a “desparadoxização” - como o centro da atividade da sociologia do direito enquanto uma hetero-observação, isto é, uma observação feita a partir de fora do sistema (LUHMANN, 2001).

Os paradoxos legais são definidos por Perez (2005) como paradoxos gerais, isto é, paradoxos relacionados às estruturas fundantes do sistema jurídico. Para além dos paradoxos considerados estruturais, o autor propõe uma outra classe, os paradoxos locais, isto é, dilemas sociojurídicos concretos que podem incluir, aí, as antinomias. Perez, como Luhmann, chama a atenção para o fato de que os paradoxos são inevitáveis no direito e exercem uma função no sistema. Portanto, ao invés de serem vistos como uma doença lógica que precisa ser extirpada, representam um desafio ao investigador que deve propor-se a codificar o papel operacional dos paradoxos no sistema<sup>8</sup>. O reconhecimento de que os paradoxos sistêmicos são inevitáveis e exercem uma função estruturante no direito podem, porém, levar ao

---

paradoxal, não só no que diz respeito ao seu meio, mas também com respeito ao seu código e ao seu ponto cego” (MOLLER, 2015, p;175).

<sup>8</sup> “However, recognising that the paradoxes of law —at least in some cases— are reflections of its unique systemic structure indicates that this purifying approach does not provide a suitable guide for the study of legal paradoxicality. One cannot purify the law from these paradoxes, because they reflect vital steering and stabilising mechanisms, without which the law would not have been able to counteract external pressures. The challenge for the legal paradoxologist is to decode the operational role of the various paradoxes of law. The static perspective which characterises the study of paradoxes in logic is not suited for that task because it is not sensitive to the social dynamics underlying the paradoxes of law. (A notable exception is naïve semantics, which emphasises as we saw the dynamic aspect of semantical paradoxes.) Resolving the riddle of legal paradoxicality thus requires extra-logical tools: from systems theory to sociology, history and economics” (PEREZ, 2005, p. 17).

questionamento sobre a justificativa ou mesmo a possibilidade de sua problematização e investigação.

A própria teoria dos sistemas que oferece um olhar criativo sobre o conceito de paradoxo é confrontada com uma questão desafiadora. Diante de premissas como enclausuramento operacional<sup>9</sup>, da não possibilidade de direção dos sistemas<sup>10</sup>, ou mesmo a inevitabilidade dos paradoxos, qual seria a utilidade, a conveniência ou mesmo a possibilidade de um estudo rigoroso sobre a questão? Se alguns dos problemas centrais das teorias dos sistemas - incluindo o próprio problema do paradoxo do observador (LUHMANN, 1995b; MOLLER, 2015) - podem levar a uma conclusão de que os sistemas seriam diferenciações funcionais que respondem a estímulos externos através de processos inteligentes, cuja observação é oculta por paradoxos, as ciências sociais poderiam ser algo mais do que uma mera narrativa enviesada da história dos sistemas (previamente censurada pelos mesmos sistemas que pretende narrar)? Em outras palavras, haveria espaço para a agência individual diante dos paradoxos?

Em primeiro lugar, é preciso ter em conta que, para a teoria dos sistemas, o funcionamento do sistema demanda a dissolução de seus paradoxos estruturantes. Essa dissolução se dá através do desenvolvimento de uma técnica ou de um paradigma que permite não olhar para o paradoxo durante a operação. A

---

<sup>9</sup> "First of all, one would say that there is the distinction between system and environment. This distinction is the difference that constitutes a system. But the question that immediately arises is: Who draws this distinction? The answer to this question leads us to the topic of this lecture - namely, the topic of operational closure. The distinction between system and environment is produced by the system itself. This does not exclude the possibility that a different observer observes this distinction, which is to say, observes that a system exists in an environment. From the viewpoint of the thesis of operational closure, the important issue consists in the fact that the system draws its own boundaries by means of its own operations, that it thereby distinguishes itself from its environment, and that only then and in this manner can it be observed as a system. This always happens in a very specific way, not just in any way, but in a way that we can determine more precisely with the concepts of operation and the operational - which is to say, by means of the manner in which the system produces itself through system-specific operations" (LUHMANN, 2013, p. 63-64)..

<sup>10</sup> O problema da direção ou *steering* diz respeito à possibilidade de agência nos sistemas, buscando planificá-los e direcionar suas transformações. Brans e Rossbach (1997) colocam o problema da seguinte forma: se sistemas são auto referenciados, ou seja, são autopoieticos e respondem aos estímulos do ambiente somente à medida em que este é representado internamente, é possível que sejam dirigidos desde um ponto externo? O próprio Luhmann se coloca diante desta questão em um texto intitulado "*Limits of Steering*" (LUHMANN, 1997), sem chegar a uma conclusão clara. Luhmann coloca que o problema da direção dos sistemas não está na possibilidade de direção em si, mas nas expectativas lançadas em relação a ela. Desta forma, a direção seria possível, desde que teoricamente não se esperasse no sistema alvo exatamente o efeito desejado pelo sistema que tentou provocar a direção, já que os sistemas possuem mecanismos (programas) que os protegem das interferências ambientais, traduzindo os estímulos para seus códigos binários.

emergência de um paradoxo - no caso, de paradoxos gerais - de tempos em tempos é um sintoma de crise estrutural no sistema. Uma crise, por outro lado, que só tem pleno sentido se enfrentada com a esperança da superação do estado de coisas que nela resulta<sup>11</sup>. Em segundo, o fato de se atribuir uma função ao paradoxo não significa que ele agregue um valor necessariamente positivo ao sistema. E a distinção entre paradoxos gerais e locais (PEREZ, 2005) é importante, se se pensar na possibilidade do uso criativo dos paradoxos.

Este trabalho leva em consideração o paradoxo como um *locus* onde a comunicação e o conhecimento tornam-se impossíveis como uma tarefa interna do sistema. Os paradoxos, neste sentido, são lugares de contradição onde qualquer juízo se torna impossível. A distinção entre paradoxos estruturantes e paradoxos locais se dá na impossibilidade de dissolução dos primeiros em relação aos últimos. Um exemplo de paradoxo estruturante é o paradoxo da soberania, visto concretamente na história do rei inglês João Sem Terra e tratado pela filosofia política, ao menos, desde Jean Bodin. Um poder soberano, a despeito de sua pretensão de onipotência, precisa limitar-se a si mesmo a fim de alcançar a legitimidade. Outro exemplo, dado por Luhmann neste caso, é a impossibilidade de aplicação do código binário de um sistema sobre ele mesmo. O sistema jurídico, por exemplo, avalia suas operações sob o código legal/ilegal, mas não pode avaliar a legalidade ou ilegalidade do próprio código. Paradoxos locais são mais fáceis de visualizar. O direito, por exemplo, lida com eles o tempo todo. São os conflitos de normas, mas não apenas. Para que o conceito de paradoxo seja útil para o conhecimento do direito, é preciso considerar também a possibilidade de uma relação paradoxal entre o dever-ser e o ser da norma, isto é, entre a norma como ela é conhecida e a norma como ela é efetivada. Exemplo disso está no próprio sistema tributário. Embora a Constituição Federal Brasileira determine que um dos

---

<sup>11</sup> "The subject world of the risk society and of normal catastrophes does not render the discussion about the possibility of 'planning of society' could be used. Critique and crisis are only meaningful if one trust that there is a possibility that things could be different. Only this allows the Green political movement to speak about alternatives" (LUHMANN, 1997, p.41). Em uma passagem da *Ilíada*, Agamenon toma como espólio de guerra Criseida, a filha do rei Crises, despertando assim a fúria de Apolo. Uma peste enviada pelo deus atinge o exército grego, o que leva Agamenon a buscar uma forma de superar aquele estado de coisas. Assim ele age, restituindo Criseida à sua cidade. A ira do deus Apolo é aplacada e a crise é superada. Por outro lado, Platão narra no diálogo *Timeu* a destruição de Atlântida. Ele utiliza o termo cataclisma para descrever a situação dos atlântis, que, diante das forças de proporções titânicas, nada puderam fazer para salvar sua cidade, apesar de todo o conhecimento, riqueza e tecnologia que dispunham.

fundamentos do Estado brasileiro seja a redução das desigualdades e, ao mesmo tempo, estabelece a justiça tributária como princípio constitucional, dados mostram quem a maneira de efetivação de todo o ordenamento fundado nestes princípios conduzem a um local oposto.

Os paradoxos estruturantes e locais têm em comum, para serem conhecidos, a necessidade de deslocamento do observador. No caso dos paradoxos locais, o ponto de observação precisa estar fora da situação gerada pelo impasse, como é o caso do uso de uma analogia para solucionar uma situação de antinomia (busca-se em um caso diferente mas análogo a solução), ou como indica Fletcher (1985), o simples abandono de um dos polos da contradição. Já no caso dos paradoxos estruturantes, este ponto de observação localiza-se fora do próprio sistema. Neste caso a filosofia é o lugar privilegiado desde onde todos os paradoxos podem ser revelados.

## 2.2 PARADOXOS E CRISE DA DEMOCRACIA LIBERAL

A palavra crise tem origem na medicina hipocrática. Demarca o momento no qual a doença encontra o seu ápice e ocorre a transformação decisiva que culmina na cura ou na perempção do organismo<sup>12</sup>. A noção de momento decisivo que antecede a

---

<sup>12</sup> " CRISE (in. *Crisis*; fr. *Crise*, al. *Krisis*; it. *Crisi*). Termo de origem médica que, na medicina hipocrática, indicava a transformação decisiva que ocorre no ponto culminante de uma doença e orienta o seu curso em sentido favorável ou não (HIPÓCRATES, *Prognosticon*, 6, 23-24; *Epidemias*, I, 8, 22). Em época recente, esse termo foi estendido, passando a significar transformações decisivas em qualquer aspecto da vida social. Na Introdução aos trabalhos científicos do século XIX (1807), St.-Simon afirmava que o progresso necessário da história é dominado por uma lei geral que determina a sucessão de épocas orgânicas e de épocas críticas. A época orgânica é a que repousa num sistema de crenças bem estabelecido, desenvolve-se em conformidade com ele e progride dentro dos limites por ele estabelecidos. Mas a certa altura, esse mesmo progresso provoca a mudança da ideia central sobre a qual essa época está apoiada e determina, assim, o início de uma época crítica. Desse modo, p. ex., a idade orgânica medieval foi posta em C. pela Reforma e, sobretudo, pelo nascimento da ciência moderna. Comte repetiu essa distinção (*Discours sur Vesprit positif* § 32). Para St.-Simon, assim como para Comte e muitos positivistas, toda a época moderna é de C., no sentido de não ter ainda atingido sua organização definitiva em torno de um princípio único, que deveria ser dado pela ciência moderna, mas, inevitavelmente, encaminha-se para a realização dessa organização. Esse diagnóstico depois foi compartilhado por todos os filósofos e políticos que se portaram como profetas de nosso tempo. Tanto os que acham que a nova e indefectível era orgânica será o comunismo quanto os que acham que essa época será caracterizada pelo misticismo estão de acordo em diagnosticar a "C." da época presente e em indicar seu caráter na falta de "organicidade", ou seja, de uniformidade nos valores e nos modos de vida. A crença de que essa uniformidade existiu e de que deverá inevitavelmente retornar é o pressuposto do sucesso alcançado pela noção de C., como se vê num dos textos em que ela foi analisada com mais brilhantismo: "O esquema das crises" (1933), de Ortega y Gasset. Mas o ideal de uma época

transformação marca o uso moderno da palavra crise em diversos contextos. No léxico da teoria dos sistemas sociais, a crise aparece associada ao momento de emergência de paradoxos<sup>13</sup>. No caso dos direitos humanos, seu paradoxo<sup>14</sup> de tempos em tempos tem emergido, em processos que culminam em mudanças de paradigmas, que fornecem novas técnicas de ocultação do paradoxo que permitem ao sistema voltar a operar. Essa relação entre emergência de paradoxos e esgotamento de paradigmas, portanto, parece ser um fundamento a partir do qual o conceito de crise pode ser construído.

O termo paradigma é utilizado na história da ciência para designar “um modelo ou um padrão aceitos” (KUHN, 2006, p. 44) por sua capacidade de resolver problemas. Os paradigmas não se tornam dominantes por serem perfeitos ou completos, mas por obterem mais sucesso do que seus concorrentes<sup>15</sup>. Tomando a definição clássica de conhecimento como crença verdadeira justificada<sup>16</sup>, um paradigma pode ser, desta maneira, concebido como um sistema de crenças que obtém determinado sucesso em oferecer respostas - teóricas e práticas - para os problemas que lhe são confrontados. Mas os paradigmas não são completos nem perfeitos, por isso já

---

orgânica, em que não haja incerteza nem luta, é, por sua vez, um mito consolador que serve de escape para as gerações que perderam o sentido de segurança, visto que nenhuma época chamada orgânica, nem mesmo a Idade Média, foi isenta de conflitos políticos e sociais insolúveis, de lutas ideológicas, de antagonismos filosóficos e religiosos, que testemunham a fundamental incerteza ou ambiguidade dos valores da época. Quando, de resto, o diagnóstico da C. é acompanhado pelo anúncio do inevitável advento de uma época orgânica qualquer, essa noção revela claramente seu caráter de mito pragmático, ideológico ou político” (ABBAGNANO, 2007, p. 222-223).

<sup>13</sup> Neste sentido: “Quando a ‘ciência normal’ se desenvolve, não há necessidade de se pensar no assunto. Confia-se em uma forma histórica estabelecida que não vê a paradoxalidade. Trata-se de distinções que as substituem e, ao mesmo tempo, encobrem. Só em situações de crise, numa troca de razões de fundamentação ou na busca por formas basicamente diferentes de estabilidade, manifesta-se o paradoxo, a fim de conduzir a troca de paradigmas, ensinando também que não se pode agir, nessa questão, simplesmente de forma voluntarista” (LUHMANN, 2000b, p. 154).

<sup>14</sup> O autor coloca a tese de que o problema da fundamentação dos direitos humanos é um problema de gerenciamento de paradoxos. O paradoxo dos direitos humanos, neste caso seria, a distinção entre indivíduo e direito: “No dogma dos direitos humanos configuram-se um paradoxo bem diferente: aqui trata-se da distinção de indivíduo e direito, que ganha simultaneamente com o desenvolvimento social moderno impacto estrutura e semântico. O problema é determinado pelo fato de as referências de identidade ligadas à origem e distinção hierárquica foram suprimidas sem que passassem por substituição. Ao invés disto, desenvolve-se a figura do direito subjetivo - que só vale, porém, como direito objetivo. Se o indivíduo recorrer a seu direito como direito próprio, falhará tanto quanto o personagem de Michael Kohlhaas. Quando o Direito, por sua vez, leva em consideração o indivíduo, já não é mais então que como entidade parte da sociedade, mediante reduções psicologicamente não-validadas, como se dá com o conceito de pessoa” (LUHMANN, 2000b, p. 155-156).

<sup>15</sup> “ Os paradigmas adquirem seu status porque são mais bem sucedidos que seus competidores na resolução de alguns problemas que o grupo de cientistas reconhece como graves. Contudo, ser bem sucedido não significa nem ser totalmente bem sucedido com um único problema, nem notavelmente bem sucedido com um grande número.

<sup>16</sup> Conferir diálogo Teeteto, de Platão (2008). Sobre o assunto, ver Bartoli & Nunes (2013).

nascem com a semente de sua superação. Oferecem respostas para uma determinada gama de problemas e passam uma ilusão de completude por serem incapazes de apresentar suas próprias limitações. Todo paradigma, desta forma, é paradoxal, pois só pode se sustentar enquanto ignora a si mesmo como problema de investigação - como o problema da não aplicação dos códigos sobre si mesmos colocado por Luhmann. Os paradigmas científicos persistem enquanto são capazes de ignorar as anomalias que não conseguem explicar<sup>17</sup>. Cada anomalia tem o valor, dentro do sistema como um todo, de um paradoxo local, que é resolvido ou anulado<sup>18</sup>. De outra forma, o sistema não poderia funcionar<sup>19</sup>. À medida que o paradigma perde sua capacidade de dissolver as anomalias, seja explicando-as ou anulando-as, passa a ser questionado. Instaura-se daí o estado que Kuhn (2006) define como crise de paradigmas, ou seja, a crise de um determinado conjunto de crenças e valores que perdem a sua capacidade de anular os paradoxos sistêmicos.

Uma forma de visualizar como esta dinâmica pode ser também aplicada ao estudo do direito está na polêmica estabelecida entre as diversas escolas positivistas no final do século XIX. À medida em que o debate se desenvolve entre adeptos da Exegese, do Historicismo, da Escola Sociológica e da Jurisprudência dos Conceitos, os problemas de aplicação do direito são apontados por seus adeptos, ao mesmo tempo que ofertam soluções. Por fim, a Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen estabelece um novo paradigma, estabilizando-se por um tempo como o paradigma dominante, até começar a ser questionado por uma miríade de ideias denominadas

---

<sup>17</sup> “A anomalia aparece somente contra o pano de fundo proporcionado pelo paradigma. Quanto maiores forem a precisão e o alcance de um paradigma, tanto mais sensível este será como indicador de anomalias é, conseqüentemente de uma ocasião para a mudança de paradigma. No processo normal de descoberta, até mesmo a mudança tem uma utilidade que será mais amplamente explorada no próximo capítulo. Ao assegurar que o paradigma não, será facilmente abandonado, a resistência garante que os cientistas não serão perturbados sem razão. Garante ainda que as anomalias que conduzem a uma mudança de paradigma afetarão profundamente os conhecimentos existentes” (KUHN, 2006, p. 92).

<sup>18</sup> Aqui, importante perceber que o que Kuhn define como anomalias - como as observadas nas predições baseadas nos modelos celestes pré-copernicanos e que geraram a inquietação motivadora para que Copérnico desenvolvesse seu modelo - eram, em última instância, estados de coisas que desafiavam a opinião geral da época... ou seja, paradoxos.

<sup>19</sup> “Como ensina a mitologia clássica, um observador que tenta observar um paradoxo fica preso a ele. Ele ficará paralisado, se não conseguir matar a Medusa com a famosa técnica do espelho de Perseu” (LUHMANN, 2000b, p. 159).

genericamente como neoconstitucionalismo e pós-positivismo, carentes de força teórica para estabelecer um novo paradigma, contudo<sup>20</sup>.

As crises de paradigmas impulsionam o desenvolvimento do sistema científico. A relação entre paradigmas e os paradoxos que lhe desafiam constitui um importante objeto de investigação para a sociologia da ciência<sup>21</sup>. *Mutatis mutandis*, os momentos de ruptura de paradigmas, quando desafiados pela emergência de paradoxos, podem ser também um caminho para a investigação de outros sistemas, como o jurídico e o política. As diferentes técnicas que as sociedades e seus subsistemas desenvolvem para a desaparadoxização dependem de condições históricas dadas. O estudo destas condições<sup>22</sup>, das técnicas desenvolvidas a partir delas, e principalmente das rupturas entre os estados estabelecidos oferecem um rico objeto de investigação interdisciplinar<sup>23</sup>. A teoria dos sistemas autopoieticos assume que sistemas que se utilizam de códigos binários são fundados em um paradoxo, logo os sistemas precisam de um paradigma que desaparadoxize o paradoxo e possibilite seu funcionamento<sup>24</sup>. O que Kuhn identifica na sua estrutura das revoluções científicas é uma crise específica - a que se dá no sistema científico.

---

<sup>20</sup> Sobre a crítica ao neoconstitucionalismo e ao pós-positivismo enquanto paradigma, conferir Horbach (2007)

<sup>21</sup> "A ciência normal desorienta-se seguidamente. E quando isto ocorre — isto é, quando os membros da profissão não podem mais esquivar-se das anomalias que subvertem a tradição existente da prática científica — então começam as investigações extraordinárias que finalmente conduzem a profissão a um novo conjunto de compromissos, a uma nova base para a prática da ciência. Neste ensaio, são denominados de revoluções científicas os episódios extraordinários nos quais ocorre essa alteração de compromisso profissionais. As revoluções científicas são os complementos desintegradores da tradição à qual a atividade da ciência normal está ligada" (KUHN, 2006, p. 25).

<sup>22</sup> "Para esta preleção é usar a mão invisível do paradoxo do direito com uma orientação para a investigação do pensamento da história do pensamento jurídico. Se a suposição sustenta que há sempre uma necessidade primária em evitar o paradoxo, pode haver maneiras de se fazer isso. Em muitas maneiras, as formas de desaparadoxizar o paradoxo dependem das condições sociais de aceitabilidade, e essas condições mudam com as transformações do sistema social da sociedade. Eles dependem das estruturas sociais e são, portanto, condições históricas" (LUHMANN, 2006, p. 46).

<sup>23</sup> Luhmann (2006) enxerga a força criativa dos paradoxos para o direito e para a história do direito e desenvolve um ensaio com base no método de investigação dos paradoxos em "O paradoxo dos Direitos Humanos e três formas de seu desdobramento" (LUHMANN, 2000b), enquanto Kuhn constrói uma teoria das revoluções científicas que tem como pano de fundo o estudo da relação entre os períodos de ciência normal e os períodos de crise de paradigmas. Em um sentido próximo, o programa da epistemologia histórica francesa, cujos principais nomes são Gaston Bachelard, Georges Canguilhem e Michel Foucault propõe estudar a história das rupturas epistemológicas. Sobre o assunto, conferir Ross (2018) e Almeida (2011)

<sup>24</sup> A presunção anterior dos fundamentos paradoxais do sistema (e, quanto a isso, todos os sistemas que trabalham sob o código binário) oferece a possibilidade de conectar reflexões lógicas e históricas, e ver as correlações entre mudanças, nas estruturas sociais e mudanças na semântica jurídica" (LUHMANN, 2006, p. 46).

Outros subsistemas sociais estão igualmente sujeitos às condições que levam ao surgimento paradoxos - que levam à necessidade de superação dos paradigmas.

A observação do comportamento dos observadores diante do esgotamento de paradigmas, da emergência dos paradoxos, das rupturas epistemológicas e da estabilização com a construção de novos paradigmas, com a diferenciação de novos subsistemas ou mesmo com a perempção dos sistemas, constitui uma possibilidade de história dos sistemas<sup>25</sup>. Revela ao historiador a genealogia dos sistemas; ao sociólogo, os movimentos de criação e adaptação do sistema, ao prático, os caminhos da inovação. A crise é, portanto, um movimento de mudança, uma peculiar mudança que precede a catástrofe<sup>26</sup>. Diferencia-se do cataclisma por

---

<sup>25</sup> “Mi idea es que el llamado Renacimiento representa una gran crisis histórica. Crisis histórica es un concepto, mejor, una categoría de la historia; por tanto, una forma fundamental que puede adoptar la estructura de la vida humana. Pero los conceptos que definen esta estructura de la vida humana son muchos por ser muchas las dimensiones de aquélla. Conviene, pues, precisar a cuál de esas dimensiones se refiere concretamente el concepto de crisis. Se refiere a lo que la vida histórica tiene de cambio. La crisis es un peculiar cambio histórico y yo anticipo, desde luego, mi respuesta para que sepan ustedes a qué atenerse y otean bien la trayectoria de mi pensamiento. Una crisis histórica es un cambio de mundo que se diferencia del cambio normal en lo siguiente: Lo normal es que a la figura de mundo vigente para una generación suceda otra figura de mundo un poco distinta. Al sistema de convicciones de ayer sucede otro hoy —con continuidad, sin salto; lo cual supone que la armazón principal del mundo permanece vigente al través de ese cambio o sólo ligeramente modificada. Eso es lo normal. Pues bien, hay crisis histórica cuando el cambio de mundo que se produce consiste en que al mundo o sistema de convicciones de la generación anterior sucede un estado vital en que el hombre se queda sin aquellas convicciones, por tanto, sin mundo. El hombre vuelve a no saber qué hacer porque vuelve a de verdad no saber qué pensar sobre el mundo. Por eso el cambio se superlativiza en crisis y tiene el carácter de catástrofe. El cambio del mundo ha consistido en que el mundo en que se vivía se ha venido abajo y, por lo pronto, en nada más. Es un cambio que comienza por ser negativo —crítico. No se sabe qué pensar de nuevo —sólo se sabe o se cree saber que las ideas y normas tradicionales son falsas, inadmisibles. Se siente profundo desprecio por todo o casi todo lo que se creía ayer; pero la verdad es que no se tienen aún nuevas creencias positivas con que sustituir las tradicionales. Como aquel sistema de convicciones o mundo era el plano que permitía al hombre andar con cierta seguridad entre las cosas y ahora carece de plano, el hombre se vuelve a sentir perdido, azorado, sin orientación. Se mueve de acá para allá sin orden ni concierto; ensaya por un lado y por otro, pero sin pleno convencimiento, se finge a sí mismo estar convencido de esto o de lo otro. Me importa que subrayen ustedes esto último. En las épocas de crisis son muy frecuentes las posiciones falsas, fingidas. Generaciones enteras se falsifican a sí mismas, quiero decir, se embalan en estilos artísticos, en doctrinas, en movimientos políticos que son insinceros y que llenan el hueco de auténticas convicciones. Cuando se acercan a los cuarenta años esas generaciones quedan anuladas, porque a esa edad no se puede ya vivir de ficciones: hay que estar en la verdad.” (ORTEGA Y GASSET, 2004, p. 69).

<sup>26</sup> Os momentos de ruptura que implicam em mudanças radicais de valores e paradigmas em uma dada sociedade, que levam à mudanças abruptas na própria estrutura social são chamados de catástrofes por Luhmann - “partimos da tese de que se pode observar uma determinada catástrofe na Europa do século XVI, e que os direitos humanos são o resultado da construção do Direito Natural” (2000b, p.154) - provavelmente por influência de Ortega y Gasset. A palavra se origina do grego antigo *katastropho* (καταστρέφω), da junção de *katá* (κατά), preposição que indica proveniência, e o verbo *stropho* (στρέφω), virar (FRISK, 1960). “A catástrofe é, na lógica da tragédia clássica, o evento ou os eventos dolorosos e funestos que acontecem em cena, correspondendo a ferimentos ou mortes” (FRANCO, 2009, s/p). Assim, catástrofe indica um momento de mudança abrupta. Utiliza-se o termo aqui para indicar uma mudança radical e abrupta na estrutura social

possibilitar ao sistema adaptar-se, aprender, reinventar. Eventualmente, a catástrofe pode ser evitada, quando o conjunto de observadores e observadores de observadores<sup>27</sup> gerenciam de forma eficaz a desparadoxização, atingindo assim a *anagnorisis*<sup>28</sup> e evitando as mudanças abruptas.

A crise que interessa neste estudo é a crise histórica. A crise dos paradigmas historicamente construídos e exauridos. Assumindo assim que todo sistema social autopoiético é fundado em paradoxos, as crises emergem da perda da capacidade dos paradigmas desparadoxizar os paradoxos. Falar em uma crise de modelos democráticos, portanto, é falar em uma crise de paradigmas democráticos. E neste sentido, a primeira questão que se levanta é sobre a afirmação “crise dos modelos democráticos”, ao invés de “crise da democracia”.

A literatura do campo democrático tem identificado a emergência de uma crise relacionada à democracia desde, ao menos, os anos 1990. Tem se falado desde então em crise da democracia em um sentido amplo, em crise de democracias locais (como crise da democracia brasileira), em crise da democracia representativa, ou em crise da democracia liberal<sup>29</sup>. Merkel (2014) destaca que há três grandes debates sobre a crise da democracia. O primeiro, que se dá na esfera do discurso público; o segundo, no terreno da teoria política e que concebe que

---

provocada por fatores contingentes. Ante, foi estabelecido uma diferença entre cataclisma e crise. Mantém-se a diferenciação, no sentido de colocar a catástrofe como a consequência de uma crise, enquanto o cataclisma ocorre pela intercorrência de forças naturais contingentes. Um cataclisma pode gerar uma crise que ocasiona em catástrofe.

<sup>27</sup> Luhmann refere-se em diversas passagens aos agentes que atuam diretamente na operação dos sistemas como observadores de primeiro grau, e aqueles que se dedicam a estudar o sistema, como os sociólogos, como observadores de observadores, ou observadores de segundo grau (neste caso, hetero-observação). Para Marcelo Neves (2014) também se refere às observações de auto-controle do sistema como observações de segundo grau (auto-observação, neste caso), como é o caso do controle de constitucionalidade no sistema jurídico.

<sup>28</sup> “Palavra do grego que significa reconhecimento. Aristóteles utilizou este termo na sua Poética para se referir à tomada de consciência por parte do herói trágico de um erro que ele próprio terá cometido num passado mais ou menos remoto e que o terá conduzido à perdição presente.” (LOPES, 2009)

<sup>29</sup> Levando em consideração um contexto geral da democracia, Crozier, Huntington e Watanuki publicam em 1975 “The Crisis of democracy”, lançando a questão “A democracia está em crise?”. desde então, Bobbio (1986) fez a sua defesa das regras do jogo e em uma de suas últimas entrevistas (BOBBIO & VIROLI, 2007), chamou a atenção para o perigo que a inflação dos direitos sem a correspondente preocupação com os deveres públicos poderia representar para as democracias. Também nesse contexto, os termos crise das democracias liberais (CASTELLS, 2018), crise da democracia capitalista (POSNER, 2010; PABST, 2010) ou crise das democracias representativas (TORMEY, 2014; SCHMITT, 1988) também é utilizado para se referir em um sentido geral, ou às democracias centrais. Van der Meer (2017) fala de confiança política na crise democrática, no verbete da Enciclopédia Oxford de Política. Da perspectiva local, pesquisadores apontam para crises da democracia por todos os países: França (SHIELDS, 2006); nos Estados Unidos (ZAKARIA, 2013), Hungria (WILKIN, 2016).

democracia e crise são duas coisas indissociáveis; e o terceiro, mais recente, construído a partir da ideia de pós-democracia com a mensagem de que realmente a democracia está em crise. Não é demais, portanto, tentar definir com maior precisão a que este estudo se refere quando diz que a democracia está em crise.

A democracia é um tema central na filosofia política contemporânea na medida em que é um dos principais acontecimentos do século XX<sup>30</sup>. A ideia de democracia em si não é algo novo, recente ou exclusivo da modernidade. Suas raízes encontram-se na Grécia clássica<sup>31</sup>, o que não significa que a invenção de um “modo de vida democrático” seja uma espécie de milagre grego<sup>32</sup>. A novidade dos tempos modernos, no que diz respeito à democracia, está no “irresistível avanço do fato democrático”<sup>33</sup>. Pois é deste avanço que decorre a dificuldade de se falar em democracia, quando a intenção é de limitar-lhe o sentido.

Do ponto de vista teórico a democracia contemporânea conflui de três tradições de pensamento<sup>34</sup>. Na literatura comumente se refere à democracia liberal como uma democracia formal. Isto é uma concepção bastante reducionista, pois reduz a *quididade* democrática ao problema das formas de governo. Desde Montesquieu, a democracia já era problematizada como algo para além da forma<sup>35</sup>. A obra “Crítica

---

<sup>30</sup> Sen (1999) diz em “Democracy as a Universal Value” que a expansão da democracia é o mais importante evento do século 20. Na mesma direção, Dahl (2005) destaca a mudança política sem precedentes testemunhada pelo mundo após a Segunda Guerra Mundial, quando as alternativas à democracia foram gradualmente perdendo importância.

<sup>31</sup> Bobbio (1976) e Goyard-Fabre (2003) apontam para os primeiros debates acerca da natureza e conveniência da democracia dentre outras formas de governo em Heródoto, Xenofonte, Tucídides e, posteriormente em Platão e Aristóteles e, posteriormente, nos filósofos romanos.

<sup>32</sup> Sen (2006) argumenta em “Democracy and its global roots” contra a tese de que o fenômeno democrático é exclusivo do ocidental, sem experiências correlatas no mundo antigo.

<sup>33</sup> “La irrésistible progression du fait démocratique” (GOYARD-FABRE, 2014).

<sup>34</sup> « Nella teoria contemporanea della D. confluiscono tre grandi tradizioni di pensiero politico : a) la teoria classica, tramandata come teoria aristotelica, delle tre forme di governo, secondo cui la D., come governo di popolo, di tutti i cittadini, ovvero di tutti coloro che godono dei diritti di cittadinanza, viene distinta dalla monarchia, come governo di uno solo, e dall'aristocrazia, come governo di pochi; b) la teoria medioevale, di derivazione romana, della sovranità popolare, in base alla quale si contrappone una concezione ascendente a una concezione discendente della sovranità secondo che il potere supremo derivi dal popolo e sia rappresentativo o derivi dal principe e venga trasmesso per delega dal superiore all'inferiore ; c) la teoria moderna, nota come teoria machiavellica, nata col sorgere dello Stato moderno nella forma delle grandi monarchie, secondo cui le forme storiche di governo sono essenzialmente due, la monarchia e la repubblica, e l'antica D. non è che una forma di repubblica (l'altra è l'aristocrazia), onde trae origine lo scambio caratteristico del periodo pre-rivoluzionario tra ideali democratici e ideali repubblicani, e il governo genuinamente popolare viene chiamato, anziché D., repubblica...» (BOBBIO E MATTEUCCI, 1983, p. 308-311).

<sup>35</sup> Montesquieu (2000) já questionara se a sustentabilidade de um regime transcendia a simples existência de determinadas instituições, indicando algumas práticas que devem ser adotadas por regimes democráticos a fim de garantir a participação de seus cidadãos e evitar a degeneração do Estado a outra forma de governo.

da filosofia do Direito de Hegel” (MARX, 2015) serve como marco para que a questão democrática na modernidade passe a tomar forma em torno da oposição de duas concepções de democracia. Inspirado por Rousseau, Marx introduz a ideia de “verdadeira democracia” como caminho para resolver o enigma moderno da contradição entre Estado e sociedade civil (POGREBINSCHI, 2007). A partir de então estrutura-se uma discussão teórica em torno de uma distinção que, como indica DAHL (2016), nem sempre é clara. Trata-se da diferenciação entre a ideia de democracia, isto é, a democracia idealizada, e a democracia conforme ela é praticada nos países, ou seja, a democracia realizada.

O rico e confuso pano de fundo do debate democrático, e suas dimensões política e teórica são um complicador diante das diversas reivindicações de crise da democracia. Bobbio (2009) contrapõe dois momentos da democracia italiana ao longo do século XX: o primeiro, antes da II Guerra, onde o principal debate sobre a democracia seria o desafio da sua justificação. O segundo momento, superado o fascismo, o desafio de lidar com as diferentes propostas de construção democrática - desafio este que o decorrer do século XX e a emergência das novas democracias<sup>36</sup> só fez aumentar. Assim, Bobbio resolve a questão sob o que poderia ser interpretado como uma mudança de paradigma: não se trataria mais de se questionar “por que democracia”, mas “qual democracia” implementar.

O que Bobbio coloca em perspectiva já no pós-guerra é que a quantidade e qualidade das propostas democráticas tornaram-se diversas o suficiente para não ser possível mais se falar em democracia, mas em democracias. Desde um extremo de autodeclaradas democracias formais, que reduziram a noção de democracia à existência de algumas instâncias eleitorais<sup>37</sup>, até o outro, de autodeclaradas democracias meramente substanciais<sup>38</sup>, há uma diversidade de arranjos

---

<sup>36</sup> Termo utilizado para se referir às democracias estabelecidas no último quartel do século XX, com especial dilação pela América Latina, África e Leste Europeu. Conferir Weffort (1992), Van Biezen (1998), O'Donnell (1998), Mainwaring (2001) Gunther & Monteiro (2003).

<sup>37</sup> Como foi o caso da maior parte dos regimes de exceção latino-americanos ao longo do século XX. Neste sentido Silva (2019) chama a atenção para a instalação do Conselho de Defesa dos Direitos da Pessoa Humana pelo ditador Costa e Silva no Brasil, sob pressão da oposição e da sociedade civil, como uma tentativa de transparecer uma aparente normalidade institucional e constitucional para o Regime; e Arratia (2010) demonstra como a manutenção de forma enfraquecida de instituições associadas à democracia liberal, tais como pluralidade partidária, eleições parlamentares e separação entre poderes, foi uma tática de legitimação de praticamente todos os regimes ditatoriais em todas as nações da América do Sul, independente de orientação ideológica.

<sup>38</sup> Como é o caso de Cuba e China: são dois países que consensualmente são tidos como regimes fechados e não democráticos na literatura, mas vale observar que a constituição cubana define o

democráticos. Assim, considerando o amplo cenário de crise que a democracia passa por todos os lugares, seria mais adequado ao invés de falar em crise da democracia, em crise dos modelos democráticos.

Falar em modelos democráticos ao invés de democracia como um entidade metafísica tem duas implicações. A primeira é estabelecer uma distinção entre democracia ideal e democracia real, como fazem Kelsen (1955), Bobbio (1976, 2014) e Dahl (2016), uma vez que modelos sempre serão, como o próprio nome diz, modelos: tipos ideais normativos, cuja existência reside na esfera do dever-ser (*sollen*). Enquanto modelos orientam o comportamento dos agentes sociais que, por sua vez, praticam suas decisões do domínio do ser (*sein*). Este é o grande interesse da teoria do direito no século XX, aliás. Os principais pensadores da teoria jurídica - Kelsen (2009), Habermas (2003) e Luhmann (2017) - se dedicaram à temática, que não precisa ser retomada neste momento. A segunda é identificar quais são esses modelos, destacando diferenças e igualdades que permitam qualquer tipo de taxonomia.

As ideias democráticas ao longo do século XX podem ser divididas em duas grandes posições, ou concepções - ao menos segundo a tese de Santos e Avritzer (2002). De um lado há a concepção hegemônica de democracia, que se consolida após o final da II Guerra. Tendo como base de justificação o ideário liberal, caracteriza-se, segundo os autores, pela contradição entre mobilização social e institucionalização, valorização positiva da apatia política, defesa da ideia da inaptidão do “cidadão comum” para a participação das decisões governamentais, o que leva ao elitismo democrático, além de reduzir o foco de legitimação democrática

---

estado cubano como uma democracia: “Cuba es un Estado socialista de derecho y justicia social, democrático, independiente y soberano, organizado con todos y para el bien de todos como república unitaria e indivisible, fundada en trabajo, la dignidad, el humanismo y la ética de sus ciudadanos para el disfrute de la libertad, la equidad, la igualdad, la solidaridad, el bienestar y la prosperidad individual y colectiva”; enquanto a constituição chinesa define o governo socialista de seu país como uma “ditadura-democrática”: “The People’s Republic of China is a socialist state under the people’s democratic dictatorship led by the working class and based on the alliance of workers and peasants” (official English translation in <https://www.elegislation.gov.hk/hk/A1%21en.assist.pdf>). E por mais surpreendente que possa parecer, até mesmo o regime mais fechado do mundo - e cujo caráter ditatorial é praticamente unanimidade na comunidade política - se qualifica democraticamente: é o caso da República Democrática da Coreia do Norte. Na prática são poucos os governos no mundo que não fazem questão de apresentar-se para seus cidadãos ou para outros governos com alguma qualidade democrática - talvez as monarquias da Arábia Saudita, de eSwatini e da Santa Sé sejam os únicos que não se esforcem nesse sentido. Isso mostra como a questão da delimitação do termo democracia só pode ser fácil se empreendida com olhares etnocêntricos - armadilha que o analista sério evita.

a desenhos eleitorais e procedimentos de participação social limitados. O resultado desta concepção são experiências democráticas de baixa intensidade, isto é, com baixa permeabilidade à participação social. Esta concepção de democracia fora confrontada por três principais limitações na esfera da eficácia: o limite das formas burocráticas em assimilar a criatividade e as demandas do público<sup>39</sup>, a redução da democracia ao conceito de democracia representativa<sup>40</sup>, e a dificuldade em promover agendas e demandas de grupos e entidades específicos da sociedade. “A forma hegemônica da democracia, a democracia representativa elitista, propõe uma extensão para o resto do mundo do modelo de democracia liberal-representativa vigente nas sociedades do hemisfério Norte, ignorando as experiências e as discussões oriundas dos países do Sul no debate democrático” (SANTOS & AVRITZER, 2002, s/p), e o resultado é o não enfrentamento adequado de um problema que viria a emergir tanto nos debates público e teórico a partir dos anos 1970, que é o problema da qualidade democrática.

As concepções não hegemônicas surgem, por sua vez, a partir das críticas à concepção hegemônica. Santos e Avritzer (2002) identificam nesta linha dois desenvolvimentos: o primeiro protagonizado por pensadores do Norte, tais quais Lefort, Castoriadis e, principalmente, Habermas, que toma a forma de democracia deliberativa. Esta proposta desenvolve uma reorganização do problema da representação recolocando no debate democrático: a questão da relação entre procedimento e participação societária; o problema da escala no interior do debate democrático, revisitando a questão da adequação da solução não participativa e burocrática ao nível local; e o problema entre representação e diversidade cultural e social. O segundo tem origem no Sul global e ocorre a partir dos anos 1970, em razão do movimento de surgimento das novas democracias na periferia da Europa, na América Latina, na África e na Ásia. Diferem-se da crítica do norte por decorrerem de um processo de redefinição do significado de democracia. “Assim,

---

<sup>39</sup> “As formas burocráticas descritas por Weber e Bobbio são monocráticas na forma com gerem o pessoal administrativo e na forma como advogam uma solução homogeneizante para cada problema enfrentado em cada jurisdição. Ou seja, a concepção tradicional de gestão burocrática advoga uma solução homogênea para cada problema, a cada nível da gestão administrativa, no interior de uma jurisdição administrativa” (SANTOS & AVRITZER, 2002, s/p).

<sup>40</sup> “Se é verdade que a autorização via representação facilita o exercício da democracia em escala ampliada, tal como argumenta Dahl, é verdade também que a representação dificulta a solução das duas outras questões: a da prestação de contas e a da representação de múltiplas identidades. A representação não garante, pelo método da tomada de decisão por maioria, que identidades minoritárias irão ter a expressão adequada no parlamento” (SANTOS & AVRITZER, 2002, s/p).

todos os casos de democracia participativa estudados se iniciam com uma tentativa de disputa pelo significado de determinadas práticas políticas, por uma tentativa de ampliação da gramática social e de incorporação de novos actores ou de novos temas na política” (SANTOS & AVRITZER, 2002, s/p). Apesar de se tratarem de processos ocorridos em diversos países, há elementos que permitem uni-los sob uma categoria:

os actores que implantaram as experiências de democracia participativa colocaram em questão uma identidade que lhes fora atribuída externamente por um Estado colonial ou por um Estado autoritário e discriminatório. Reivindicar direitos de moradia (Portugal), direitos a bens públicos distribuídos localmente (Brasil), direitos de participação e de reivindicação do reconhecimento da diferença (Colômbia, Índia, África do Sul e Moçambique) implica questionar uma gramática societária e estatal de exclusão e propor, em alternativa, uma outra mais inclusiva (SANTOS & AVRITZER, 2002, s/p).

O principal diferencial das concepções não-hegemônicas de democracia, em relação à concepção hegemônica, é a não existência de um “interesse homogeneizante”, isto é, cada um dos modelos surgidos a partir da crítica à democracia procedimental de inspiração liberal quer se afirmar também como modelo democrático válido, sem no entanto se propor como único possível. Há, no contexto das democracias não hegemônicas uma pluralidade democrática intrínseca - o espaço para a criatividade e a inovação social, adaptando e aprimorando as formas institucionalizadas e não institucionalizadas de prática democrática, que resultam em uma coexistência de diferentes modelos democráticos, ao que os autores dão o nome de demodiversidade<sup>41</sup>.

A emergência das concepções não hegemônicas de democracia pode ser encarada como uma resposta à uma crise do paradigma democrático hegemônico, o que é

---

<sup>41</sup> “*A perda da demodiversidade*. A comparação entre os estudos e debates sobre a democracia nos anos 1960 e na última década leva-nos facilmente à conclusão de que a nível global se perdeu demodiversidade nos últimos trinta anos. Por demodiversidade entendemos a coexistência pacífica ou conflitual de diferentes modelos e práticas democráticas. Nos anos 1960, se, por um lado, o modelo hegemônico de democracia, a democracia liberal, parecia destinado a ficar confinado, enquanto prática democrática, a um pequeno recanto do mundo, por outro lado, fora da Europa ocidental e da América do Norte, existiam outras práticas políticas que reivindicavam o estatuto democrático e faziam-no à luz de critérios autónomos e distintos dos que subjaziam à democracia liberal. Entretanto, à medida que essas práticas políticas alternativas foram perdendo força e credibilidade, foi-se impondo o modelo de democracia liberal como modelo único e universal e a sua consagração foi consumada pelo Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional ao transformá-lo em condicionalidade política para a concessão de empréstimos e ajuda financeira” (SANTOS & AVRITZER, 2002, s/p).

chamado pela teoria como terceira onda de democratização<sup>42</sup>. Enquanto a concepção hegemônica vê a democracia como uma forma ou um método de governo (SCHUMPETER, 2019) - a chamada democracia procedimental, as concepções não hegemônicas mergulham por uma concepção substancial ou qualitativa de democracia:

Em todos os casos, juntamente com a ampliação da democracia ou sua restauração houve também um processo de redefinição do seu significado cultural ou da gramática societária vigente. Assim, todos os casos de democracia participativa estudados se iniciam com uma tentativa de disputa pelo significado de determinadas práticas políticas, por uma tentativa de ampliação da gramática social e de incorporação de novos actores ou de novos temas na política (SANTOS & AVRITZER, 2002, s/p).

A busca por paradoxos permite orientar o olhar do pesquisador para pontos de incompreensão dentro da teoria e, sobretudo, pontos onde a teoria falha. Desta forma, a investigação voltada para os paradoxos possibilita um caminho de estímulo à heurística e à criatividade, conduzindo a pesquisa a novos temas, novas descobertas e aos avanços. Por outro lado, paradoxos e paradigmas são categorias que não se restringem ao sistema científico, podem ser aplicadas a qualquer sistema comunicacional. Assim, é possível se falar em um paradigma democrático, um paradigma político, um paradigma econômico etc., todos relacionados com seus respectivos sistemas e, igualmente, sujeito aos paradoxos. No próximo ponto, será explorado especificamente os desdobramentos epistemológicos dos paradoxos da democracia, próprios esse do sistema político.

### 2.3 OS PARADOXOS DA DEMOCRACIA E SEUS DESDOBRAMENTOS EPISTEMOLÓGICOS

A crise da democracia liberal no final dos anos 1970 coloca em perspectiva três paradoxos. O primeiro é dissolvido por uma espécie de sentimento narcísico que a democracia liberal nutre por si mesma ao propor-se como o modelo democrático verdadeiro. A contradição é que, desta maneira, a sociedade que discursa através

---

<sup>42</sup> Conferir Huntington (1993) e Hagopian & Mainwaring (2005)

do procedimento democrático, performa esta discussão totalitariamente. A democracia liberal e os totalitarismos do século XX não seriam duas formas antagônicas de Estado, mas faces antagônicas de uma mesma forma estatal. O segundo paradoxo - decorrente do primeiro como uma espécie de paradoxo do observador - diz respeito à relação antagônica estabelecida entre o consenso procedimental e dissenso contencioso no seio do discurso democrático. Este antagonismo tem sido utilizado por duzentos anos como a base do binômio público/privado, selecionando os assuntos que podem ou não ser considerados discutíveis na esfera pública. O terceiro não chega a ser um paradoxo estruturante, mas bastante relevante no atual estado de crise das democracias, e que acompanha as tradições democráticas desde a Grécia clássica. Trata-se de uma forma de ceticismo democrático no qual a opinião pública tende a desejar e confiar na democracia como forma de governo, mas desconfia das instituições responsáveis por sua manutenção. Apesar do ceticismo em relação à democracia já desde as concepções clássicas de democracia<sup>43</sup>, difere-se substancialmente deste ceticismo atual.

A democracia liberal traz consigo o gérmen do totalitarismo ao considerar-se como o único modelo ou concepção democrático possível. Considera abjeto, repugnante, moralmente inferior tudo aquilo que não lhe reflete. Admira-se enquanto forma perfeita e acabada de Estado. A democracia liberal sai vitoriosa do embate contra o totalitarismo fascista na II Guerra Mundial - o que lhe reforça a fé na própria perfeição. A vitória é comemorada com o Plano Marshall, apenas para ser questionada em seguida. Logo a democracia liberal é confrontada pela agitação dos novos movimentos sociais - negros, mulheres, LGBT, ambientalista, povos tradicionais, remanescentes e originários, deficientes, hippies, estudantes - aos poucos as diferenças renegadas pelo liberalismo<sup>44</sup> revelam que a democracia liberal é tão eugênica quanto a hidra que pensara ter decapitado. Sob os auspícios do livre

---

<sup>43</sup> Utiliza-se o termo aqui para se referir à democracia tal como concebida pelos pensadores da antiguidade grego-romana, diferenciando-se assim das concepções modernas que são a hegemônica e a não hegemônica.

<sup>44</sup> O liberalismo clássico constitui seu ideário invisibilizando as diferenças constituindo o discurso da Igual dignidade, fundamentado em uma forma de vida própria do homem branco burguês europeu, atribuindo como próprio da esfera pública tudo que diz respeito ao homem branco e ao artificial e à esfera privada tudo que diz respeito ao não-homem branco e ao natural (Pateman, 1995). Nesse sentido, o ideário liberal não passaria de um particularismo disfarçado de universalismo (Taylor, 2000). Em defesa do liberalismo, contra a posição de Taylor, conferir Habermas (1995) e Vita (2002)

mercado a democracia estigmatiza e marca os corpos dos seus cidadãos e legitima sistematicamente dentro de suas fronteiras as exceções que alega praticar apenas fora delas.

A pretensão da democracia liberal de constituir-se como único modelo democrático legítimo encontra sua paradoxalidade justamente naquilo que há de mais essencial na diferença entre um regime democrático e um regime totalitário<sup>45</sup>. Kelsen sugere um paralelismo entre o absolutismo filosófico e o absolutismo político<sup>46</sup>; e entre o relativismo filosófico e a democracia<sup>47</sup>. Para Kelsen, o regime democrático pressupõe o relativismo epistemológico<sup>48</sup>. Essa pluralidade está na base do paradoxo narcísico: “a democracia, neste sentido, implica sempre ruptura com

---

<sup>45</sup> Desde que existe a filosofia, existe também a tentativa de a relacionar com a política; podemos dizer que essa tentativa logrou êxito na medida em que, hoje, a ligação entre a teoria política política e aquela parte da filosofia que chamamos de ética é reconhecida como um truísmo. Contudo, parece estranho supor - e este ensaio busca exatamente verificar esta suposição - que haja um paralelismo externo, e talvez até uma relação interna, entre a política e outros ramos da filosofia, como a epistemologia, isto é, a teoria do conhecimento, e a teoria dos valores. É justamente no âmbito dessas duas teorias que reside o antagonismo entre absolutismo e relativismo filosófico; e esse antagonismo parece ser em muitos aspectos análogo à oposição fundamental entre a autocracia e a democracia, que representam respectivamente o absolutismo e o relativismo no domínio da política (KELSEN, 2000, p. 347).

<sup>46</sup> “O paralelismo entre o absolutismo filosófico e o absolutismo político é evidente. A relação entre o objeto de conhecimento, o absoluto, e o sujeito do conhecimento, o indivíduo humano, é bastante similar à relação entre um governo absoluto e os seus súditos. assim como o poder ilimitado desse governo não sofre a influência dos súditos, que são obrigados a obedecer leis sem tomar parte em sua criação, também o absoluto está situado além da nossa experiência, e o objeto do conhecimento, segundo a teoria do absolutismo filosófico - é independente do sujeito do conhecimento, totalmente determinado em sua cognição por leis heterônomas. O absolutismo filosófico pode muito bem ser caracterizado como um totalitarismo epistemológico. De acordo com essa visão, a constituição do universo certamente não possui um caráter democrático” (KELSEN, 2000, p. 350).

<sup>47</sup> Poder-se ia tomar como analogia mais ou menos superficial entre a democracia e o relativismo o fato de que os princípios fundamentais da liberdade e da igualdade são características de ambas, de que o indivíduo é politicamente livre na medida em que participa da criação da ordem social a que está sujeito, assim como o sujeito cognoscente - segundo a epistemologia relativista - é autônomo no processo de cognição; e que a igualdade política dos indivíduos corresponde à igualdade dos sujeitos do conhecimento, fato que a epistemologia relativista necessita pressupor para evitar o solipsismo e o pluralismo. contudo, um argumento mais sério em favor da relação entre democracia e relativismo é o fato de que quase todos os grandes representantes da filosofia relativista foram politicamente favoráveis à democracia, enquanto os partidários do absolutismo filosófico, os grandes metafísicos, foram a favor do absolutismo político e contrários à democracia (p.353)

<sup>48</sup> “Quem considera inacessíveis ao conhecimento humano a verdade absoluta e os valores absolutos não deve considerar possível apenas a própria opinião, mas também a opinião alheia. Por isso, o relativismo é a concepção de mundo suposta pela ideia democrática. A democracia julga da mesma maneira a vontade política de cada um, assim como respeita igualmente cada credo político, cada opinião política cuja expressão, aliás, é a vontade política. Por isso a democracia dá a cada convicção política a mesma possibilidade de exprimir-se e de buscar conquistar o ânimo dos homens através da livre concorrência.” (KELSEN, 2000, p. 105).

tradições estabelecidas e, portanto, a tentativa de instituição de novas determinações, novas normas e novas leis” (SANTOS & AVRITZER, 2002, s/p).

O segundo paradoxo diz respeito à “relação paradoxal entre consenso procedimental e dissenso conteudístico no Estado democrático de direito” (NEVES, 2016, p. 138). Para Kelsen, o procedimento é uma decorrência do relativismo filosófico. O reconhecimento de que nenhuma ideia é absoluta importa à democracia a proteção às ideias minoritárias: “O domínio da maioria, característico da democracia, distingue-se de qualquer outro tipo de domínio não só porque, segundo a sua essência mais íntima, pressupõe por definição uma oposição - a minoria - mas também porque reconhece politicamente tal oposição e a protege com os direitos e liberdades fundamentais” (KELSEN, 2000, p. 106). O foco no procedimento também não escapa à Luhmann:

que entendamos a democracia como a divisão da cúpula: a divisão da cúpula do sistema político diferenciado através da distinção entre governo e oposição. Em termos teóricos do sistema, poderíamos também falar da codificação do sistema político, pela qual a codificação significa simplesmente que o sistema se orienta com referência à diferença entre valores positivos e negativos: a diferença falsa / verdadeira no caso da ciência, a diferença justa / injusta no caso do sistema jurídico, a diferença de imanência / transcendência no caso do sistema religioso e no caso do sistema político precisamente a diferença governo / oposição<sup>49</sup>

Luhmann não nega a dimensão qualitativa da democracia, mas prefere deixar esse problema para outros<sup>50</sup>. O problema do caminho que Luhmann decide trilhar é reduzir a democracia a um atributo do sistema político. Neves (2016) mostra as

---

<sup>49</sup> “I propose that we understand democracy as the splitting of the summit: the splitting of the summit of the differentiated political system through the distinction between government and opposition. In system theoretical terms we could also speak of the coding of the political system, whereby coding simply means that the system orients itself with reference to the difference between positive and negative values: the difference false/true in the case of science, the difference justice/injustice in the case of legal system, the difference immanence/transcendence in the case of religious system and in the case of the political system precisely the difference government/oppositions” (LUHMANN, 1990, p.47)

<sup>50</sup> “The future of democracy appears differently according to the concept of democracy we adopt, and according to these different futures we can already observe problems in the present which we are convinced others do not see or do not take seriously enough. If democracy means reason and freedom, emancipation from socially conditioned tutelage, hunger and need, political, racist, sexist and religious oppression, peace and secular happiness of every kind - then indeed things look bad. And indeed so bad that there is a high probability that everything we undertake will only make conditions worse. I leave it to others to talk about these problems” (LUHMANN, 1990, p.46).

limitações dessa concepção, em especial nas sociedades periféricas (trazendo um sentido próprio de periferia). A ideia de um Estado democrático de direito, ao invés de reduzir-se à aplicação de um código específico na estabilização de expectativas do sistema político, é um atributo que envolve uma série de arranjos jurídico-políticos mediados por uma constituição, que compreende a relação entre os diversos sistemas sociais, a esfera pública, e o mundo da vida:

Diante do exposto, pode-se concluir que o Estado Democrático de Direito, pressupondo reciprocamente uma esfera pública pluralista, legitima-se enquanto é capaz de, no âmbito político-jurídico da sociedade supercomplexa da contemporaneidade, intermediar consenso procedimental e dissenso conteudístico e, dessa maneira, viabilizar e promover o respeito recíproco às diferenças, assim como a autonomia das diversas esferas de comunicação (NEVES, 2015. 156).

A ideia de que o Estado democrático está para além de um determinado arranjo do sistema político mas pressupõe, de uma forma mais ampla, a defesa da pluralidade na esfera pública vai ao encontro do argumento kelseniano de que um estado democrático só é possível - ou, em outros termos, é consequência - de uma sociedade democrática. Isto é, de uma sociedade onde o relativismo filosófico é o paradigma predominante<sup>51</sup>. O procedimento, neste sentido, possui um papel fundamental na defesa da democracia:

No capítulo XVIII do Evangelho de São João conta-se um episódio da vida de Jesus. A narração, simples e, em sua simplicidade, lapidar, pertence ao que de mais grandioso já foi produzido pela literatura mundial, alçando-se, sem querer, à categoria de símbolo - trágico - da democracia. Transcorre o período das festas de Páscoa quando Jesus, acusado de se ter proclamado rei dos Judeus, é conduzido diante de Pilatos, governador romano. Este, a cujos olhos de romano aquele judeu só pode parecer um obra louco, pergunta ironicamente a Jesus: “Então és rei dos judeus?” Jesus responde com a mais profunda seriedade e compenetrado da chama de sua missão divina: “Tu o dizes, eu sou rei. Para isso nasci e para isso vim ao mundo, para dar testemunho à verdade; todo aquele que é da verdade ouve a minha voz”. Então Pilatos, representante de uma civilização velha, cansada e que, por isso, se tornou cética, pergunta a Jesus: “O que é a verdade?” Como Pilatos não sabe o que é a verdade e, sendo romano, é avesso a falar democraticamente, apela para o povo e organizar um plebiscito. E de novo sai para junto dos judeus, contra o Evangelho, e lhes diz: “Não encontro nele nenhum crime. Já um costume entre vós de que eu vos solte alguém na Páscoa. Quereis, pois, que eu vos solte o rei dos judeus?” O

---

<sup>51</sup> Este é o sentido exato do sistema político que denominamos democracia e que pode ser oposto ao absolutismo político apenas porque é expressão do relativismo político (KELSEN, 2002, p.107)

plebiscito volta-se contra Jesus. então de novo eles clamam dizendo: “Não este, porém Barrabás!”. Barrabás era um ladrão. Talvez se objete, talvez os crentes, crentes políticos, objete que esse exemplo depõe mais contra a democracia do que a seu favor. E é preciso reconhecer o valor de tal objeção; contanto que os crentes estejam tão seguros de sua verdade política - que, se necessário, deverá ser realizada mesmo por vias cruentas - quanto o filho de Deus (KELSEN, 2000, p. 107)

Kelsen usa o mito da crucificação para ilustrar a relação entre forma e conteúdo. Apenas por causa do procedimento (o costume de consultar a população sobre a quem deveria ser dado o indulto de Páscoa) é que a tese de Jesus, simbolizando a minoria neste caso, pôde prevalecer (ainda que tenha sido derrotada no plebiscito). Tomado o mito a partir de sua coerência interna, pode-se até dizer que a certeza da verdade, para Jesus, não é dogmática tampouco solipsista, pois são inúmeros os momentos em sua trajetória que tem a oportunidade de comprová-la empiricamente (através da realização de milagres e durante o retiro no deserto). É uma certeza aproximada o suficiente para que Jesus possa dizer ao final “Pai, perdoai-vos, eles não sabem o que fazem”, mas não absoluta. Por isso, conclui Kelsen, que Jesus é levado à questão derradeira: “Pai, porque me abandonaste?”.

A limitação procedimental da democracia liberal, assim, se constitui quando o conjunto de procedimentos considerados garantidores do amplo debate são resumidos àqueles concebidos inicialmente pelos países centrais em favor de uma concepção monocultural de democracia:

Pensar a democracia como ruptura positiva na trajetória de uma sociedade implica abordar os elementos culturais dessa mesma sociedade. Mais uma vez, abre-se aqui o espaço para discutir o procedimentalismo e as suas dimensões societárias. No interior das teorias contra-hegemônicas, Jürgen Habermas foi o autor que abriu o espaço para que o procedimentalismo passasse a ser pensado como prática societária e não como método de constituição de governos. Habermas ampliou o procedimentalismo, reintroduzindo a dimensão societária originalmente ressaltada por Kelsen (SANTOS & AVRITZER, 2002, s/p).

A emergência do paradoxo procedimental desdobra-se como uma constante busca por novas formas democráticas. Nos modelos de democracia deliberativa do norte global, isso significa a busca por ampliação do procedimento através da deliberação racional, favorecendo a consideração do maior número de argumentos possíveis a cada deliberação. Nos modelos de democracia participativa, do sul global, esse movimento se dá pela inovação dos arranjos democráticos, mesclando formas

institucionalizadas e não institucionalizadas de participação democrática, integrando técnicas de participação direta com representação. Isso não significa que os modelos participativos neguem o problema da deliberação, mas que reconhecem que da forma como é colocado pelo Norte, não considera problemas questões próprias do sul global e que impactam na qualidade de suas democracias, tais como a pluralidade identitária e as desigualdades sociais. O enfrentamento do paradoxo procedimental possibilita que as democracias podem, segundo à permeabilidade de seus sistemas à esfera pública, e desta aos problemas do mundo da vida, ser pensadas em função de sua intensidade democrática. Esta possibilidade leva à emergência do terceiro paradoxo.

O terceiro paradoxo que emerge da crise da democracia liberal é uma forma peculiar de ceticismo. Difere-se de um ceticismo “clássico” em relação à democracia. Este último está presente na percepção da filosofia política desde a antiguidade como uma desconfiança generalizada na democracia como resposta à questão do bom governo. Platão colocava a democracia em penúltimo lugar de valor na sua lei da sucessão degenerescente das Constituições<sup>52</sup> e Aristóteles a denunciava como o governo dos medíocres<sup>53</sup>. Políbio, em Roma, via a democracia como um eterno

---

<sup>52</sup> Segundo Platão, assim como existem ‘cinco modos d’alma’, existem ‘cinco modos de Constituições políticas’. Em primeiro lugar, existe uma Constituição perfeita na qual tudo, na comunidade civil é comum (as mulheres, as crianças, a educação, os meios de defesa) e em que os governantes se caracterizam por sua aptidão filosófica. Em seguida, existem quatro outras Constituições, todas elas imperfeitas; em ordem decrescente de valor: a timocracia, a oligarquia, a democracia e a tirania. Os gregos cultos, que certamente não se opunham nem às lutas partidárias nem à literatura panfletária que chamaríamos de ‘engajada’, inclinavam-se espontaneamente, como a isso os convidavam os relatos de de Heródoto, a comparar entre si essas constituições e a multiplicar os projetos constitucionais. Quanto a Platão, ele se atém à lógica decorrente de sua filosofia idealista e, expondo no livro VIII de *A República* a lei da sucessão degenerescente das Constituições, situa os diversos tipos de regimes políticos em relação à Constituição perfeita de sua aristocrática Callipolis. Essa lei de corrupção e decadência que se manifesta em camadas sucessivas - do governo dos melhores ou aristocracia à timocracia (ou timarquia), regime no qual a autoridade do poder, fundada na honra (timê), lança sempre uma sombra de medo; depois, da timocracia à oligarquia dominadas, como mostra o exemplo de Esparta nos séculos V e IV, pela ambição e pelo apetite por riquezas; da oligarquia à democracia cuja imagem trágica e assassina foi fixada por Atenas que, no entanto, reivindicava a igualdade; por fim, o tronco ‘presidencial’ da democracia empurra para a tirania, na qual a dominação, feita de descomedimento e de *hybris*, anula a Constituição (*politeia*) e torna-se a própria negação da política (*politikê*)” (GOYARD-FABRE, 2003, p. 28-29).

<sup>53</sup> “Em suma, embora Aristóteles adote um olhar filosófico que difere do de Platão, o que leva a examinar os desvios que, na história concreta, falsificam a retidão das formas constitucionais, também só julga a democracia confrontando sua natureza intrínseca com a dos outros tipos de governo. E o fato de que, quando a maioria está no poder a democracia infringe um desvio à República ou *politeia* é a seus olhos tão deletério quanto o desvio da aristocracia para a oligarquia, ou da monarquia para a tirania. O que disso se conclui é que, nem mais nem menos que a tirania ou a oligarquia, a democracia é um mau governo porque a autoridade do povo que governa se exerce em geral em detrimento dele mesmo” (GOYARD-FABRE, 2003, p. 34).

retorno do bom governo à corrupção<sup>54</sup>. Quando os revolucionários estadunidenses importaram a democracia da antiguidade (Ober, 1966) e da federação helvética (Maissen, 2019), trouxeram junto o ceticismo. Seja o ceticismo pela democracia direta ou pura expresso por Madison (Limongi, 1997), seja o ceticismo pela própria incapacidade dos seres humanos de resistirem à capacidade corruptiva do poder, que inspirou o desenho de freios e contrapesos que marca os Estados democráticos contemporâneos. O ceticismo do último quartel do século XX, no entanto, é diferente. Não é uma descrença da democracia em si, mas uma estranha contradição na esfera da opinião pública que tende a ver a democracia como a melhor resposta para a questão do bom governo, ao mesmo tempo em que nutre uma desconfiança crônica em instituições chaves para sua manutenção: “em muitos dos países democráticos mais antigos e estáveis, os cidadãos possuem pouca confiança em algumas instituições democráticas importantes. No entanto, a maioria dos cidadãos continua acreditando no desejo da democracia”<sup>55</sup>. A resposta que as democracias não hegemônicas dão a este ceticismo é o incremento da participação social, seja através da pluralidade no procedimento (PATEMAN, 1970; HABERMAS, 1995; SEN, 2011), no caso dos modelos deliberativos, seja pela busca de novos mecanismos de inclusão no espaço público e integração entre a sociedade civil e o poder público (SADER, 1986; HELLER, 2000; SANTOS 2002; MICHELUTTI, 2007; AVRITZER, 2009, 2012; GOHN, 2014), no caso dos modelos participativos. A resposta teórica ao paradoxo do ceticismo é a busca pela integração da pluralidade na teoria democrática. É assim na ideia de poliarquia de Robert Dahl (1973), no multiculturalismo de TAYLOR et al. (2001), na luta por reconhecimento de Honneth (2003) e Fraser (2010), na teoria da qualidade democrática de Morlino (2009, 2015), e nas noções de regimes híbridos e democracias de alta e baixa intensidade (GILLS & ROCAMORA, 1992) que daí

---

<sup>54</sup> “Invocando Platão, embora se afaste bastante das teses de *A República*, expõe uma teoria da sucessão das Constituições na qual, diz ele, a democracia resulta da inevitável revolta do povo contra a oligarquia que, cedo ou tarde, deforma e corrompe a aristocracia. Nessa revolta, o povo alega seu direito à cidadania e exige a liberdade e a igualdade. É certo que Políbio considera que o povo se deixa facilmente corromper e que, das lutas fratricidas que nele ocorrem, brotarão crises que farão renascer a monarquia. A seu ver, o ciclo dos regimes é até mesmo inexorável e se repetirá eternamente. Portanto, nenhuma constituição é verdadeiramente boa, pois todas contêm, como um verme num fruto, o gérmen de sua decomposição” (GOYARD-FABRE, 2003, p. 35)

<sup>55</sup> “In many of the oldest and most stable democratic countries, citizens possess little confidence in some key democratic institutions. Yet most citizens continue to believe in the desirability of democracy” (DAHL, 1999, p. 8).

decorrem, e no conceito de demodiversidade como a busca de novas possibilidades democráticas de Boaventura de Souza Santos (2018).

A emergência das concepções não hegemônicas tem importantes desdobramentos epistemológico e metodológico para a teoria democrática. Do ponto de vista liberal, focado no procedimento e em um modelo monocultural de democracia, a linha divisória entre regimes democráticos e não democráticos é relativamente fácil de ser traçada. A medida em que os paradigmas não hegemônicos de democracia buscam superar o procedimentalismo – ou, pelo menos, um único modelo de procedimentalismo – como critério caracterizador suficiente para julgar a democraticidade de uma sociedade, abdica da “segurança epistemológica”. Em troca, ganha abrindo a teoria democrática à complexidade das relações sócio-políticas do mundo globalizado. Ao se pensar, por exemplo, em um modelo de democracia global como o imaginado por Amartya Sen (2011) ou mesmo por Kelsen (1955) – isso para nem mesmo sair do campo liberal - é difícil pensar que tais modelos sejam possíveis através da imposição de uma única concepção de democracia, anglocentrada.

Quando Luhmann reflete sobre o futuro da democracia, não a concebe fora do paradigma procedimental. Em verdade, ele não nega a dimensão qualitativa da democracia, mas prefere deixar para os outros falarem sobre isso<sup>56</sup>. Para Luhmann a democracia não é governo do povo, tampouco um princípio segundo o qual todas as decisões devem ser feitas com a participação social. Ao invés disso propõe:

que entendamos a democracia como a divisão da cúpula: a divisão da cúpula do sistema político diferenciado através da distinção entre governo e oposição. Em termos teóricos do sistema, poderíamos também falar da codificação do sistema político, pela qual a codificação significa simplesmente que o sistema se orienta com referência à diferença entre valores positivos e negativos: a diferença falsa / verdadeira no caso da ciência, a diferença justiça / injustiça no caso do sistema jurídico, a diferença de imanência / transcendência no caso do sistema religioso e no caso do sistema político precisamente a diferença governo / oposição<sup>57</sup>.

---

<sup>56</sup>Cf. nota 64

<sup>57</sup> “I propose that we understand democracy as the splitting of the summit: the splitting of the summit of the differentiated political system through the distinction between government and opposition. In system theoretical terms we could also speak of the coding of the political system, whereby coding simply means that the system orients itself with reference to the difference between positive and negative values: the difference false/true in the case of science, the difference justice/injustice in the case of legal system, the difference immanence/transcendence in the case of religious system and

A forma como Luhmann coloca a questão democrática dá ênfase também para a constante indeterminação própria do sistema democrático, dando ao procedimento a responsabilidade pela estabilização das expectativas geradas pelo sistema político. Neves (2016) mostra as limitações dessa concepção, em especial nas sociedades periféricas (trazendo um sentido próprio de periferia). A ideia de um Estado democrático de direito, ao invés de reduzir-se à aplicação de um código específico na estabilização de expectativas do sistema político, é um atributo que envolve uma série de arranjos jurídico-políticos mediados por uma constituição, que compreende a relação entre os diversos sistemas sociais, a esfera pública, e o mundo da vida:

Diante do expostos, pode-se concluir que o Estado Democrático de Direito, pressupondo reciprocamente uma esfera pública pluralista, legitima-se enquanto é capaz de, no âmbito político-jurídico da sociedade supercomplexa da contemporaneidade, intermediar consenso procedimental e dissenso conteudístico e, dessa maneira, viabilizar e promover o respeito recíproco às diferenças, assim como a autonomia das diversas esferas de comunicação (NEVES, 2015. 156).

O conceito de democracia como forma ou método de governo do paradigma liberal dá lugar a uma nova concepção no paradigma não hegemônico, uma concepção que tem como finalidade absorver o maior grau de incerteza que decorre da ampliação dos horizontes sob os quais o atributo democrático pode ser aplicado. É neste sentido que a democracia passa a ser percebida como uma nova gramática social<sup>58</sup>.

Não é difícil supor o porquê desta noção de democracia como uma qualidade que transcende a esfera política tenha prosperado no pensamento social do sul global, muito embora suas raízes apareçam já no pensamento de Rosa Luxemburgo (LUXEMBURGO, 1904, 2015, 2017). Enquanto nos países do norte as democracias

---

in the case of the political system precisely the difference government/oppositions" (LUHMANN, 1990, p.47)

<sup>58</sup> "O problema da democracia nas concepções não hegemônicas está estreitamente ligado ao reconhecimento de que a democracia não constitui um mero acidente ou uma simples obra de engenharia institucional. A democracia constitui uma nova gramática histórica. Não se trata nesse caso, como em Barrington Moore, de pensar as determinações estruturais para a constituição dessa nova gramática. Trata-se, sim, de perceber que a democracia é uma forma sócio-histórica e que tais formas não são determinadas por quaisquer tipos de leis naturais" (SANTOS e AVRITZER, 2002, s/p).

neste período estavam consolidadas a tal ponto que as demandas por mudanças estruturais no procedimento e na própria concepção de democracia poderiam ser facilmente traduzidas ou mesmo iniciadas dentro do próprio sistema político, ele não se aplicaria aos países do sul. De todos os países do sul global visitados no projeto “Democratizar a democracia” (SANTOS, 2002), a Índia seria o único a permanecer sem qualquer ruptura institucional na segunda metade do século XX. Desta forma, não houve outra maneira para estes países construírem suas democracias a não ser a partir de fora do sistema político. Sem acesso ao sistema político, a ideia de democracia floresce no mundo da vida como valor, ou mesmo utopia, exercendo pressão adaptativa e aprendizado sistêmico em outros sistemas que não o político. Tomando o caso brasileiro, são inúmeros os exemplos onde pode-se observar aquele problema próprio do campo democrático, tornam-se respostas em alguns sistemas específicos: o nacional-desenvolvimentismo no sistema econômico, e pedagogia da libertação, no sistema educacional; as tv’s educadoras, no sistema científico; a teologia da libertação, no sistema religioso etc. Esta é uma hipótese que merece ser mais bem explorada, contudo, em outra oportunidade. Por hora, basta focalizar a ideia de que a concepção de democracia como uma nova gramática da sociabilidade ao mesmo tempo que permite mensurar a qualidade democrática de diferentes países em relação às suas instituições políticas<sup>59</sup>, possibilita pensar a democracia como uma qualidade aplicável à diferentes espaços de sociabilidade, instituições e subsistemas do sistema social.

O ganho epistemológico no esforço de Marcelo Neves (2016) de tentar unificar os modelos luhmanniano e habermasiano de sociedade permite conceber a

---

<sup>59</sup> Esta é a proposta, por exemplo, dos chamados rankings de democracia. A esta prática, no entanto, registra-se a objeção que esse tipo de ranqueamento tem sido utilizado como instrumento de pressão internacional e opressão ideológica contra nações soberanas por potências e organismos internacionais para punir populações que elegem democraticamente caminhos diferentes daqueles estabelecidos como os corretos pela hegemonia do capital internacional. Cabe lembrar o caso recente em que o presidente do Banco Mundial, Paul Romer, reconheceu e pediu desculpas por ter manipulado dados sobre o Chile em um ranking de competitividade para deliberadamente prejudicar o governo democraticamente eleito de Michelle Bachelet, por motivações políticas. Considerando que os rankings democráticos são utilizados por diversos organismos internacionais e empresas para definir investimentos, concessão de empréstimos, entre outras ações, o quanto podem contribuir para efetivamente melhorar a qualidade democrática dos países que buscam aferir? Se o caso chileno é representativo de quanto esses rankings podem ser úteis para prejudicar democracias (o ranking nesta perspectiva não seria um elemento a interferir na qualidade democrática que ele pretende mensurar?), por outro lado carecem evidências sobre a eficácia desse tipo de comparação competitiva para constranger governos autoritários e violadores de direitos humanos.

democracia como algo além de um arranjo específico possível do sistema político a partir de uma teoria unificada da sociedade e do direito. Uma sociedade democrática passa é definida, em seu modelo, como uma sociedade onde os sistemas sociais estão conectados à esfera pública através de aberturas que permitem a tradução das demandas sociais e de outros sistemas (*inputs*), ao mesmo tempo em que a relação entre os sistema sociais é mediada pela Constituição.

Tomando como base epistemológica o modelo de Neves, propõe-se uma definição de democracia como uma qualidade que diz respeito à capacidade de um subsistema social responder às demandas sociais, sem que isso signifique sofrer a alopirose de outros sistemas. Isto é, a qualidade democrática de um subsistema social deve relacionar-se à sua capacidade de absorver as demandas da esfera pública, operar essas demandas de acordo com seu código e seus programas internos, mas devolver um *output* sujeito à avaliação da esfera pública. Isso, ao mesmo tempo em que dispõe de mecanismos de controle e de recursividade capazes de resistir ao impulso de captura dos outros sistemas.

Hoje são muito poucos os países que não têm ao menos algum resquício de formas democráticas. Mesmo o Index da Democracia do *The Economist* - que é bastante enviesado por uma concepção liberal de democracia - define 113 países como democracias plenas, imperfeitas ou como regimes híbridos<sup>60</sup> e apenas 54, aproximadamente um terço do total de 167, como regimes autoritários. Mecanismos de participação direta ou mista têm sido adotados pela maioria destes países. Nos fóruns internacionais, a participação da sociedade civil tem sido uma prática cada vez mais constante. Movimentos como a Primavera Árabe, *Occupy Wall Street*, a Revolução Silenciosa na Islândia e os protestos de 2019 no Chile e na França tem mostrado que a participação social é um valor cada vez mais globalizado. Mesmo na Bolívia, onde Evo Morales – tido como progressista - fora içado do poder por um movimento elitista, mas que não deixou de contar com a insatisfação popular gerada por sua insistência em perpetuar-se no poder. O caso boliviano revela que a falta de paciência com o déficit democrático não tem lado ideológico à medida em que a participação política se espalha pelo mundo globalizado como um valor. Assim, as novas democracias não estão a salvo da crise de legitimidade gerada pela

---

<sup>60</sup> Apenas por curiosidade, em 2019 o Brasil ocupa o 52º lugar, sendo considerado uma democracia imperfeita. O melhor posicionamento do país no ranking foi em 2011, quando esteve em 45º lugar.

insatisfação popular com as instituições democráticas. Boa parte dessa insatisfação, por outro lado, precisa ser compreendida também no contexto da crise financeira de 2008 (PIKETTY, 2014), e dos escândalos de corrupção que se sucederam em vários países (FERGUSON, 2012; ERLINGSSON, LINDE & ÖHRVALL, 2016; MICHA et. al., 2015; WON, 2017; CASTELLS, 2018; MANZETTI, 2014; AVRITZER, 2018; PONCE DE LEÓN & GARCÍA AYALA, 2019; WARF, 2019). Esta insatisfação se faz sentir, desde meados da década de 2010, pela ascensão de *outsiders* patrocinados por discursos autoritários em democracias de todas as matizes.

## 2.4 A RELAÇÃO ENTRE DEMOCRACIA E TRIBUTAÇÃO

Uma série de rebeliões de massas eclodiram na Europa a partir do ano de 1848<sup>61</sup>. Durante uma dessas manifestações, em Colônia, Karl Marx conclamou a população a deixar de pagar impostos<sup>62</sup>. Essa incitação, em verdade, decorreu de um decreto aprovado pela Assembleia Nacional proibindo o pagamento de impostos enquanto o rei lhe proibisse a reunião<sup>63</sup>. A Revolução foi derrotada em fevereiro de 1849 e Karl Marx, juntamente com os líderes do movimento, foi levado ao júri popular sob a acusação de incitar a revolta em cumplicidade ao Comitê Democrático (BHAGAT

---

<sup>61</sup> O ano de 1848 é considerado chave para a compreensão da história contemporânea. Colocado em perspectiva iniciou uma centúria que culminou com a Segunda Guerra Mundial, com o início da Era Atômica e a Fundação do Estado de Israel e o início da Guerra Fria. Em 1848 foi publicado o Manifesto Comunista. Também neste ano se deu início a uma série de revoluções nacionalistas, um período que viria a ser conhecido como Primavera dos Povos (europeus). Hobsbawm (2010) coloca o ano de 2010 como o marco da passagem da Era da Revolução para a Era dos Impérios. Outros estudos relevantes sobre o papel que o ano de 1848 teve nos acontecimentos podem ser verificados em Rothfels (1948), Blackbourn (1998) e Randers-pehrson (1999).

<sup>62</sup> No período das Revoluções de 1848, Karl Marx participou diretamente do episódio chamado de Revolução de Colônia - um levante organizado por intelectuais e operários naquela cidade. Cotrim (2013) reconstrói a visão contemporânea de Marx sobre a série de acontecimentos a partir de seus artigos da Nova Gazeta Renana (*Neues Rheinsische Zeitung*).

<sup>63</sup> “Colônia, 16 de novembro. Todos os jornais de Berlim, com exceção do Preussische Staats-Anzeiger, Vossische Zeitung, e Neue Preussische Zeitung,] não chegaram. A Guarda Civil no rico distrito sudeste de Berlim foi desarmada, mas apenas lá. É o mesmo batalhão que assassinou covardemente os trabalhadores da engenharia em 31 de outubro. O desarmamento desse batalhão fortalece a causa popular. A Assembléia Nacional foi novamente expulsa da Kolnische Rathaus pela força de armas. Depois, reuniu-se no Hotel Mielenz, onde, por unanimidade (por 226 votos), aprovou a seguinte resolução sobre o não pagamento de impostos: “Enquanto a Assembléia Nacional não tiver liberdade para continuar suas sessões em Berlim, o gabinete de Brandemburgo não tem o direito de dispor das receitas do governo e de cobrar impostos. Este decreto entra em vigor em 17 de novembro. A Assembléia Nacional, em 15 de novembro”. A partir de hoje, portanto, os impostos são abolidos! É uma alta traição pagar impostos. A recusa de pagar impostos é o principal dever do cidadão!” (MARX, 1848).

SINGH, 2007). Sua defesa foi publicada nos números 231 e 232 da Nova Gazeta Renana sob o título “*Prozess gegen den Ausschuss der rheinischen Demokraten wegen Aufrufs zum bewaffnete Widerstand*” (O julgamento do comitê democrático do distrito da Renânia). Além de um raro registro da atuação de Marx como advogado (embora ele também fosse réu), esta defesa consistiu numa interessante análise da arcaica relação entre a tributação e o estado constitucional moderno<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> “Senhores Deputados, o promotor público descreveu a recusa em pagar impostos como uma medida "que abala os fundamentos da sociedade". A recusa em pagar impostos não tem nada a ver com os fundamentos da sociedade.

De um modo geral, por que os impostos, a concessão ou a recusa de impostos, desempenham um papel tão importante na história do constitucionalismo? O motivo é muito simples. Assim como os servos compravam privilégios dos senhores feudais com dinheiro pronto, nações inteiras compravam privilégios dos monarcas feudais com dinheiro pronto. Os monarcas precisavam de dinheiro para suas guerras com nações estrangeiras e especialmente para sua luta contra os senhores feudais. Quanto mais comércio e indústria se desenvolviam, maior era a necessidade de dinheiro. Mas o terceiro estado, a classe média, cresceu na mesma extensão e dispôs de recursos financeiros crescentes; e no mesmo grau eles compraram liberdades dos monarcas por meio de impostos. Para garantir essas liberdades, eles mantiveram o direito, em intervalos definidos, de renovar as obrigações monetárias, ou seja, o direito de votar ou recusar-se a votar impostos. Você pode bem rastrear os detalhes desse desenvolvimento especialmente na história inglesa.

Na sociedade medieval, portanto, os impostos eram o único vínculo entre a sociedade burguesa emergente e o estado feudal dominante, um vínculo que obrigava o Estado a fazer concessões à sociedade burguesa, a atender às suas necessidades e a se ajustar ao seu crescimento. Nos estados modernos, esse direito de conceder e recusar impostos foi transformado pela sociedade burguesa em um meio de controlar o governo, o órgão administrando seus interesses comuns. Você descobrirá, portanto, que a recusa parcial de impostos é parte integrante de todo mecanismo constitucional. Esse tipo de recusa de imposto opera sempre que um orçamento é rejeitado. O orçamento atual é votado apenas por um período definido; além disso, depois de prorrogadas, as câmaras devem ser reconvocadas após um intervalo muito curto. Portanto, é impossível para a Coroa se tornar independente. Rejeitar um orçamento significa uma recusa definitiva de imposto se o gabinete não obtiver a maioria na nova câmara ou se a Coroa não nomear um gabinete de acordo com os desejos da nova câmara. A rejeição de um orçamento é, portanto, a forma parlamentar de recusa de pagar impostos. Esta forma não pôde ser empregada no conflito em consideração porque uma constituição ainda não existia, mas tinha que ser produzida primeiro. Mas uma recusa em pagar impostos como ocorreu aqui, uma recusa que não apenas rejeita um novo orçamento, mas proíbe até o pagamento dos impostos atuais, não é de forma alguma excepcional. Aconteceu com muita frequência na Idade Média. Até a antiga Dieta Imperial alemã e as antigas Dietas feudais de Brandemburgo aprovaram resoluções que se recusaram a pagar impostos. Também não há falta de exemplos nos modernos estados constitucionais. A recusa em pagar impostos levou a Grã-Bretanha em 1832 à queda do gabinete de Wellington. E na Grã-Bretanha não foi o Parlamento que decidiu recusar impostos, mas o povo que proclamou e executou essa decisão sob sua própria autoridade. A Grã-Bretanha, no entanto, é a terra histórica do constitucionalismo. Longe de mim negar que a revolução inglesa, que levou Carlos I ao cadafalso, começou com uma recusa em pagar impostos ou que a revolução norte-americana, que terminou com a Declaração de Independência da Grã-Bretanha, começou com uma recusa em pagar impostos. A recusa em pagar impostos também pode ser a precursora de eventos desagradáveis na Prússia. Não foi John Hampden, no entanto, quem levou Carlos I ao cadafalso, mas apenas a própria obstinação deste, sua dependência das propriedades feudais e sua tentativa presunçosa de usar a força para suprimir as demandas urgentes da sociedade emergente. A recusa em pagar impostos é apenas um sinal da dissidência que existe entre a Coroa e o povo, apenas uma evidência de que o conflito entre o governo e o povo atingiu um grau ameaçador de tensão. Não é a causa da discórdia ou do conflito, é apenas uma expressão desse fato. Na pior das hipóteses, leva à derrubada do governo existente, do sistema político existente. Os fundamentos da sociedade não são afetados por isso. Além disso, no presente caso,

Karl Marx alegou em sua defesa que a acusação de incitar a população a não recolher os impostos em favor do governo Imperial — representado pelo Gabinete de Brandemburgo e que não era reconhecido pelo movimento popular — não poderia ser considerada crime de incitação à revolta. Entre os diversos argumentos, o principal foi aquele que aponta a tributação como um elemento central no equilíbrio de poder entre o Estado e a sociedade civil. Chamou a atenção para o fato de que, na história do constitucionalismo inglês, ou melhor, durante o Estado pré-constitucional, a necessidade da reunião periódica dos lordes e, posteriormente, dos representantes dos comuns para a votação das leis tributárias era um dos meios eficazes dos súditos impedirem a independência da Coroa. Isto porque, devido a guerras e outras questões, o Estado sempre estava precisando do aporte de recursos. No constitucionalismo moderno, por outro lado, a necessidade de aprovação periódica de aprovar as leis tributárias foi substituída pela votação periódica do orçamento do Estado pelo parlamento. Esta seria a “fórmula constitucional” da recusa a se pagar impostos. Como a situação em que se encontravam os Estados alemães era uma situação pré-constitucional, Marx conclui que ele (e o comitê democrático da Renânia) não tinha alternativa a não ser defender o não pagamento de tributos. Marx e seus aliados foram absolvidos no processo, ao passo que o júri reconheceu o exercício direito de resistência através do não recolhimento dos tributos.

A percepção de Marx sobre a relação entre a tributação e a gênese do Estado constitucional chama a atenção para um detalhe importante sobre o papel do tributo como mediador entre Estado e sociedade civil: muito antes do sufrágio universal, o problema da legitimidade do Estado já havia sido formulado em termos da obtenção do consentimento da sociedade civil (de parte dela ou de seus representantes, pelo menos) para o exercício do poder de tributar. Foi a partir da necessidade de se escolher periodicamente os representantes responsáveis pela aprovação das leis tributárias que o problema da forma como essa representação se daria ou quem se habilitaria para atuar como representante se constituiu ao longo do tempo nas

---

a recusa em pagar impostos era um meio de autodefesa da sociedade contra um governo que ameaçava suas fundações” (MARX, 1849). Tradução própria.

sociedades europeias, conformando aquilo que viria ser os sistemas políticos<sup>65</sup> contemporâneos, disseminados pelo processo de mundialização moderno<sup>66</sup>.

Apesar da sugestiva conexão entre a formação do orçamento público e a construção dos regimes que atualmente são denominados democracias, da perspectiva da academia jurídica, a relação entre tributação e democracia parece não ter recebido a devida importância<sup>67</sup>. Geralmente esta relação é referida em termos genéricos em capítulos introdutórios de manuais, ou resumida a um conjunto de princípios dogmáticamente estabelecidos, datados segundo a vigência das constituições que os inspiram.

O ponto de encontro da democracia com a tributação se dá no papel do consentimento dos contribuintes na constituição do fundamento do poder de

---

<sup>65</sup> Os parágrafos 140, 141 e 142 do “Segundo tratado” de Locke demonstram como a relação entre tributação e o sufrágio se estabeleceu: “It is true governments cannot be supported without great charge, and it is fit every one who enjoys his share of the protection should pay out of his estate his proportion for the maintenance of it. But still it must be with his own consent—i.e., the consent of the majority, giving it either by themselves or their representatives chosen by them; for if any one shall claim a power to lay and levy taxes on the people by his own authority, and without such consent of the people, he thereby invades the fundamental law of property, and subverts the end of government. For what property have I in that which another may by right take when he pleases to himself? 141. Fourthly. The legislative cannot transfer the power of making laws to any other hands, for it being but a delegated power from the people, they who have it cannot pass it over to others. The people alone can appoint the form of the commonwealth, which is by constituting the legislative, and appointing in whose hands that shall be. And when the people have said, “We will submit, and be governed by laws made by such men, and in such forms,” nobody else can say other men shall make laws for them; nor can they be bound by any laws but such as are enacted by those whom they have chosen and authorized to make laws for them. 142. These are the bounds which the trust that is put in them by the society and the law of God and Nature have set to the legislative power of every commonwealth, in all forms of government. First: They are to govern by promulgated established laws, not to be varied in particular cases, but to have one rule for rich and poor, for the favorite at Court, and the countryman at plough. Secondly: These laws also ought to be designed for no other end ultimately but the good of the people. Thirdly: They must not raise taxes on the property of the people without the consent of the people given by themselves or their deputies. And this properly concerns only such governments where the legislative is always in being, or at least where the people have not reserved any part of the legislative to deputies, to be from time to time chosen by themselves. Fourthly: Legislative neither must nor can transfer the power of making laws to anybody else or place it anywhere but where the people have” (Locke, 1980 p. 166-167).

<sup>66</sup> Neste sentido Ross (2004) questiona-se se há boas razões para acreditar que os governos são forçados a democratizar-se por sua necessidade de aumentar a receita tributária. Cita os exemplos históricos da Inglaterra, França, Espanha, Áustria-Hungria e da Revolução Americana.

<sup>67</sup> “Mas embora esteja claro que essas questões têm alguma relação com a justiça, elas não tem dado azo, do ponto de vista moral, a uma discussão tão sofisticada quanto a que foi desencadeada por outras questões públicas dotadas de uma dimensão moral - questões acerca da liberdade de expressão, da pornografia, do aborto, da igualdade de proteção legal, da ação afirmativa, da regulamentação da conduta sexual, da liberdade religiosa, da eutanásia e do suicídio assistido. É certo que nos últimos anos, depois que *Uma teoria da justiça* de John Rawls chamou a atenção do mundo acadêmico para o assunto, a questão da justiça socioeconômica tem sido muito debatida num nível altamente abstrato; mas essas discussões acerca das teorias gerais da justiça não chegaram a vincular-se de modo expressivo com os combates ideológicos acerca do sistema tributário que são o “arroz e feijão” da política nacional” (MURPHY & NAGEL, 2005, p.6)

tributar. Toma-se como pressuposto a percepção compartilhada pela teoria de que as tensões causadas pelo *animus tributandi* (GUIMARÃES, 1956) dos estados europeus pré-modernos em face da resistência tributária (GOSSEZ, 1953; BELTRAME, 1984; De La MARDIÈRE, 2005; GROSS 2008; DELALAND & HURET, 2013; CUNHA, 2014) foi um dos fatores determinantes para a construção do Estado constitucional contemporâneo (HENNEMAN 1971; KISER & BARZEL 1991; FRYDE 1991; HOFFMAN 1994; HOYLE 1994; HOPCROFT 1999). Esta relação não apresente uma característica única ao longo do tempo, no entanto.

A relação entre democracia e tributação está arraigada na construção histórica do estado moderno. “Legislação e tributação são dois dos atributos mais importantes de um Estado soberano. Isso diz respeito à chamada soberania interna, que desempenha um papel dentro do estado, na relação entre estado e sociedade: a autoridade do estado sobre a sociedade”<sup>68</sup>. Na base desta relação está a aparente antinomia com a qual se depara um poder soberano que, para legitimar-se, precisa limitar-se a si mesmo<sup>69</sup>. Esta relação antagônica, que está na base do estado moderno soberano, Magalhães (2019) chama de paradoxo da soberania. Para a autora, este paradoxo esconde outro, que o é o paradoxo da auto fundação do direito já apontado por Luhmann. O que tem escapado à maioria dos intérpretes da história do direito e do estado moderno, mas a Marx, é a existência de um terceiro

---

<sup>68</sup> no original “Wetgeving, breder rechtsvorming, en belastingheffing zijn twee van de belangrijkste attributen van een soevereine staat. Hier gaat het om de zogenaamde interne soevereiniteit, die speelt binnen de staat, in de verhouding tussen staat en maatschappij: het gezag van de staat over de maatschappij. Ik beperk mij dus tot de relatie tussen deze interne soevereiniteit en kwaliteit van (fiscale) regelgeving. Maar daarnaast is een staat er één te midden van andere staten” (GRIBNAU, 2009, p. 4).

<sup>69</sup> “A reflexão sobre os fundamentos e as consequências sociais da lei é, portanto, uma necessidade terrível. Por isso, quis mostrar que é bom examinar mais de perto alguns dos principais conceitos - estado, soberania e legitimidade e legislação - para descobrir sua origem e significado original. Três temas em uma palestra inaugural podem parecer um pouco demais, veja também o lema, mas mostrei que há uma coerência intrínseca. Refletir sobre (limites à) legislação sempre inclui os conceitos (temas) do Estado, por um lado, e soberania e legitimidade, por outro. Vimos o desenvolvimento do estado (moderno) como uma construção artificial separada da sociedade, precisamente para poder servir a essa sociedade. A soberania agora expressa precisamente que a sociedade, os cidadãos, deve experimentar o estado como legítimo, para que o poder se torne autoridade. Dois dos atributos mais importantes do estado são legislação e tributação. Vimos que um estado é apenas soberano, por mais absoluto que seja a soberania, se respeitar certos limites da legislação, incluindo regulamentos tributários. Afinal, as normas que se aplicam à legislação em geral se aplicam aos regulamentos tributários em primeira instância. Exatamente como marcar esses limites variam de um lugar para outro e ao longo do tempo. Isso vale para a exigência de que legislação legítima deva ser responsiva” (GRIBNAU, 2009, p. 56).

excluído nesta relação entre o que viriam a ser os modernos sistemas jurídicos e políticos atuais, que é a tributação.

Se os tributos serviram como instrumento de controle da sociedade civil sobre o poder soberano no estado pré-constitucional, à medida que as democracias constitucionais se desenvolvem o orçamento público ganha o *status* de arena política onde a disputa tributária pode ser institucionalizada. O direito, por sua vez, assimila a fiscalidade através das limitações jurídicas ao poder de tributar, ao mesmo tempo que institui sanções sobre o não recolhimento de tributos e, sobretudo, procedimentos dentro dos quais a cobrança do tributo deve ser efetuada (PORTELLA, 2017).

A experiência brasileira não pode ser encarada como uma simples extensão da europeia. Traçar o caminho que a relação entre tributação e a constituição do Estado fez no Brasil é um projeto em curso. A principal obra no assunto talvez seja o “Dicionário de história tributária do Brasil (GODOY, 2002a) Observa-se que a historiografia brasileira do tributo concentra-se, em um primeiro momento, em torno da administração tributária e fazendária (PETRONE, 1968; CORRÊA, 1971; CARREIRA, 1980; FERREIRA, 1986; CASTRO, 1989; TESSITORE, 1995, GODOY, 1996, 2002b, 2002c, 2002d, 2009; OLIVEIRA, 2010; KINCHESCKI, 2012, VITAL, 2014; MIRANDA 2015), para em um segundo momento constituir-se uma história institucional dos tributos (VARSANO, 1996; PEREIRA, 1999; AMED E CAMPOS NEGREIROS, 2000; SIDOU, 2003; CAMPOS, 2004; BALTHAZAR, 2005; PARANHOS, 2009; MENDES 2015, PARCELLI, 2015; COELHO, 2017), até voltar-se para o estudo de impostos e localidade específicas (FERRARI, 2004; YAMAO, 2014; SANTOS, 2016; LOPES, 2017, RAMOS, 2017; CAMPOS, 2019). São poucos os trabalhos que explorem outras temáticas, como a relação entre a coroa e a colônia (MENEZES, 1980; GODOY, 2008; CARRARA, 2016) e o as relações escravagistas na tributação (FERNANDES, 2005; CONSENTINO, 2006; BERUTE, 2007) – duas questões que, sem dúvidas, são estruturantes para o papel de reproduzidor de desigualdades que assume o atual estado Brasileiro (Horta, 2018). Dos trabalhos mais recentes destaca-se aqueles que buscam reconstruir a história das ideias tributárias no Brasil (ZILVETI, 2017; TEODOROVICZ, 2017, ALVES, 2019), a identificação de fontes para a historiografia tributária (COSTA, 2000) e

aqueles que buscam, como Elias (1993), compreender o lugar dos tributos na formação do Estado brasileiro é Ramos (2018, 2019).

Tentando uma abordagem diferente, busca-se na teoria dos sistemas de Luhmann possibilidades metodológicas ainda pouco exploradas pela história do direito. Uma delas é pensar a história dos sistemas jurídicos modernos como uma história de paradoxos e ruptura de paradigmas. O contrato social geralmente é referido pela literatura como uma espécie de mito fundador do liberalismo ou do estado moderno, ou uma ideologia. Dentro da proposta luhmanniana de exploração dos paradoxos, no entanto, a o contrato social enquanto categoria analítica teria um interessante valor metodológico se definido enquanto um discurso paradigmático desparadoxante de uma determinada ordem. Neste caso, não se falaria de um contrato social, mas de vários contratos sociais, com vigência limitada no tempo e no espaço. Cada contrato social tem a utilidade metodológica de marcar um período histórico-geográfico dentro do qual rege uma determinada ordem de valores fundantes<sup>70</sup>. O conhecimento desta ordem de valores fundantes permite à

---

<sup>70</sup> “We zagen dat de staat, net als een vereniging, een door juristen ontworpen kunstmatige constructie is. Het recht creëert zo zijn eigen werkelijkheid. Juristen worden geschoold en functioneren in deze artificiële wereld van het recht. Zij worden gesocialiseerd in het zoeken naar en het volgen van de heersende opvatting, ‘de heersende leer.’ De bekende Duitse rechtshistoricus Stolleis betoogt dat juristen zelf zo tot een ‘Kunstwesen’ geworden, dat op elk probleem ‘reflexhaft reagierend nach einer Norm zu suchen beginnt, nach der dieses Problem gelöst werden kann.’<sup>1</sup> Dat leidt al gauw tot teveel detailkennis en te weinig aandacht voor de grondslagen. In de cocon van deze artificiële wereld vergeten we dan over rechtsbegrippen en -regels en hun rol na te denken. Maar bezinning op de grondslagen en de maatschappelijke gevolgen van het recht is juist noodzakelijk om te voorkomen dat het recht, het rechtssysteem, zich los zingt van de maatschappij, en zijn gezag verliest. Juristen creëren anders een papieren werkelijkheid ‘which fails at crucial points to correspond to the world the rest of us still live in.’<sup>2</sup> Dat leidt onherroepelijk tot wettelijke regels die niet corresponderen met de ‘werkelijkheid of met de voorstelbare praktische handelingsgevolgen van de regels.’<sup>3</sup> Kwalitatief gebrekkige wetgeving die slecht in de weerbarstige maatschappelijke realiteit is uit te voeren, illustreert dit correspondentieprobleem. Burgers worden dan gefrustreerd in de verwachtingen die zij aan die wetgeving menen te mogen ontleen; hetgeen ten koste gaat van de legitimiteit van de wetgever.<sup>4</sup> Dit geldt ook voor wetgeving die niet responsief is ten aanzien van de belangen en behoeften van de burgers (een soort ‘respondentieprobleem’). Em tradução livre: “Vimos que o Estado, como uma associação, é uma estrutura artificial projetada por juristas. Dessa maneira, o direito cria sua própria realidade. Os juristas são treinados e atuam nesse mundo artificial do direito. Eles são socializados ao buscar e seguir a visão predominante, “a doutrina predominante”. O conhecido historiador jurídico alemão Stolleis argumenta que os próprios juristas se tornam um ‘Kunstwesen’ que todo problema é ‘reflexhaft reagierend nach einer Norm zu suchen begin, nach der dieses Problem gelöst kan köst’. pouca atenção às fundações. No casulo deste mundo artificial, esquecemos de pensar sobre conceitos e regras legais e seu papel. Mas a reflexão sobre os fundamentos e as conseqüências sociais da lei é precisamente necessária para impedir que a lei, o sistema jurídico, se desprenda da sociedade e perca sua autoridade. Caso contrário, os juristas criam uma realidade de papel “que falha em pontos cruciais para corresponder ao mundo em que o resto de nós ainda vive”. A legislação com falhas qualitativas e difíceis de implementar na realidade social indisciplinada ilustra esse problema de correspondência. Os cidadãos ficam frustrados com as expectativas que acreditam que podem derivar dessa legislação; o que está à custa da legitimidade

sociedade civil qualificar suas demandas dentro da esfera pública, permite ao sistema político identificar as contradições da sociedade, buscando sua superação através das políticas públicas, e permite aos mecanismos de recursividade interna dos sistemas buscarem aprimorar seu funcionamento.

Pensando o contrato social como uma categoria histórica própria do do Estado moderno que tem como função desparadoxizar o sistema através da dissimulação de um paradigma dominante, pode-se entender que a passagem do estado liberal clássico para o estado social democrata, no pós-guerra, representa uma ruptura do paradigma antigo, com a emergência de um novo contrato. A passagem de um para outro contrato é representado pelo que Foucault (1984, 2008) chamara de nascimento da biopolítica (2008), ou seja, a transição do estado que tem o direito de morte - o estado mínimo liberal, garantidor da ordem e da propriedade - para o estado que faz viver, ou seja o estado que regulamenta a vida. Esta transição não é sincronizada como a máquina de um relógio, evidentemente. Enquanto a biopolítica toma forma no século XIX com o positivismo, o nascimento da clínica, as políticas populacionais, a institucionalização do sexo e a emergência dos movimentos de classe, as consequências desta transformação na política e nos demais sistemas sociais se consolidam com a emergência do Estado Social e suas políticas públicas.

A refundação do contrato social como consequência de um novo paradigma de legitimidade da soberania é o contexto da já discutida emergência das democracias não hegemônicas, mas é também o que impulsiona significativas mudanças na na significação social do tributo (DELALANDE, 2011). O novo contrato social, para manter a sua função desparadoxizante, refunda a manutenção da legitimidade não mais com base em um estado garantidor, mas em um estado promotor<sup>71</sup>. Neste

---

do legislador. Isso também se aplica à legislação que não responde aos interesses e necessidades dos cidadãos (uma espécie de 'problema de resposta')" (GRIBNAU, 2009, p. 63)

<sup>71</sup> "Originally, the social contract sought to conceptualize the justification for governmental power itself. It resurfaced in modern political thought in the early 1970s, and has now become a central concept in philosophical, legal, and policy discourse. It is the aim of the Social Contract Revisited programme, and this report, to shed light on its strengths and weaknesses; on the potential for social contract discourse to draw attention to our presuppositions and to encourage a reassessment of our institutions. In particular, the greatest strength of social contract methodology, as constructed first by John Rawls, lies in its attempt to distinguish empirical claims from normative assertions. Each has its role, and each should be assessed with scrutiny. The framework of the 'reflective equilibrium' makes clear that the two types are not hermetically distinct. Normative claims cannot be made in a vacuum, and empirical analysis must not be blind to society's cherished values. The fact that avowed contractarians hold opposing views on policy matters — including taxation, health policy, education

contexto, a tributação ganha uma nova função dentro do processo de legitimação da ordem. Este processo vem acompanhado da financeirização da economia global, marcada, em um primeiro momento, pelo acordo de Bretton Woods e depois pelo seu fim. Essa passagem, do capitalismo comercial para o capitalismo financeiro caracteriza-se, tomando emprestado uma elaboração de Bresser-Pereira, primeiramente por um período nacional desenvolvimentista ou por um nacionalismo social democrata, que no último quarto do século XX foi substituído de lugar a uma modalidade financeiro-rentista<sup>72</sup>.

A nova organização do Estado moderno atingida em meados do século XX, que Ewald (2014) define como Estado providência, leva ao crescimento da demanda estatal por recursos. Essa demanda, como mostra Piketty (2014) em seu trabalho “O capital no século XXI”, contribui não só para o desenvolvimento dos complexos sistemas tributários, considerados em suas duas funções - arrecadatória e redistributiva - como também um intrincado sistema de dívida pública, ambos associados a regras claras e mais ou menos rígidas de controle das contas públicas. Este foi um processo longo, que passou por distintas etapas e afetou os estados em tempos diferenciados, especialmente aqueles que, como o Brasil, tornaram-se

---

funding, work, and welfare — suggests that social contract methodology does not lead to predetermined policy conclusions. It may, however, allow for a more productive debate, laying a framework of theoretical engagement while allowing for differences of perception and prescription. That, in itself, cannot be belittled. Conclusion The idea of a (genuine) basic income seeks to obviate many such divisions, and that is one of its obvious appeals. It is not yet clear, however, whether such a scheme is economically or politically feasible, and whether it is normatively advisable. And so, until such schemes are implemented, it is important to address the structure of current income support schemes, such as those that cater for the needs of the unemployed, the disabled, and the elderly. Such programmes have undergone radical reforms encompassing privatization, increased targeting of benefits, a move from state to personal responsibility, and stronger emphasis on the fiscal viability of the schemes. What is the effect of these trends? Do they further enhance or further weaken the original intent of the programmes? First, and most obviously, taxation sets the mechanism that provides the funds for the role of the state as designated by the social contract. But much more than that, understanding the principles of a particular tax system grants insight into the notions of fairness and justice that drive the social contract, much beyond economic considerations. A series of interesting questions, then, derive from this enquiry into the relations between two distinct systems: on the one hand, a particular tax structure, and on the other, a particular social structure, encompassing notions of solidarity, heterogeneity, gender relations, and so forth” (PAZ-FUCHS, 2011).

<sup>72</sup> O poder político nas sociedades capitalistas torna-se legítimo quando associado ao crescimento econômico e resulta de um acordo político ou de uma coalizão de classes. Quando esse acordo envolve empresários e trabalhadores e exclui rentistas e financistas, esse é um acordo definido pelo nacionalismo econômico ou desenvolvimentismo. Em cada país em que a revolução capitalista ocorreu, ela foi a expressão de um nacionalismo autoritário. Durante os Anos Dourados do pós-guerra, foi um nacionalismo social-democrático. Nos últimos quarenta anos esse capitalismo desenvolvimentista entrou em crise e deu lugar ao capitalismo financeiro-rentista” (BRESSER-PEREIRA, 2018, p.137)

democracias ao longo deste processo. Processo este que, da perspectiva atual deve ser entendido como de ascensão e queda do Estado providência, pois, após um “período de ouro” (BRESSER-PEREIRA, 2018), das políticas sociais, estas são substituídas pelo capitalismo financeiro-rentista promovido pela agenda neoliberal. O resultado é uma financeirização do Estado do Bem-Estar Social, através da constituição do fundo público<sup>73</sup>.

A constituição fundo público é um dos resultados intermediários de um processo de desaparadoxização provocado pela crise das democracias hegemônicas, quando a retórica do antigo contrato social perde a sua funcionalidade como paradigma de legitimação da sociedade capitalista. Vencidos os sistemas concorrentes (o nazifascismo na II Guerra e o Socialismo Real na Guerra Fria), o capitalismo tardio se afirma como hegemônico. Faz parte do processo desta afirmação a construção de um novo contrato social, necessário para a dissolução dos paradoxos democráticos descortinados pelas alternativas totalitárias. Este novo contrato traz consigo o Estado providência, que existe como ação pública em um primeiro momento e depois persiste como retórica. É a intenção legitimadora do Estado providência que provoca a translação do problema da democracia como o melhor governo para a vida democrática nas diversas esferas da vida como a vida bem vivida. E se a tributação mantivera uma íntima relação com o contrato social clássico - ao ponto de permitir afirmar não ser possível o direito tributário fora de uma democracia - a ascensão e queda do Estado providência reafirma: não é possível uma democracia fora da tributação.

---

<sup>73</sup> O fundo público se forma a partir de uma punção compulsória - na forma de impostos, contribuições e taxas - da mais valia socialmente produzida, ou seja, é parte do trabalho excedente que se metamorfoseou em lucro, juro ou renda da terra e que é apropriado pelo Estado para o desempenho de múltiplas funções. O fundo público atua na reprodução do capital, retomando, portanto, para seus segmentos especialmente nos momentos de crise; e na reprodução da força de trabalho, a exemplo da implementação de políticas sociais. Em vários momentos de O Capital, os impostos aparecem como subformas da mais-valia. No entanto, se esta aproximação é pertinente nos tempos de Marx, ela é insuficiente para o contexto do capitalismo monopolista plenamente desenvolvido, considerando que o instrumento de punção é o sistema tributário, e que parte cada vez maior do fundo público é sustentada nos e pelos salários. Ou seja, o fundo público não se forma - especialmente no capitalismo monopolizado e maduro - apenas com o trabalho excedente metamorfoseado em valor, mas também como trabalho necessário, na medida em que os trabalhadores pagam impostos direta e, sobretudo, indiretamente, por meio do consumo, onde os impostos estão embutidos nos preços das mercadorias (SALVADOR ET AL., 2012, P. 20-21).

## 2.5 A DIMENSÃO FISCAL DA CRISE DEMOCRÁTICA: O PARADOXO DE JANUS NA TENSÃO ENTRE DEMOCRACIA E CAPITAL

O Estado providência é tão somente a primeira etapa de um processo que se revela como a reinvenção do credo liberal. A refundação do contrato social deve ser vista como uma forma de dois lados. Se de uma parte a crise do liberalismo clássico leva à reestruturação do papel do Estado como provedor daquilo que os juristas traduziram como direitos sociais e os economistas como salário indireto; de outro essa mesma reestruturação não se dá senão como uma intervenção necessária do Estado na economia a fim de garantir o suprimento de determinados “recursos” essenciais à reprodução do capital, mas custoso demais para ser bancado pela iniciativa privada. Com o incremento da complexidade tecnológica, não só as elites políticas se deram conta que o operariado precisava usufruir das conquistas das modernidades se a proliferação de ideais concorrentes como o nazismo e o comunismo quisesse ser evitada, como a reprodução do capital passou a exigir cada vez mais qualificação de mão de obra. Neste contexto o fundo público é constituído.<sup>74</sup>

Enquanto o Estado providência era gestado, implementado e ampliado a constituição do fundo público associada à constituição de uma nova racionalidade proporcionou a constituição do Estado neoliberal<sup>75</sup>. O fundo público, que em um primeiro momento fora fundamental para o custeio dos grandes sistemas sociais, assegura a reprodução da mão de obra e até performa um importante papel como instrumento de políticas redistributivas, também é o que possibilita a financeirização da economia<sup>76</sup>. Seja através da lenta mudança de uma configuração progressiva

---

<sup>74</sup> “Nas últimas cinco décadas, acelerada e abrangentemente, o que se chama de Welfare State, como consequência das políticas originalmente anticíclicas de teorização keynesiana, constitui-se no padrão de financiamento público da economia capitalista. Este pode ser sintetizado na sistematização de uma esfera pública onde, a partir de regras universais e pactuadas, o fundo público, em suas diversas formas, passou a ser o pressuposto do financiamento da acumulação de capital, de um lado, e, de outro, do financiamento da reprodução da força de trabalho, atingindo globalmente toda a população por meio dos gastos sociais” (OLIVEIRA, 1988, p. 20).

<sup>75</sup> Utiliza-se aqui a acepção dada por Dardot & Laval (2016)

<sup>76</sup> “Paradoxalmente, esse papel ativo dos Estados favoreceu a derrapagem das instituições de crédito em meados dos anos 2000. Foi precisamente a concorrência exacerbada entre instituições de crédito “multifuncionais” que as levou a assumir riscos cada vez maiores a fim de manter a própria rentabilidade. Mas elas somente poderiam assumir esses riscos se o Estado continuasse a ser o fiador supremo do sistema. O salvamento das caixas econômicas nos anos 1990 nos Estados Unidos mostrou que o Estado não poderia permanecer indiferente ao desmoronamento dos grandes bancos, segundo o princípio do “too big to fail” [“grande demais para quebrar”]. Na realidade, há muito tempo

para uma regressiva dos sistemas tributários, movimento acompanhado pelo avanço das dívidas públicas sobre o orçamento público desde o pós-guerra, como mostra Piketty (2014). Ou, em uma versão mais agressiva deste neoliberalismo, como visto no Chile nos anos 1980, nos países periféricos da Zona do Euro durante os anos que precederam a Crise de 2008, e atualmente durante a reforma de previdência no Brasil, através de transferências maciças do próprio fundo público para a administração da iniciativa privada sem qualquer mecanismo de intermediação.

O estado que emerge da refundação simbólica do contrato social é ele próprio um novo paradoxo, uma espécie de Estado Janus a possibilitar o novo tensionamento que vem substituir a clássica contradição entre trabalho e capital. Como um jogo de damas chinesas, este novo estado nasce do tensionamento multifacetado entre vários jogadores: o sistema político, o sistema econômico e a sociedade civil, munida de novas formas de organização, pautas e estratégias<sup>77</sup>. Neste novo e globalizado tabuleiro, enquanto o sistema político responde com mais abertura diante da nova sociedade civil organizada, o sistema econômico, incomodado com o “excesso de democracia”<sup>78</sup>, reage impondo seu código, fagocitando outros

---

o governo neoliberal faz o papel de credor de última instância, como mostra a prática de compra de créditos de bancos e securitização nos Estados Unidos . De modo que não é de admirar que os governos tenham aumentado as intervenções de “salvamento” de instituições bancárias e seguradoras desde o desencadeamento da crise em 2007: essas intervenções apenas ilustram em grande escala o princípio da “nacionalização dos riscos e da privatização dos lucros”. O governo britânico de Gordon Brown nacionalizou quase 50% de seu sistema bancário e o governo norte-americano recapitalizou os bancos de Wall Street a um custo de centenas de bilhões de dólares. Ao contrário do que afirmaram certos analistas, evidentemente não é de “socialismo” que se trata, tampouco de uma nova “Revolução de Outubro”, mas de uma extensão forçada e forçosa do papel ativo do Estado neoliberal. Construtor, vetor e parceiro do capitalismo financeiro, o Estado neoliberal deu um passo à frente, tornando-se efetivamente, graças à crise, a instituição financeira de última instância. Isso é tão verdadeiro que esse “salvamento” conseguiu transformá-lo provisoriamente numa espécie de Estado corretor, que compra títulos na baixa para tentar revendê-los na alta. A ideia de que após a “retirada do Estado” assistiríamos a um “retorno do Estado” deve ser seriamente rediscutida” (DARDOT & LAVAL, 2016, p 204-205).

<sup>77</sup> Esta novidade no campo da ação social é definida como a emergência de novos movimentos sociais (GOHN, 2011). No Brasil, o processo de emergência dos novos movimentos sociais pode ser mais bem compreendido em Sader (1988).

<sup>78</sup> “O programa político de Margaret Thatcher e Ronald Reagan, imitado por um grande número de governos e continuado pelas grandes organizações internacionais, como o FMI e o Banco Mundial, apresenta-se primeiro como um conjunto de respostas a uma situação que se considera “ingerível”. Essa dimensão propriamente reativa é patente no relatório da Comissão Trilateral, intitulado *The Crisis of Democracy*, um documento-chave que mostra a consciência da “ingovernabilidade” das democracias compartilhada por muitos dos dirigentes dos países capitalistas. Os especialistas convidados a formular seu diagnóstico em 1975 constataram que os governantes eram incapazes de governar em razão do excessivo envolvimento dos governados na vida política e social. Ao contrário de Tocqueville ou Mill, que lamentavam a apatia dos modernos, os três relatores da Comissão Trilateral, Michel Crozier, Samuel Huntington e Joji Watanuki, queixavam-se do ‘excesso

sistemas e instituições e, enfim, impondo sua razão sobre o próprio mundo da vida<sup>79</sup>.

Janus é um deus romano representado por uma pessoa de duas faces – por isso chamado de deus bifronte. Uma das faces olha para trás (simbolizando também o passado) e outra olha para a frente (que também simboliza o futuro). Janus é uma metáfora para princípios, encruzilhadas e paradoxos (FRÓIS, 2004). Aqui, o recurso da metáfora de Janus é utilizado para representar atual estágio do Estado moderno – social em sua forma, neoliberal em seu conteúdo. Janus representa tão bem o atual estágio do Estado moderno não só por projetar uma entidade que existe em uma superposição constante de estados, mas também por invocar o limiar de Eras que os tempos atuais representam.

No Estado Janus, a sociedade civil ganha em democracia, mas perde em cidadania, à medida que direitos básicos como saúde, educação e aposentadoria passam a ser encarados com bens obteníveis através e unicamente através do mercado<sup>80</sup>. As

---

de democracia' que surgiu nos anos 1960, isto é, em sua opinião, do aumento das reivindicações igualitárias e do desejo de participação política ativa das classes mais pobres e mais marginalizadas" (DARDOT & LAVAL, 2016, p. 194).

<sup>79</sup> A resposta não é e não pode ser limitada apenas aos aspectos "negativos" das políticas neoliberais, isto é, à destruição programada das regulamentações e das instituições. O neoliberalismo não destrói apenas regras, instituições, direitos. Ele também produz certos tipos de relações sociais, certas maneiras de viver, certas subjetividades. Em outras palavras, com o neoliberalismo, o que está em jogo é nada mais nada menos que a forma de nossa existência, isto é, a forma como somos levados a nos comportar, a nos relacionar com os outros e com nós mesmos. O neoliberalismo define certa norma de vida nas sociedades ocidentais e, para além dela, em todas as sociedades que as seguem no caminho da "modernidade". Essa norma impõe a cada um de nós que vivamos num universo de competição generalizada, intima os assalariados e as populações a entrar em luta econômica uns contra os outros, ordena as relações sociais segundo o modelo do mercado, obriga a justificar desigualdades cada vez mais profundas, muda até o indivíduo, que é instado a conceber a si mesmo e a comportar-se como uma empresa. Há quase um terço de século, essa norma de vida rege as políticas públicas, comanda as relações econômicas mundiais, transforma a sociedade, remodela a subjetividade. As circunstâncias desse sucesso normativo foram descritas inúmeras vezes. Ora sob seu aspecto político (a conquista do poder pelas forças neoliberais), ora sob seu aspecto econômico (o rápido crescimento do capitalismo financeiro globalizado), ora sob seu aspecto social (a individualização das relações sociais às expensas das solidariedades coletivas, a polarização extrema entre ricos e pobres), ora sob seu aspecto subjetivo (o surgimento de um novo sujeito, o desenvolvimento de novas patologias psíquicas). Tudo isso são dimensões complementares da nova razão do mundo. Devemos entender, por isso, que essa razão é global, nos dois sentidos que pode ter o termo: é "mundial", no sentido de que vale de imediato para o mundo todo; e, ademais, longe de limitar-se à esfera econômica, tende à totalização, isto é, a "fazer o mundo" por seu poder de integração de todas as dimensões da existência humana. Razão do mundo, mas ao mesmo tempo uma "razão-mundo" (DARDOT & LAVAL, 2016. p16).

<sup>80</sup> "Por que este acesso simultâneo aos bens materiais e simbólicos não vêm junto a um exercício global e pleno de cidadania? A aproximação ao conforto tecnológico e à informação atual vinda de todas as partes coexiste com o ressurgimento de etnocentrismos fundamentalistas que isolam povos inteiros ou os levam a se confrontarem mortalmente, como a ex-iugoslavos e ruandeses. A contradição explode, sobretudo, nos países periféricos e nas metrópoles onde a globalização

forças horizontais e verticais da globalização, por sua vez, como coloca Milton Santos (2000), garantem que estes processos se reproduzam, ao mesmo tempo homogênea e idiossincraticamente em diferentes países. O enfraquecimento e posterior fim da Guerra Fria leva a democracia em um processo de expansão que se inicia pela Península Ibérica, África, Sudeste Asiático, América do Sul e Central, e Leste Europeu. Enquanto uma face de Janus olha para o desejo por mais democracia, a outra olha para a financeirização da economia e desregulamentação de mercados. De um lado, a sociedade civil deseja mais direitos, mais voz, mais participação - e em certa medida, o consegue. Do outro, o capital busca menos regulação, menos deveres, mas sem abdicar do Estado - e o consegue, em uma medida muito maior como virá mostrar o ano de 2008. Democracia através de direitos ou a barbárie do capital - este é o novo dilema.

A esta relação de antagonismo que a democracia paulatinamente assume diante do neoliberalismo - e que aos poucos substitui a antiga tensão entre trabalho e capital em um processo ainda em curso - constitui um paradoxo estruturante do Estado Janus. A emergência deste paradoxo após a crise de 2008 sugere, contudo, que o Estado Janus, ou o contrato social refundado que lhe serve de paradigma, perde sua força desparadoxizante<sup>81</sup>.

A concepção hegemônica da democracia liberal, baseada no procedimentalismo, na predileção pela representação e na redução do conceito de democracia a uma determinada forma de exercício do poder perdera a capacidade de desparadoxizar os paradoxos estruturantes da modernidade, em especial o paradoxo da soberania. O credo liberal clássico já não podia exercer sua função legitimadora do Estado, e o sistema social elaborou um novo pacto social, fundado no Estado providência.

---

seletiva exclui desocupados e migrantes dos direitos humanos básicos: trabalho, saúde, educação, moradia. O projeto iluminista de generalizar esses direitos levou a procurar, ao longo dos séculos XIX e XX, que a modernidade fosse o lar de todos. Pela imposição da concepção neoliberal de globalização, para a qual os direitos são desiguais, as novidades modernas aparecem para a maioria apenas como objetos de consumo, e para muitos apenas como espetáculo. O direito de ser cidadão, ou seja, de decidir como são produzidos, distribuídos e utilizados esses bens, se restringe novamente às elites” (CANCLINI, 2010, p.30).

<sup>81</sup> A historiadora Lilia Schwarcz sugere que a pandemia causada pela Covid-19 é o marco que sinaliza a passagem do século XX para o XXI, ao expor os limites do desenvolvimento tecnológico da humanidade (BRANDALISE & ROVANI, 2020). A contingência da pandemia expôs também o paradoxo do Estado Janus, castigando as agendas neoliberais com a paralisia - e não no sentido metafórico como usa Luhmann - do sistema-mundo que persiste ainda na data de fechamento deste trabalho.

Pacto este que se desenvolveu de diferentes formas e em diferentes tempos nos diversos países, de acordo com seu grau de conexão no sistema mundo.

As concepções não hegemônicas de democracia surgem em suas diferentes vertentes e modelos normativos, genericamente classificadas por Santos e Avritzer (2002) como democracias deliberativas, quanto às propostas provenientes do Norte global, e democracia participativa, quanto às propostas provenientes do Sul global, como parte da resposta dos subsistemas sociais à crise do paradigma liberal. Estas propostas trazem como ponto em comum, que talvez as permitam serem agrupadas sob um mesmo e novo paradigma emergente, uma nova concepção de democracia. A ideia de que pensar e compreender a democracia perpassa apenas pela definição de uma forma de exercício de poder ou pelo estabelecimento de um método de governo dá lugar à uma concepção substancial de democracia. Ou seja, passa a se conceber uma quiddidade democrática, a substância de uma nova sociabilidade, cada vez mais horizontal, participativa e multirreferencial. A crescente interconexão entre pessoas, instituições e sistemas, proporcionada pelo aumento exponencial das tecnologias comunicacionais sugere que a democraticidade está relacionada à capacidade da informação transitar na sociedade à revelia do Estado soberano e suas polícias discursivas<sup>82</sup>. Faz sentido assim atribuir a este novo paradigma democrático, como o fazem Santos e Avritzer (2002), a emergência de uma nova gramática social. Em termos luhmannianos, poder-se-ia falar em “a democracia da sociedade”.

---

<sup>82</sup> “Muitas vezes se perguntou como os botânicos ou os biólogos do século XIX puderam não ver que o que Mendel dizia era verdade. Acontece que Mendel falava de objetos, empregava métodos, situava-se num horizonte teórico estranhos à biologia de sua época. Sem dúvida Naudin, antes dele, sustentara a tese de que os traços hereditários eram descontínuos; entretanto, embora esse princípio fosse novo ou estranho, podia fazer parte - ao menos a título de enigma - do discurso biológico. Mendel, entretanto, constitui o traço hereditário como objeto biológico absolutamente novo, graças a uma filtragem que jamais havia sido utilizada até então: ele o destaca da espécie e também do sexo que o transmite; e o domínio onde o observa é a série indefinidamente aberta das gerações na qual o traço hereditário aparece segundo regularidades estatísticas. Novo objeto que pede novos instrumentos conceituais e novos fundamentos teóricos. Mendel dizia a verdade, mas não estava “no verdadeiro” do discurso biológico de sua época: não era segundo tais regras que se constituíam objetos e conceitos biológicos; foi preciso toda uma mudança de escala, o desdobramento de todo um novo plano de objetos na biologia para que Mendel entrasse “no verdadeiro” e suas proposições aparecessem, então, (em boa parte) exatas. Mendel era um monstro verdadeiro, o que fazia com que a ciência não pudesse falar nele; enquanto Schleiden, por exemplo, uns trinta anos antes, negando, em pleno século XIX, a sexualidade vegetal, mas conforme as regras do discurso biológico, não formulava senão um erro disciplinado. É sempre possível dizer o verdadeiro no espaço de uma exterioridade selvagem; mas não nos encontramos no verdadeiro senão obedecendo às regras de uma ‘polícia’ discursiva que devemos reativar em cada um de nossos discursos” (FOUCAULT, 1996, p. 35).

Pensar na democracia como uma democracia da sociedade implica uma concepção substancial de democracia, em que essa é definida como uma qualidade atribuível não só ao sistema político, mas à totalidade do sistema social e seus subsistemas. Faz sentido pressupor a crise da democracia não só como uma crise do sistema político, mas como produto de uma crise de toda a sociedade. As crises, como já definidas, são momentos de emergência de paradoxos diante do esgotamento de paradigmas que já não cumprem sua função desparadoxizante. Neste sentido, identificar a dimensão fiscal da crise da democracia passa por dois esforços. O primeiro é identificar o paradoxo ou os paradoxos estruturantes desta dimensão; o segundo é identificar paradoxos locais que decorram da própria crise paradigmática.

A busca por uma ciência jurídica<sup>83</sup> dos paradoxos passa por uma série de dificuldades metodológicas. Magalhães (2019) aponta tais dificuldades e propõe a arte como caminho para a observação dos paradoxos<sup>84</sup>. Sem entrar neste mérito por ora, propõe-se um caminho para a identificação da ação dos paradoxos estruturantes sobre a organização dos sistemas, considerando a interconexão da sociedade global e das sociedades locais, tomando emprestado as noções de verticalidade e horizontalidade trazidas por Santos (2000). As verticalidades, representam pontos de fluxo de informação através dos quais determinados atores atuam a fim de adaptar os comportamentos locais aos interesses globais<sup>85</sup>. Segundo a definição do autor, “as verticalidades podem ser definidas, num território, como um conjunto de pontos formando um espaço de fluxos [...] Esse espaço de

---

<sup>83</sup> Luhmann fala do uso criativo dos paradoxos pelas sociologia (2000b) e pela história do direito (1988). Magalhães (2010, 2017, 2019) e Teubner e Perez (2005) parecem levar esse projeto adiante, mas antes deles – do próprio Luhmann - Fletcher (1985) e Cardozo (1928) apresentam o valor criativo do paradoxo para a dogmática. Opta-se por utilizar aqui o termo “ciência jurídica” a fim de englobar as diferentes possibilidades de epistemológico dos paradoxos, algo que será desenvolvido no decorrer do trabalho.

<sup>84</sup> “Se a função da arte está em oferecer ao mundo tais possibilidades, então à arte é consentido observar aqueles paradoxos constitutivos cuja observação é um impedimento ao funcionamento dos sistemas sociais. Desta forma, a arte contaria com uma permissão para revelar os paradoxos, pois ao representar o mundo, a forma de expressão artística duplica a realidade, não sendo esta forma de representação do mundo no mundo sendo concebida, necessariamente, como uma correspondência “verdadeira” entre a realidade e a representação” (MAGALHÃES, 2019, p. 15).

<sup>85</sup> “As verticalidades podem ser definidas, num território, como um conjunto de pontos formando um espaço de fluxos. A ideia, de certo modo, remonta aos escritos de François Perroux (*L'économie du XX siècle*, 1961), quando ele descreveu o espaço econômico. Tal noção foi recentemente reapropriada por Manuel Castells. (*A sociedade em rede*, 1999). Esse espaço de fluxos seria, na realidade, um subsistema dentro da totalidade-espaço, já que para os efeitos dos respectivos atores o que conta é, sobretudo, esse conjunto de pontos adequados às tarefas produtivas hegemônicas, características das atividades econômicas que comandam este período histórico.” (SANTOS, 2000, p. 51).

fluxos seria, na realidade, um subsistema dentro da totalidade-espaco, já que para os efeitos dos respectivos atores o que conta é, sobretudo, esse conjunto de pontos adequados às tarefas produtivas hegemônicas, características das atividades econômicas que comandam este período histórico.” (p.51). Em outras palavras, as verticalidades seriam estruturas que tornam possível a simultaneidade do tempo no sistema mundo. São as estruturas que conectam os centros às periferias do sistema global e permitem que a informação - inclusive o próprio capital que é convertido em informação na etapa da financeirização da economia - se desloquem em velocidades tais que tornem o tempo simultâneo por todo o globo:

As verticalidades são, pois, portadoras de uma ordem implacável, cuja convocação incessante a segui-la representa um convite ao estranhamento. Assim, quanto mais “modernizados” e penetrados por essa lógica, mais os espaços respectivos se tornam alienados. O elenco das condições de realização das verticalidades mostra que, para sua efetivação, ter um sentido é desnecessário, enquanto a grande força motora seria aquele instinto animal das empresas mencionado, há decênios, por Stephan Hymer e agora multiplicado e potencializado a partir da globalização (SANTOS, 2000, p.53)

Já as horizontalidades seriam “zonas da contiguidade que formam extensões contínuas” (p.53). As horizontalidades seriam espaços que Santos chama de espaço banal (das empresas, da sociedade civil, das instituições, das pessoas), espaços que “sustentam e explicam um conjunto de produções localizadas” (p.53). As horizontalidades são frequentadas por atores com diferentes tempos, que escapam da sincronicidade das verticalidades<sup>86</sup>. É através das horizontalidades que a globalidade é atravessada pelas localidades:

As horizontalidades, pois, além das racionalidades típicas da verticalidades que as admitem a presença de outras racionalidades (chamadas de irracionalidades pelos que desejariam ver como única a racionalidade hegemônica). Na verdade, são contraracionalidades, isto é, formas de convivência e de regulação criadas a partir do próprio território e que se mantêm nesse território a despeito da vontade de unificação e homogeneização, características da racionalidade hegemônica típica das verticalidades. A presença dessas verticalidades produz tendências

---

<sup>86</sup> “Ao contrário das verticalidades, regidas por um relógio único, implacável, nas horizontalidades assim particularizadas funcionam, ao mesmo tempo, vários relógios, realizando-se, paralelamente, diversas temporalidades. Trata-se de um espaço à vocação solidária, sustento de uma organização em segundo nível, enquanto sobre ele se exerce uma vontade permanente de desorganização, ao serviço dos atores hegemônicos. Esse processo dialético impede que o poder, sempre crescente e cada vez mais invasor, dos atores hegemônicos, fundados nos espaços de fluxos, seja capaz de eliminar o espaço banal, que é permanentemente reconstituído segundo uma nova definição” (SANTOS, 2000, p. 54).

à fragmentação, com a constituição de alvéolos representativos de formas específicas de ser horizontal a partir das respectivas particularidades (SANTOS, 2000, p.54).

Os conceitos de verticalidade e horizontalidade não podem ser tomados emprestado, contudo, sem uma breve mediação. Esses conceitos são mobilizados por Milton Santos na construção de sua Geografia Nova e são empregados para definir as forças que moldam a produção dos espaços no mundo globalizado. Muito embora Milton Santos e Niklas Luhmann sigam linhas de raciocínio, marco teórico diferentes, seus pensamentos têm na globalização um ponto de convergência que permite arriscar um intercâmbio conceitual. A possibilidade deste intercâmbio, inclusive, já fora objeto de debate em Lima (2015) e Closs & Oliveira (2017). Alguns pressupostos em comum como a noção de totalidade, uma epistemologia da complexidade e a própria ideia de sistema auto-reprodutivo presente nos dois autores possibilitam este diálogo. Aqui, o conceito de verticalidades será traduzido como a força estruturante do sistema mundo, que promove a sincronização e estimula diferentes sistemas e subsistemas sociais a uma espécie de convergência adaptativa, à semelhança do que os biólogos evolucionistas chamam de convergência evolutiva<sup>87</sup>. As horizontalidades, por sua vez, são as forças fragmentárias, contingenciais, trata-se das pressões locais que a globalização não consegue anular e que tendem a resistir às pressões verticais. São as forças da horizontalidade que fazem com que a experiência da globalização, embora homogeneizante, sejam peculiares em cada localidade. São as estruturas da verticalidade que possibilitam fenômenos como o do transconstitucionalismo (NEVES, 2013; 2014) e são as forças da horizontalidade responsáveis pelo fato de a “atual sociedade mundial ser altamente fragmentada” (NEVES, 2015, p. 113). A verticalidade constitui as estruturas que possibilitam a formação do sistema-mundo, ou seja da sociedade globalizada enquanto um único sistema, e a horizontalidade são as estruturas locais que garantem a coesão do sistema mundo, permitindo que cada sociedade local e seus subsistemas conecte-se como nós funcionais do sistema-mundo adaptando sua organização às pressões adaptativas locais. Esta relação antagônica entre forças globais homogeneizantes e forças locais fragmentadoras constitui, por sua vez, o paradoxo fundamental da globalização.

---

<sup>87</sup> Isto é, quando duas espécies sem qualquer ligação ancestral comum desenvolvem características comuns, como as asas dos morcegos e das aves.

### 3 PARADOXOS FISCAIS NA DEMOCRACIA BRASILEIRA

Em 2016 o cientista político Leonardo Avritzer publicou um texto intitulado “O fim da nova república” (AVRITZER, 2016) para analisar o significado do Impeachment da Presidenta Dilma Rousseff. Ele usa o termo Nova República para caracterizar o período compreendido entre 1985 e 2016, cujas notas distintivas seriam “um certo progressivismo de um centro político muito bem representado pelo PMDB”; “uma certa neutralidade dos setores conservadores ou da direita em relação a uma agenda progressista”, uma “*ashamed right*”, ou uma direita envergonhada que não se expressava politicamente; e uma agenda progressista que se tornara hegemônica na primeira década do século XX, sendo responsável por ampla inclusão social. Avritzer propõe, posteriormente, que o percurso democrático no Brasil ocorre, normativa e empiricamente em movimentos pendulares<sup>1</sup>.

O período da expansão democrática brasileira que corresponde à Nova República se dá no contexto global da expansão da Globalização e da formação do sistema-mundo que a acompanha. Neste sentido, o processo de construção da experiência democrática brasileira e especialmente seu declínio não está desconectado do fenômeno global de financeirização do capital e da crise das democracias que se reproduz em todos os países. As forças da verticalidade tratam de reproduzir as características do Estado Providência na Constituição Federal de 1988 ao passo as consequências da integração do Brasil ao sistema-mundo, tais como o Consenso de Washington e as constantes intervenções dos organismos financeiros internacionais ao longo dos anos 1990 trata de esvaziá-la. A sociedade brasileira e seus subsistemas sociais, à medida que se integram ao sistema-mundo, reproduzem as relações paradoxais do Estado Janus, em um processo que

---

<sup>1</sup> Por uma visão pendular entendo uma concepção tanto empírica quanto normativa. Do ponto de vista empírico é possível perceber que, em determinados momentos históricos, elites e massas no Brasil partilham um forte entusiasmo democrático que propicia medidas na direção da ampliação da soberania popular e dos direitos. A conjuntura que se abriu em 1946 apresentou elementos nessa direção, no que diz respeito tanto às eleições de 1945 quanto à nova Constituição elaborada no ano seguinte. A conjuntura 1985-1988 seguiu a mesma lógica. Foram ampliados os cargos eleitorais e ao mesmo tempo as condições do sufrágio, o que permitiu criar uma ideia de um novo continuum democrático. A aceitação dos resultados eleitorais e uma estrutura de divisão de poderes que parecia mais equilibrada reforçaram tal impressão. Infelizmente, os eventos que vêm ocorrendo no país desde 2013 apontam que estávamos apenas surfando na crista da onda democratizante que provavelmente está chegando ao seu final. Assim, temos que analisar, junto com o elemento empírico da expansão da democracia, o seu elemento regressivo (AVRITZER, 2018, p. 257)

localmente foi definido por Neves (2007) como constitucionalização simbólica. Essa reprodução dos paradoxos globais dentro dos sistemas locais marca fortemente os trinta anos que seguem à vigência constitucional, o que sugere, inclusive, a possibilidade de se pensar uma relação fractal entre os sistemas globais e os sistemas locais. Da sua emergência, em meio à crise da hiperinflação e à demanda por orçamentos participativos, até seu limiar, com o impeachment da Presidenta Dilma Rousseff sob a alegação das “pedaladas fiscais”, o período da Nova República é atravessado em sua totalidade pela reprodução da tensão global entre a demanda por ampliação de direitos e a financeirização do Estado social. A Nova República brasileira é como o Estado Janus fragmenta-se (ou diferencia-se, em uma terminologia luhmanniana) e ao mesmo tempo mantém integrada ao sistema-mundo a sociedade brasileira enquanto seu subsistema.

A compreensão dos paradoxos fiscais que emergem ao longo da experiência democrática caracterizada no período da Nova República pode contribuir, portanto, de alguma maneira para o entendimento desta etapa do movimento do ciclo democrático correspondente, assumindo como válido o modelo proposto por Avritzer. Assim, o caminho para um estudo da dimensão fiscal da democracia e sua atual crise perpassa pela identificação dos paradoxos fiscais que emergem localmente na sociedade brasileira, tendo sempre como pano de fundo o Estado Janus, isto é o paradoxo fiscal estruturante do sistema-mundo - ampliação de direitos x financeirização do mundo da vida.

### 3.1 O PARADOXO DA RECEPÇÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O primeiro paradoxo a ser levado em consideração na análise da dimensão fiscal da crise democrática em sua manifestação brasileira diz respeito à própria origem do sistema tributário brasileiro. O desenho legal do atual sistema tributário considera quatro níveis hierárquico de regulamentação. O nível fundamental, que se dá em decorrência do poder constituinte originário ou do derivado. Um segundo nível, que diz respeito às leis complementares<sup>2</sup>, onde o legislativo exerce uma espécie de

---

<sup>2</sup> Categoria normativa prevista em diversos artigos da constituição brasileira e regulada no artigo 69, que exige quórum qualificado de maioria absoluta para sua aprovação. A lei complementar ocupa um estado intermediário entre a legislação ordinária e a Constituição Federal, servindo como uma

“competência regulamentar” de dispositivos constitucionais. O terceiro nível é o da legislação ordinária enquanto o quarto nível representa toda a regulamentação infralegal, de caráter administrativo (decretos do executivo, instruções normativas, regulamentos etc.), que no caso da atividade tributária e financeira do Estado têm importância a ponto de o Poder Judiciário brasileiro não admitir em via de regra a cobrança de tributos sem a devida regulamentação infralegal<sup>3</sup>. Compreender como o Código Tributário Nacional - o principal marco regulatório da atividade tributária brasileira - se posiciona historicamente dentro desse quadro institucional revela como o mecanismo jurídico que constitui sua validade jurídica oculta um dos paradoxos fiscais da democracia brasileira.

Propõe-se a divisão da história da tributação nos seguintes períodos: período da tributação pré-moderna, compreendendo práticas tributárias dos povos originários segundo as diferentes tradições locais<sup>4</sup> e da Coroa Portuguesa, segundo os costumes e leis do complexo direito europeu pré-moderno; período imperial, quando o Estado brasileiro se estrutura enquanto uma entidade westfaliana, trazendo consigo o paradoxo da soberania e suas implicações para a atividade tributária. O período do proto-sistema tributário, compreendido entre a vigência da Constituição de 1891 até a primeira democratização, em 1946. É nesse momento que surgem as primeiras limitações constitucionais ao poder de tributar, a divisão de competências tributárias<sup>5</sup>. Entre a promulgação da constituição de 1946 e a reforma

---

espécie de regulamentação de normas constitucionais demasiadamente amplas para serem aplicadas de forma imediata.

<sup>3</sup> Sobre o assunto ver Tomé (2012).

<sup>4</sup> Nesse tópico, a historiografia da América hispânica parece ser bem mais rica do que a brasileira. Localizou-se as seguintes referências: Gonzales (1983) Rubí (1992), De Rojas (1993) Salles (2000), Rosado (2005) Perez-Rocha (2008) Lebeuf (2013), Manga Quispe (2014) Paredes (2015). Durante as pesquisas também referências a duas obras de Sánchez-Albornoz (1978a, 1978b), citadas em uma resenha de Mannarelli (1979). Considerando que o Professor Sánchez-Albornoz foi agraciado em 2006 com o título de doutor honoris causa pela Universidade de Barcelona, parece uma leitura obrigatória para quem deseja se aprofundar no assunto.

<sup>5</sup> Assim dispõem os artigos 7 a 12 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil “Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar: 1º ) impostos sobre a importação de procedência estrangeira; 2º ) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação; 3º ) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I; 4º ) taxas dos correios e telégrafos federais. § 1º - Também compete privativamente à União: 1º ) a instituição de bancos emissores; 2º) a criação e manutenção de alfândegas. § 2º - Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados. § 3º - As leis da União, os atos e as sentenças de suas autoridades serão executadas em todo o País por funcionários federais, podendo, todavia, a execução das primeiras ser confiada aos Governos dos Estados, mediante anuência destes. Art 8º - É vedado ao Governo federal criar, de qualquer modo, distinções e preferências em favor dos portos de uns contra os de outros Estados. Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 1º ) sobre a

tributária de 1966, as necessidades arrecadatórias e orçamentárias do Estado passam a ser confrontadas pela demanda por direitos sociais<sup>6</sup>. É nesse período também que o aumento da complexidade decorrente da industrialização e da urbanização do país desperta a atenção governamental para a necessidade da sistematização da atividade tributária, e de sua especialização diante das finanças públicas como um todo. Entre 1966 e 1988 define-se o período da consolidação do sistema tributário nacional. É nesse período que o termo começa a ser amplamente utilizado na dogmática jurídica<sup>7</sup>, que o direito tributário se distingue enquanto técnica dogmática do direito financeiro e o Código Tributário Nacional atualmente em vigência é outorgado. Por fim, o período atual, consiste na tributação neoliberal, à partir da promulgação da constituição brasileira de 1988. A passagem entre esses dois períodos é o foco do estudo, neste momento.

O Código Tributário Nacional atualmente em vigência no Brasil é produto de uma reforma tributária empreendida entre os anos de 1963 e 1966, com destaque à ruptura institucional ocorrida no meio do processo<sup>8</sup>. A influência da passagem de

---

exportação de mercadorias de sua própria produção; 2<sup>o</sup>) sobre Imóveis rurais e urbanos; 3<sup>o</sup>) sobre transmissão de propriedade; 4<sup>o</sup>) sobre indústrias e profissões. § 1<sup>o</sup> - Também compete exclusivamente aos Estados decretar: 1<sup>o</sup>) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia; 2<sup>o</sup>) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios. § 2<sup>o</sup> - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados. § 3<sup>o</sup> - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal. § 4<sup>o</sup> - Fica salvo aos Estados o direito de estabelecerem linhas telegráficas entre os diversos pontos de seus territórios, entre estes e os de outros Estados, que se não acharem servidos por linhas federais, podendo a União desapropriá-las quando for de interesse geral. Art 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente. Art 11 - É vedado aos Estados, como à União: 1<sup>o</sup>) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem; 2<sup>o</sup>) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos; 3<sup>o</sup>) prescrever leis retroativas. Art 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7<sup>o</sup> e 9<sup>o</sup>, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7<sup>o</sup>, 9<sup>o</sup> e 11, nº 1" (BRASIL, 1891.). A Constituição de 1934 amplia e aprimora a técnica constitucional de regulação não só da tributação, mas também do orçamento público, mas sua vigência é suspensa em 1937 por uma nova constituição, que não tão detalhista no assunto.

<sup>6</sup> Na Constituição de 1946 surge pela primeira vez a obrigação de um percentual mínimo do orçamento público necessariamente ser destinado ao desenvolvimento do ensino: "Art 169 - Anualmente, a União aplicará nunca menos de dez por cento, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nunca menos de vinte por cento da renda resultante dos impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino" (BRASIL, 1946).

<sup>7</sup> O termo é constitucionalizado no texto de 1967: "Art 18 - sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais" (BRASIL, 1967).

<sup>8</sup> Um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1966, concedendo-se prioridade para as medidas que, de um lado, contribuíssem de imediato para a reabilitação das

um regime democrático para um autoritário durante este processo ainda não foi objeto de um estudo mais detalhado. Um dos principais elementos que o CTN herda deste período é sua elaboração por “técnicos de gabinete”, sem a participação social. Característica esta que contrasta com o sistema tributário elaborado na Constituinte de 1988<sup>9</sup>.

A relação paradoxal que o Código Tributário Nacional estabelece com a experiência democrática da Nova República começa ainda no processo constitucional anterior, do qual resultou a outorga da carta de 1967. Naquela ocasião, o dispositivo constitucional estabeleceu que as normas gerais de direito tributário deveriam ser reguladas por lei complementar<sup>10</sup>.

O processo de alteração do status da lei 5.172 é um tanto confuso, visto que se dá entre a edição de uma série de atos complementares<sup>11</sup>. Estes atos, que foram 105 no total, dispuseram dos mais variados assuntos, compondo uma espécie de engenharia jurídica do regime militar, criada para dar aparência de procedimentalidade a diversas alterações arbitrárias impostas pelas juntas ditatoriais na ordem jurídica brasileira. Em uma espécie de pirâmide jurídica infernal, estes atos eram autorizados pelos chamados atos institucionais. Estes atos foram 17 no total, emitidos entre os anos de 1964 e 1969 – sendo o mais famoso deles o AI-5, que deu legalidade à prática de torturas e desaparecimento forçados

---

finanças federais e, de outro, atendessem de forma mais urgente os reclamos de alívio tributário dos setores empresariais, que constituíam a base política de sustentação do regime: a administração fazendária federal foi reorganizada; o IR sofreu revisões que resultaram em vigoroso crescimento de sua arrecadação; e o imposto de consumo foi reformulado dando origem ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com resultado semelhante. A Emenda Constitucional nº 18/65 que, com algumas alterações, incorporou-se ao texto da Constituição de 30 de janeiro de 1967 e o Código Tributário (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) são os documentos legais que marcam o fim dos trabalhos desta reforma (VARSANO, 1996, p.9).

<sup>9</sup> “O sistema tributário criado pela Constituição de 1988 -- ao contrário do originado pela reforma da década de 60, elaborado por uma equipe técnica em gabinetes -- foi fruto de um processo participativo em que os principais atores eram políticos. É bem verdade que os políticos que conduziram o processo de criação tinham formação técnica e haviam exercido recentemente funções executivas no governo e que um grupo de técnicos os assessorava. Contudo, as decisões, embora tecnicamente informadas, tinham caráter eminentemente político” (VARSANO, 1996, p.12).

<sup>10</sup> “Art. 19 §1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário” (BRASIL, 1967).

<sup>11</sup> Os Atos Complementares aos quais se refere aqui são o Ato Complementar 34 que “Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias.”, Ato Complementar 35: “Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 e legislação posterior sobre o Sistema Tributário Nacional.” e Ato Complementar 36 : “Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares n.º. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina ‘Código Tributário Nacional’ a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações.”

perpetrados por agentes do Estado brasileiro. Tais atos representavam o exercício de uma espécie de “poder instituinte” - um flerte, na verdade, dos positivistas militares brasileiros com o direito natural<sup>12</sup>. Eram assinados ora por comandos militares, ora pelo presidente da república. O artigo 30 do Ato Institucional nº 2 delegava formalmente capacidade ao Presidente da República de “baixar”<sup>13</sup> atos complementares, como uma espécie de poder “instituinte” derivado. No Ato Complementar nº 36 de 13 de março de 1967 então o art. 7º estabelece que a Lei 5.172 de 1966 passaria a ser denominada de “Código Tributário Nacional”. Este parece ser o ato jurídico que converte a lei ordinária em lei complementar, visto que a Constituição de 1967, outorgada dois meses antes, passa a exigir que a regulação tributária se faça por lei complementar. A transformação do Código Tributário Nacional em lei complementar, em última instância, foi fundamentada por um exercício de poder arbitrário justificado sob um direito natural delirante.

O caminho percorrido pelo Código Tributário Nacional até se tornar uma lei complementar revela uma face pouco explorada no debate sobre o Estado de Direito. Esta questão diz respeito aos diferentes níveis de legalidade a que o procedimento está submetido. Isto é, é comum que os países republicanos apresentem diferentes procedimentos mais ou menos rigorosos para promover alterações legais. No Brasil, por exemplo, o processo de alteração da Constituição é mais rigoroso (exige aprovação em dois turnos por maioria qualificada de 3/5 dos membros de cada casa) do que o processo de uma lei complementar (maioria absoluta em apenas um turno), que por sua vez é mais rígida do que uma lei

---

<sup>12</sup> Como narra o primeiro ato institucional: “O presente Ato institucional só poderia ser editado pela revolução vitoriosa, representada pelos Comandos em Chefe das três Armas que respondem, no momento, pela realização dos objetivos revolucionários, cuja frustração estão decididas a impedir. Os processos constitucionais não funcionaram para destituir o governo, que deliberadamente se dispunha a bolchevizar o País. Destituído pela revolução, só a esta cabe ditar as normas e os processos de constituição do novo governo e atribuir-lhe os poderes ou os instrumentos jurídicos que lhe assegurem o exercício do Poder no exclusivo interesse do País. Para demonstrar que não pretendemos radicalizar o processo revolucionário, decidimos manter a Constituição de 1946, limitando-nos a modificá-la, apenas, na parte relativa aos poderes do Presidente da República, a fim de que este possa cumprir a missão de restaurar no Brasil a ordem econômica e financeira e tomar as urgentes medidas destinadas a drenar o bolsão comunista, cuja purulência já se havia infiltrado não só na cúpula do governo como nas suas dependências administrativas. Para reduzir ainda mais os plenos poderes de que se acha investida a revolução vitoriosa, resolvemos, igualmente, manter o Congresso Nacional, com as reservas relativas aos seus poderes, constantes do presente Ato Institucional” (BRASIL, 1964).

<sup>13</sup> Como pode se observar, o compromisso com diminuição da qualidade democrática da sociedade brasileira poderia ser observado nos mínimos detalhes, neste caso com o emprego do verbo “baixar” com o sentido de editar ou emitir uma ordem legal, reforçando a verticalidade autocrática daquela ordem jurídica.

ordinária (maioria simples em cada casa). Por outro lado, os decretos regulamentares, que tanto no direito tributário quanto no financeiro são elementos fundamentais para aplicação da lei, são emitidos pelo poder executivo, porém sujeitos à revisão judicial (por ações judiciais) e legislativa (através dos decretos legislativos) que, em ambos os casos possuem (ou deveriam possuir) uma margem bem estrita de atuação. Se estes diferentes níveis de legalidade ou de rigidez do procedimento legal faz pensar – a partir da narrativa federalista (LIMONGI, 1997) - em uma profunda desconfiança que o constituinte alimenta pelo poder soberano no estado de pré-comprimisso constitucional<sup>14</sup>, a realidade brasileira faz pensar se esta desconfiança não seria direcionada, em verdade, à capacidade da população de – uma vez organizada e devidamente empoderada dos instrumentos legais – abolir os privilégios da elite. Instituir mecanismos que garantissem que a elite, ainda que em minoria, fosse capaz de barrar mudanças estruturais profundas, pode parecer uma atitude bastante racional – tanto por parte dos militares que, durante os anos de 1964 a 1968 alimentavam o discurso de restauração do poder ao povo após as reformas realizadas por seu exercício de poder pré-constitucional, quando pelos setores conservadores, extremamente influentes no processo constituinte de 1987-88 (BARBOSA, 2018).

O excesso de estabilidade a uma norma que precisa ser alterada com certa celeridade a fim de evitar distorções na distribuição de renda não deixa de ser, assim como a falta dela, um elemento redutor da qualidade democrática do estado de direito. Por outro lado, o excesso de rigor em alguns níveis constitucionais pode induzir uma falsa sensação de segurança à sociedade civil, no sentido de que um direito está assegurado por sua simples positivação, dando assim ao estado um álibi ou um compromisso dilatatório para não cumprir suas obrigações (NEVES, 2000). Esse é o caminho que a legislação tributária brasileira parece indicar. Não só os meios, mas as intenções impressas no processo de elaboração do sistema tributário nacional denunciam as limitações anti-igualitárias de seu desenho institucional:

As tentativas de mudança no papel do Estado, levadas a cabo pelos governos conservadores eleitos a partir de 1989, muitas vezes optaram pelo caminho das reformas constitucionais, com o intuito deliberado de "blindar" as alterações, impedindo uma mudança de

---

<sup>14</sup> Conferir Elster (2009)

política. Isto quando ditas "reformas" simplesmente não ocorreram à margem, ou até contrariamente, do disposto no texto constitucional, como no caso do Plano Nacional de Desestatização (Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990, posteriormente substituída pela Lei nº 10.482, de 9 de setembro de 1997), ou das leis que criaram as "agências" reguladoras. A chamada "Reforma do Estado" da década de 1990 não reformou o Estado. Afinal, as "agências" foram simplesmente acrescentadas à estrutura administrativa brasileira, não modificaram a Administração Pública, ainda configurada pelo Decreto-Lei nº 200/1967, apenas deram uma aura de modernidade ao tradicional patrimonialismo que caracteriza o Estado brasileiro. A "reforma regulatória" consiste em uma nova forma de "captura" do fundo público, ou seja, a "nova regulação" nada mais é do que um novo patrimonialismo, com o agravante de, com o desmonte e privatização do Estado, o direito administrativo e o direito econômico, antes instrumentos essenciais da atuação estatal, terem sido reduzidos à chamada "regulação", quase um direito civil ou comercial (BERCOVICI, 2009, p. 13).

A elaboração da Constituição Federal de 1988 traz um novo regramento para o sistema tributário e para o orçamento público brasileiro. Atualizada em diversos pontos em relação às expectativas que a sociedade civil criava, naquele momento, em relação à tão aguardada democracia social, o novo documento constitucional cria um título dedicado à tributação e ao orçamento, acompanhando de outro dedicado à ordem econômica e financeira (este último seria revogado posteriormente, em 2003). Assim como a constituição anterior, reserva à lei complementar uma série de assuntos em matéria tributária. No Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, uma espécie de anexo da Constituição Federal brasileira de 1988 que regula situações transitórias entre a mudança de regime, fica estabelecido que "o sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores", e que "vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele" (BRASIL, 1988).

O fato de o CTN e a Lei 4.320/1964 (que estabelece as normas gerais de direito financeiro) não terem sido revogadas até os dias atuais reforçam a percepção de que a Constituição financeira do Estado brasileiro foi desenhada para possibilitar o sistema produtor de desigualdade. Este é o problema, justamente: a despeito da aparente diferença entre os valores preconizados pela ditadura militar e dos valores,

em tese, que orientam a Constituição de 1988, tanto o Código Tributário Nacional quanto a Lei nº 4320 não precisaram ser revogadas. Atendem perfeitamente aos interesses promovidos pelas elites responsáveis pela operação do Estado brasileiro.

### 3.2 O PARADOXO DA CONSTITUIÇÃO DIRIGENTE INVERTIDA

A ideia do paradoxo da constituição dirigente invertida baseia-se em um conjunto de estudos desenvolvidos por Bercovici (1999, 2003, 2004, 2009) e, especialmente um artigo intitulado “A constituição dirigente invertida: a blindagem da Constituição Financeira e a agonia da Constituição Econômica” (BERCOVICI & MASSONETTO, 2006). O autor utiliza dois conceitos - constituição dirigente (CANOTILHO, 1983, 1996) e constituição invertida (BERCOVICI, 2013) - para interpretar o processo de esvaziamento das pretensões dirigentes da constituição brasileira de 1988.

O conceito de constituição dirigente é proposto como fruto do trabalho de doutorado de J.J. Gomes Canotilho, em 1983. O autor toma como problema as constituições que surgem no contexto de surgimento das novas democracias, logo após a democratização de Espanha e Portugal. Manifestando o que o autor chama de “movimento da modernidade projectante” (2003, p. VI), estes textos - que posteriormente viriam a influenciar toda uma geração de constituições pela América Latina, África e Ásia - trazem como característica a predominância de normas programáticas, incorporando uma forte narrativa emancipatória: “a ideia de progresso do homem, a utopia da desalienação, a promessa da felicidade para as mulheres e homens do presente e das próximas gerações” (2003, p. VII). O desenvolvimento do pensamento de Canotilho nas duas décadas que seguem à defesa de sua tese, no entanto, levam-no a uma profunda reflexão. Em 1996 ele publica o artigo “Revisar ou romper com a Constituição Dirigente? Defesa de um constitucionalismo moralmente reflexivo?”<sup>15</sup>, onde propõe uma mudança de perspectiva, de um constitucionalismo dirigente para um constitucionalismo moralmente reflexivo.

---

<sup>15</sup> Há uma versão anterior deste trabalho publicado em língua espanhola na Revista Español de Derecho Constitucional (CANOTILHO, 1995)

Canotilho, no entanto, revê a sua tese devido a “relativa mudança da opinião do autor” (2003, p. V). Ele compara os teóricos da constituição a astrônomos que, demasiadamente preocupados em olhar para o céu, acabam caindo nos buracos sob seus pés<sup>16</sup>. Estas fragilidades, incertezas epistêmicas da diretividade constitucional, aprisionam as constituições nos instrumentos que deveriam ser emancipatórios - tais como a emergência de uma espécie de autismo nacionalista e patriótico<sup>17</sup>.

O cânone desenvolvido e inspirado por Canotilho em torno do dirigismo constitucional compreende, no fundo, um duplo valor epistemológico. No momento que realiza seu estudo primordial, a tese da constituição dirigente tem em verdade um grande valor empírico do fenômeno constitucional nas novas democracias. Esta dimensão é aparente quando o próprio autor coloca “o texto e o contexto são indissociáveis” (CANOTILHO, 2003, p.V). Como toda boa teoria jurídica, porém, o constitucionalismo dirigente não deixa de possuir também uma perspectiva normativa<sup>18</sup>. À medida que o tempo passa e Canotilho revê sua posição, essa segunda perspectiva sobressai-se à primeira, tornando-se o esforço de revisão do autor uma defesa por um outro modelo normativo de constituição - que ele chama de constitucionalismo reflexivo. Como chama atenção Dantas (2005), a mudança de posição de Canotilho não representa um réquiem, mas antes um desenvolvimento do constitucionalismo dirigente. O problema normativo do

---

<sup>16</sup> “A Constituição dirigente, ou melhor, os textos constitucionais carregados de programaticidade - desde a velha constituição mexicana de 1918, até à Constituição brasileira de 1988, passando pela magna carta portuguesa de 1976 - estão num fosso sob o olhar implacável de muitos escárnios e mal-dizeres. Aos adeptos dos dirigismos constitucionais - acontece hoje o que já aconteceu com Tales de Mileto há milhares de anos. São vítimas de risos irônicos semelhantes aos da mulher-serva da Trácia que acorreu aos gritos de socorro o astrólogo milésico caído num poço quando observava à noite as estrelas” (CANOTILHO, 2003, p. VIII).

<sup>17</sup> “Outras das fragilidades epistêmicas de um texto constitucional dirigente consistiria no seu autismo nacionalista e patriótico. Se bem compreendemos as coisas, o déficit epistêmico da programaticidade constitucional não estaria apenas na conversão irrealista de uma simples folha de papel em instrumento dirigente da sociedade. Para além disso, a Constituição arrogar-se-ia ao papel de alavanca de Arquimedes com força para transformar o mundo, mas sem atender ao facto de ela estar cercada por outros mundos. Por outras palavras: o dirigismo normativo-constitucional repousa no dogma “Estado-soberano”, constituindo a “soberania constitucional” um corolário lógico deste mesmo dogma. Deve reconhecer-se o fundamento desta crítica” (CANOTILHO, 2003, XI).

<sup>18</sup> Refere-se-se aqui com uma distinção comum na ciência política: “Una distinción extremadamente importante para la ciencia política es aquella entre teorías normativas y empíricas: Las teorías normativas contienen reflexiones y hacen afirmaciones sobre lo que debe ser, fundamentan criterios de valor, juicios de valor y líneas de conducta para la acción. Su método es o deductivo o hermenéutico y propio de las ciencias del espíritu, Las teorías empíricas hacen afirmaciones sobre lo existente, sobre circunstancias, instituciones y acciones sociales y políticas. Su método es inductivo, ya sea histórico-genético o empírico-analítico” (NOHLEN, 2011, p. 24-25).

dirigismo constitucional, isto é, o que diz respeito à sua desejabilidade ou não, é um problema que está fora do escopo desta investigação.

O valor empírico da teoria de Canotilho está em descrever minuciosamente um fenômeno que caracteriza as constituições elaboradas no contexto das novas democracias e, posteriormente, constatar em primeira mão as próprias limitações deste movimento. Limitações estas que constituem importantes fatores limitantes para a manutenção da função legitimadora da constituição, em se tratando especificamente do caso brasileiro, como aponta Bercovici: “A prática política e o contexto social têm favorecido uma concretização restrita e excludente dos dispositivos constitucionais. Não havendo concretização da Constituição enquanto mecanismo de orientação da sociedade, ela deixa de funcionar enquanto documento legitimador do Estado” (1999, p. 47). Quais práticas políticas, no entanto, seriam as responsáveis pelo esvaziamento material do dirigismo constitucional e como, especificamente no caso brasileiro, estas poderiam constituir mais um paradoxo fiscal?

Ao tempo que a constituição federal brasileira de 1988 tem por uma de suas características a inclusão da cidadania pela expansão dos direitos sociais associadas à positivação da utopia e de narrativas emancipatórias, através de normas programáticas como as que constam no art. 3º, o constituinte brasileiro parece não ter cometido o mesmo descuido de Tales de Mileto. A nova democracia brasileira não nasce apenas com a constitucionalização de uma ordem social orientada à emancipação, mas preocupação com os meios para a conquista deste objetivo. Neste sentido, o desenho original constitucional do estado brasileiro organiza, juntamente com a ordem social, uma ordem econômica e uma ordem financeira. A própria estrutura da constituição brasileira passa uma ideia de movimento direcionado à utopia. Inicia-se pelos princípios fundamentais, para em seguida garantir os direitos e garantias fundamentais. À medida em que organiza o Estado, a relação entre os poderes e as instituições de defesa do estado e da democracia, avança na direção da constituição de uma ordem fiscal, para em seguida organizar a ordem econômica e, por fim a ordem social. Esta última, por sua vez, a principal responsável pela concretização dos objetivos fundamentais. Cada etapa deste caminho constitui-se como meio para a realização do projeto

primeiro e último de uma certa concepção de boa vida construída pelo constituinte - uma eudaimonia constitucional.

O processo de inversão da constituição, como defendem Bercovici e Massoneto, se dá com a fragmentação da ordem uma vez impressa na constituição<sup>19</sup>. Fragmentação esta que é, em verdade, anterior ao próprio processo constitucional<sup>20</sup>. A desparadoxização assim se dá através da blindagem da constituição financeira que, tornando-se um fim em si mesma, assiste à agonia da constituição econômica:

A ordem econômica intervencionista e dirigente da Constituição de 1988 é isolada de seus instrumentos financeiros, cuja efetividade é medida em si mesma, sem qualquer relação com os objetivos da política econômica estatal ou da ordem econômica constitucional. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a insana proposta de emenda constitucional instituindo o déficit nominal zero são meios de excluir o orçamento da deliberação pública, garantindo metas de política monetária muitas vezes impostas de fora e em favor de interesses econômicos privados, que desejam uma garantia sem risco para seus investimentos ou para sua especulação financeira. A implementação da ordem econômica e da ordem social da Constituição de 1988 ficaram restritas, assim, às sobras orçamentárias e financeiras do Estado. A constituição financeira de 1988 foi, deste modo, "blindada". A Lei de Responsabilidade Fiscal apenas complementa este processo, ao vedar a busca do pleno emprego e a implementação de outra política financeira. Neste processo, é importante ressaltar a edição da Lei n.º 10.028, de 19 de outubro de 2000, que, dentre várias medidas draconianas, tipifica como crime a promoção do déficit público (BERCOVICI & MASSONETTO, 2006, p. 72).

---

<sup>19</sup> Nesta perspectiva, a fragmentação da ordem econômico-financeira evidencia a agonia do antigo paradigma frente a expansão financeira do capital no sistema mundial. E mais: acentua a retomada do arcabouço jurídico liberal do século XIX. O direito financeiro, desarticulando-se do direito econômico, ganha centralidade na organização do capitalismo, impondo a rigidez dos instrumentos financeiros às boas intenções do constitucionalismo econômico do século XX" (BERCOVICI & MASSONETTO, 2006, p 58).

<sup>20</sup> A Constituição de 1988 recebe o Estado estruturado sob o regime militar (1964-1985), ou seja, o Estado reformado pelo PAEG (Plano de Ação Econômica do Governo) de Roberto Campos e Octavio Gouveia de Bulhões(1964-1967), responsáveis pela atual configuração do sistema monetário e financeiro, com a criação do Banco Central do Brasil (Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964), do sistema tributário nacional (Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, e Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e da estrutura administrativa, por meio da reforma implementada pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que exige a gestão "empresarial" dos órgãos administrativos, ressuscitada por Bresser Pereira trinta anos depois" (BERCOVICI, 2009, p. 11-12).

O processo de inversão da constituição dirigente utilizou dois importantes vetores: o controle de constitucionalidade e a reforma constitucional.

A etapa posterior deste processo, e que tem sido vivenciado com mais intensidade na última década no Brasil consiste em uma inversão ainda mais aguda do projeto constitucional. Se a blindagem da ordem financeira prejudica a capacidade do Estado de atuar no sentido de construir uma ordem econômica equânime, retirando a função instrumental que a tributação e o orçamento público têm neste sentido, a aprovação do Projeto de Emenda Constitucional 241, que determina um teto para o orçamento público, marca um momento de inflexão tal que a própria ordem social passa a ser instrumentalizada para a realização da constituição financeira.

O valor epistemológico e metodológico da identificação do paradoxo da inversão da constituição dirigente consiste em perceber como ele está intimamente conectado com o paradoxo anterior - como já observaram, em outros termos, Bercovici e Massonetto (2006), e pela possibilidade de revelação de outros paradoxos que com ele se conectam.

### 3.3 O PARADOXO DA CONTRA-REFORMA TRIBUTÁRIA

O paradoxo da recepção do Código Tributário Nacional representa um vício de origem no sistema tributário brasileiro que pode coexistir com uma ordem financeira constituída a partir de valores bastante diferentes dos que carrega. A persistência deste paradoxo, contudo, teve uma colaboração substantiva do paradoxo da constituição dirigente invertida para sua manutenção. Este não foi a única situação paradoxal a compor o sistema tributário brasileiro, no entanto. Enquanto a inversão da constituição dirigente tratou-se de um paradoxo no nível constitucional, a acomodação entre o sistema tributário pré-constitucional e o sistema tributário constitucional também demandou uma série de reorganizações jurídico-legal que ensejaram, por sua vez, outro paradoxo local. Nomeia-se este de paradoxo da contrarreforma tributária<sup>21</sup> em razão dos estudos desenvolvidos por Salvador

---

<sup>21</sup> “Mas o legado mais perverso de mudanças no sistema tributário foi engendrado no governo do presidente Fernando Henrique Cardoso (FHC). Ao longo do governo FHC foi sendo alterada, paulatinamente, a legislação trabalhista, solapando ou tornando nulos os princípios básicos da

(2010a) sobre a inversão do fundo público e o financiamento da seguridade social no Brasil ao longo da Nova República. A contrarreforma tributária consistiu, conforme Salvador, em um conjunto de alterações do regramento infraconstitucional no sistema tributário e fiscal que impediram que o sistema tributário constitucional fosse realizado:

A Constituição, em 1988, estabeleceu um conjunto de princípios tributários (eles ainda estão escritos lá) que constituíam uma base importante para edificação de um sistema tributário baseado na justiça fiscal e social. A começar pela solidariedade que está subjacente a todos os princípios tributários (a isonomia, a universalidade, a capacidade contributiva, a essencialidade), a tributação deve ser, preferencialmente, direta, de caráter pessoal e progressiva [...] Contudo, os princípios constitucionais que permitiriam um novo desenho para o sistema tributário não foram postos em práticas por nenhum dos governos que ocuparam o Palácio do Planalto após a promulgação da Constituição (SALVADOR, 2010a, p.194).

O estudo de Salvador, que compreende os governos de José Sarney a Lula da Silva, revela que uma série de modificações legais e infralegais foram realizadas por todos os governos da nova república no período estudado pelo autor (que não compreende o governo Dilma Rousseff). O governo Sarney proporciona a diminuição da progressividade do imposto sobre a renda logo em seguida à promulgação da nova constituição; o governo Collor proporciona uma série de pacotes econômicos que empobrecem da população; o governo Fernando Henrique promove paulatinamente a reconfiguração dos tributos federais que tornam o sistema regressivo, demasiadamente oneroso para o contribuinte assalariado e recompensante para os grandes sonegadores. O governo Lula, por sua vez, não age diferente nos campos financeiro e tributários - mantém a desvinculação das receitas da união (DRU) aprovada no governo anterior, dá continuidade às alterações estruturais nas instituições tributárias federais e amplia as renúncias fiscais relacionadas, ora atreladas à políticas sociais, ora através de regimes mais benéficos para determinados investidores. O quadro a seguir apresenta as ações significativas da contrarreforma tributária, seus instrumentos e efeitos.

---

reforma tributária realizada na Constituição de 1988, agravando as distorções e, sobretudo, aprofundando a regressividade do sistema tributário brasileiro. As modificações realizadas nos anos neoliberais no Brasil constituem verdadeira contrarreforma tributária, conduzida de forma sorrateira” (SALVADOR, .2010, p. 195)

## QUADRO 2 - ELEMENTOS DA CONTRA-REFORMA TRIBUTÁRIA

Governo Sarney		1985-1990
Ação	Instrumento	Efeitos
Redução das faixas do imposto sobre a renda de 9 para 3	<a href="#"><u>LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988</u></a>	Esta redução da quantidade de alíquotas diminuiu a progressividade do imposto sobre a renda, em menos de um mês da vigência da nova Constituição
Governo Collor/Itamar		1990-1994
Ação	Instrumento	Efeitos
Pacotes fiscais	<a href="#"><u>LEI Nº 8.024, DE 12 DE ABRIL DE 1990.</u></a> e <a href="#"><u>LEI Nº 8.177, DE 1 DE MARÇO DE 1991.</u></a>	“Incremento da desigualdade de renda, devido à redução dos rendimentos reais e à evolução regressiva da distribuição dos rendimentos nominais, em função da política salarial e da retração dos níveis de atividade e emprego” (RAMOS, 1997, p. 72) .
Políticas agressivas de superávit primário	Diversos	Perda da capacidade do sistema tributário de garantir a progressividade (SALVADOR, 2010a)
Governo Fernando Henrique Cardoso		1995-2002
Ação	Instrumento	Efeitos
Desoneração da tributação sobre o lucro das empresas	<a href="#"><u>LEI Nº 8.981, DE 20 DE JANEIRO DE 1995</u></a> e <a href="#"><u>LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.</u></a>	A legislação acabou com a progressividade e reduziu a tributação dos lucros da empresa para uma alíquota única de 15% (FARIAS ET AL., 2006, <i>APUD</i> SALVADOR, 2010a)
Instituição do mecanismo de juros sobre o capital próprio	<a href="#"><u>LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.</u></a>	Criou-se um mecanismo alternativo de distribuição de lucros onde os pagamentos realizados aos investidores através deste meio é considerado despesa na contabilidade legal da empresa.
Isenção do imposto sobre renda sobre lucros ou	<a href="#"><u>LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE</u></a>	Extinguiu uma taxa que anteriormente era da 15%,

dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, pagos a pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.	<a href="#"><u>1995.</u></a>	contribuindo para concentrar a tributação sobre a massa de assalariados (FARIAS ET AL., 2006, APUD SALVADOR, 2010a).
Eliminação da alíquota de de 35% do imposto sobre a renda	<a href="#"><u>LEI Nº 9.250, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.</u></a>	Acentuou a regressividade (FARIAS ET AL., 2006, APUD SALVADOR, 2010a).
Aumento da alíquota máxima do IRPF de 25% para 27,5%	<a href="#"><u>LEI Nº 9.532, DE 10 DE DEZEMBRO DE 1997.</u></a>	A elevação da alíquota associada à extinção anterior de uma faixa do imposto sobre a renda contribuiu para o aumento da regressividade do imposto sobre a renda (FARIAS ET AL., 2006, APUD SALVADOR, 2010a)..
Defasagem da tabela do IR	<a href="#"><u>LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.</u></a>	A falta de correção da tabela do imposto de renda, associada às demais mudanças fez com que um maior número de trabalhadores fossem tributados, mas não em razão do aumento real da renda (FARIAS ET AL., 2006, APUD SALVADOR, 2010a)..
Flexibilização dos crimes contra a ordem tributária determinando a extinção da punibilidade caso o pagamento integral do débito seja realizado - com esta regra valendo para todos os crimes fiscais.	<a href="#"><u>LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.</u></a> <a href="#"><u>LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.</u></a>	Enfraquecimento do combate à sonegação fiscal(SALVADOR, 2010a). <sup>22</sup> .
Criação de mecanismo de quitação de débitos tributários através da	<a href="#"><u>LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002.</u></a>	O problema deste mecanismo foi que através desta declaração o contribuinte "informa que está

<sup>22</sup> O dispositivo já constava na redação original da Lei 8173/90 - Lei dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. A lei 9.249/95 amplia as situações onde esta forma de extinção da punibilidade poderia ser aplicada e a lei 9430 condiciona a apresentação da denúncia ao encerramento do procedimento administrativo (apesar de no Brasil, as esferas de responsabilidade civil, administrativa e penal serem independentes). Posteriormente as leis 10.684/03, 12.350/10 e 12382/11 ampliam a leniência com a sonegação fiscal ampliando as hipótese de extinção da punibilidade.

declaração de compensação de débitos.		compensando seus débitos relativos a tributos ou contribuições federais com créditos por ele apurados, sem o prévio reconhecimento da certeza e liquidez pela receita. Tal declaração extingue o débito, sob condição resolutória de ulterior homologação (SALVADOR, 2010a, p. 198).
<b>Governo Lula</b>		<b>2003-2010</b>
<b>Ação</b>	<b>Instrumento</b>	<b>Efeitos</b>
Aperfeiçoamento do sistema de compensação de débitos criado no governo anterior.	<a href="#"><u>LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.</u></a>	A Receita Federal passou a ter o prazo de 5 anos para se manifestar sobre a compensação declarada. (SALVADOR, 2010a).
Alterações na administração tributária com a criação da Super Receita	<a href="#"><u>LEI Nº 11.457, DE 16 DE MARÇO DE 2007</u></a>	Este movimento unificou a Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária, unificando a administração da arrecadação tributária e previdenciária sob um mesmo órgão (Secretaria da Receita Federal do Brasil). Embora isto possa contribuir para a melhoria da eficiência da administração dos ingressos públicos, o deslocamento do orçamento da previdência social para o Ministério da Fazenda enfraqueceu a institucionalidade da seguridade social (SALVADOR, 2010a) <sup>23</sup> .
Redução a zero as alíquotas do imposto de renda e da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) incidentes sobre rendimentos produzidos por títulos públicos adquiridos a partir de 16 de fevereiro de 2006,	<a href="#"><u>LEI Nº 11.312, DE 27 DE JUNHO DE 2006.</u></a>	Essa alteração acaba favorecendo os bancos estrangeiros que especulam utilizando usando títulos públicos federais. O tratamento conferido a estes contribuintes fere a isonomia tributária entre as diferentes espécies de renda. (SALVADOR, 2010a).

<sup>23</sup> Este movimento de enfraquecimento da institucionalidade da previdência e captura dos sistemas tributários, financeiro e previdenciário acentuou-se a partir de 2019, com a criação do Ministério da Economia, através da lei 13.844.

quando pagos, creditados, entregues ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior		
Regime de tributação mais favorável à aplicações financeiras e ao mercado de capitais	<a href="#"><u>LEI Nº 11.033, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2004.</u></a>	“A alíquota do IR sobre os ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas foi reduzida de 20% para 15%. Além disso estão isentos do IR os ganhos líquidos auferidos por pessoa física em operações no mercado à vista de ações, cujo valor das alienações realizadas em cada mês seja igual ou inferior a R\$20 mil para o conjunto de ações” (SALVADOR, 2010a, p. 200).

Adaptada de Salvador (2010a).

O paradoxo da contrarreforma instaura-se nas consequências desta paulatina reestruturação do desenho institucional do sistema tributário brasileiro. O resultado é uma crescente regressividade que passa a marcar o sistema. Salvador (2016) traça um diagnóstico, a partir de dados disponibilizados pela base “Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas”, do perfil da injustiça fiscal que resulta desse estado de coisas<sup>24</sup>.

Entre os anos de 2007 e 2013, segundo o levantamento realizado pelo autor, as alíquotas médias efetivas do imposto sobre a renda devido pelo total de declarantes se comportou de forma progressiva nas faixas salariais de até 40 salários

<sup>24</sup> “As análises realizadas ao longo desta Nota Técnica evidenciam que a concentração de renda e patrimônio, a partir dos dados tributários, é mais dramática do que a revelada apenas com base nas pesquisas domiciliares (PNAD e POF). Isso sugere que as modificações ocorridas na distribuição de renda no país, a partir do ano 2000, com base no Coeficiente de Gini, não alteraram questões estruturais da concentração da renda e do patrimônio, limitando seus efeitos apenas sobre as rendas daqueles que vivem dos rendimentos do trabalho. Ainda que sejam limitadas as informações sobre gênero nos Grandes Números do IRPF, há indícios de que, para além do fato de que a regressividade dos tributos atinja mais fortemente as mulheres e os/as negros/as, o principal imposto direto do país, o IR, também não modifica a desigualdade de gênero e de raça pela via tributária. Os dados da Receita Federal são fartos para revelar uma casta de privilegiados no país, com elevados rendimentos e riquezas que não são tributados adequadamente e, muitas vezes, sequer sofrem qualquer incidência de IR. Há uma elevada concentração de renda, a partir dos rendimentos nas declarações do IR. Os contribuintes com rendas acima de 40 SM representam apenas 2,74% dos declarantes de IR, mas se apropriaram de 30,37% do montante dos rendimentos informados à Receita Federal em 2013” (SALVADOR, 2016, p. 42).

mínimos<sup>25</sup>, enquanto a partir deste marco o imposto passa a perder sua progressividade<sup>26</sup>. Entre as razões para esta perda de progressividade o estudo aponta o tratamento tributário diferenciado dos grandes contribuintes<sup>27</sup> e o aproveitamento das deduções legais por estes contribuintes<sup>28</sup>.

Os dados apresentados por Salvador (2016), no entanto, dão apenas uma ideia da regressividade que instaura a partir do conjunto de reformas tributárias realizadas ao longo da Nova República. O sistema tributário brasileiro dispõe de 13 impostos cuja competência se distribui entre os três níveis de governo (federal, estadual e municipal)<sup>29</sup>. A atual configuração institucional do imposto sobre a renda faz com que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) seja a principal fonte de receitas tributárias do Estado brasileiro. Este tributo, de competência estadual, de regulamentação extremamente complexa é indireto, incidente sobre o consumo. A literatura da área é quase consensual em afirmar ser o ICMS o principal responsável pela regressividade do sistema. Aquino (2009)

---

<sup>25</sup> As faixas salariais a que se refere aqui são os intervalos determinados pelo autor para o levantamento estatístico, não as faixas de renda legais consideradas para a incidência da alíquota progressiva do IR.

<sup>26</sup> “A partir da faixa de 40 a 80 salários mínimos, o Imposto de Renda começa a perder a sua progressividade. Nesta faixa, a alíquota é rebaixada para 10,09%; na faixa de 80 a 160 salários mínimos, é reduzida para 6,65%; e, na faixa acima de 160 salários mínimos, a 3,33%, ou seja, uma alíquota similar à existente na faixa de 5 a 10 salários mínimos. Portanto, os contribuintes com rendimentos acima de 40 salários mínimos passam a pagar proporcionalmente menos IR do que os contribuintes nas faixas salariais inferiores. Em conclusão, quanto maior for a renda recebida pelo contribuinte menor vai ser a alíquota do IR devido, o que revela uma regressividade do Imposto de Renda para os contribuintes de maior remuneração (SALVADOR, 2016, p.40).

<sup>27</sup> “As razões dessa situação já foram relatadas anteriormente e devem-se ao fato de que os contribuintes de mais alta renda são exatamente aqueles que mais se beneficiam de rendimentos isentos de IR e contam também com a tributação exclusiva para parte de suas rendas, conforme mostram os dados da tabela 6. Esses contribuintes são os principais privilegiados das alterações realizadas nas leis tributárias do país após 1995, destacadamente a isenção do IR sobre lucros e dividendos distribuídos e a criação do mecanismo de juros sobre capital próprio, com alíquota única cobrada em tributação exclusiva de apenas 15%. Na tabela 6, percebe-se que os contribuintes na faixa acima de 160 salários mínimos têm 65% dos seus rendimentos isentos de Imposto de Renda e 21,65% com tributação exclusiva, o que acarreta uma baixa alíquota média de IR nos rendimentos tributáveis” (SALVADOR, 2016, p. 40)

<sup>28</sup> “Outra questão importante é o aproveitamento das deduções legais, principalmente com educação e despesas médicas para o pagamento de um Imposto de Renda menor. Essas deduções, na prática, constituem em renúncias tributárias, que se transformam em uma transferência indireta e extraorçamentária de recursos do fundo público para o setor privado.<sup>41</sup> Em 2013, o valor médio das deduções com despesas médicas dos contribuintes na faixa acima de 160 salários mínimos foi de R\$ 11.257,56 por ano, enquanto os contribuintes de mais baixa renda (por exemplo: de 2 a 3 salários mínimos) deduziram, em média, R\$ 340,70 anuais. Da mesma forma, nas despesas com educação, enquanto os contribuintes que estão no topo da tabela deduziram, em média, R\$ 1.155,34, os contribuintes na faixa de 2 a 3 salários mínimos deduziram, em média, R\$ 109,30 por ano” (SALVADOR, 2016, p. 42-43).

<sup>29</sup> Sobre a organização político-administrativa do Estado brasileiro e o financiamento público, conferir Portella & Machado (2018).

estuda os efeitos do ICMS no Estado do Ceará e apresenta resultados que comprovam que o tributo onera mais as famílias de baixa renda. Oliveira (2012) relaciona a regressividade do ICMS às renúncias fiscais indiretas da União realizadas através da legislação do imposto sobre a renda. Já Benegas e Alves (2014) concordam que o ICMS é regressivo, mas alegam que o imposto de renda compensaria esta regressividade, somente nas classes intermediárias. Estes estudos corroboram o argumento da contrarreforma tributária de Salvador.

Outros fatores também influenciam a regressividade do sistema tributário brasileiro e passam muitas vezes despercebidos pelo olhar da teoria e da política. A exigência da progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é um importante instrumento constitucional de política urbana e promoção do direito à moradia (FERREIRA, 2004, MELLO, 2010; CESARE, 2018). O imposto sobre a propriedade rural é outro cuja função progressiva é estabelecida na constituição diretamente e indiretamente através do conceito de função social da propriedade rural<sup>30</sup>, mas cuja efetividade é posta em cheque (LEÃO 2015; LEÃO & FRIAS, 2016; PARADELA & PARADELA, 2018). Já o tributo que incide sobre heranças (imposto sobre a transmissão causa mortis e doação - ITCMD) no Brasil é instituído pelos Estados federados e tem uma alíquota média de menos de 4% e máxima de 8%, bem abaixo da média dos países de economia desenvolvida (PIRES, 2018). Como coloca Piketty (2014), o imposto sobre heranças não costuma ter um peso considerável sobre a arrecadação estatal, mas é um importante mecanismo de correção de injustiça fiscal<sup>31</sup>.

Os impostos não são os únicos responsáveis pela regressividade do sistema tributário. No Brasil ainda há um incontável número de contribuições sociais, que não demandam previsão constitucional específica para instituição. A evasão fiscal também é um importante fator que impacta na regressividade do sistema,

---

<sup>30</sup> Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores (BRASIL, 1988).

<sup>31</sup> Sobre o papel da herança na reprodução de iniquidades fiscais no Brasil, conferir Souza (2019)

especialmente porque tanto mais é eficiente quanto de mais recursos o sonegador dispõe para investir em sua prática.

Infelizmente ter noção exata do quão justo ou injusto pode ser o sistema tributário brasileiro não é possível no atual estado da arte, nem mesmo de forma aproximada. Para além da sonegação, cuja mensuração é sempre complicada, a prática de divulgação de dados compilados da arrecadação tributária é relativamente recente e imprecisa<sup>32</sup> e, com o decaimento da qualidade democrática e dos indicadores de transparência do governo brasileiro nos últimos anos, têm tornado os dados governamentais pouco confiáveis. Isto se dá apesar da eficiência das receitas municipais, estaduais e, principalmente, a federal disporem de meios e instrumentos para realizar a cobrança dos tributos que lhe são devidos. Esta situação conduz ao próximo paradoxo fiscal.

### 3.4 O PARADOXO DO PANÓPTICO FISCAL

O debate sobre a progressividade ou a regressividade de um sistema tributário é um problema de justiça tributária<sup>33</sup> fundamental para as democracias - uma questão, em última instância, sobre a moralidade da administração pública (MURPHY & NAGEL, 2005). A discussão sobre um ou outro modelo de sistema tributário é também a discussão sobre que modelo de justiça social uma sociedade projeta<sup>34</sup>. Uma discussão que muitas vezes acaba se dando de forma especulativa e dissociada da empiria, muitas vezes por se dar em contexto eleitoral (MURPHY & NAGEL, 2005). A obtenção de dados relacionados à operação do sistema tributário, no entanto, não diz respeito apenas à qualidade das discussões acadêmicas que lhe dizem respeito. O próprio sistema tributário é, em essência, um sistema de mineração de dados.

---

<sup>32</sup> Piketty (2014) destaca a falta destes dados o que prejudicou a análise sobre o Brasil no estudo longitudinal que realizou em "O capital no século XXI".

<sup>33</sup> Sobre o debate acerca da progressividade tributária no direito tributário brasileiro conferir Mello (2019)

<sup>34</sup> "Numa economia capitalista, os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva. É por isso que a discussão desse tema gera paixões tão fortes, exacerbadas não só pelos conflitos de interesses econômicos como também por ideias conflitantes acerca do que é justiça ou imparcialidade" (MURPHY & NAGEL, 2005, p. 5)

O funcionamento do sistema tributário se dá essencialmente através da coleta e avaliação de dados. Atividades das mais diversas são informadas ao sistema através de um canal de entrada e duas operações são realizadas. A primeira operação determina se a atividade em análise é tributável ou não. Caso a operação retorne o valor “verdade” para esta primeira análise, então o sistema calcula o valor do tributo a ser recolhido. O funcionamento dos sistemas tributários demanda, portanto, um constante fluxo de alimentação de dados, com o maior número de atividades possíveis. O juízo que o sistema faz sobre cada ato da vida civil (traduzido na linguagem do sistema como fato gerador) determina se e quanto de tributo cada contribuinte será responsável por recolher. Quando o sistema identifica uma atividade tributável, o processo que se desenvolve a partir daí é denominado de lançamento tributário.

O lançamento é definido pela dogmática tributária “como ato administrativo de aplicação da lei genérica e abstrata aos casos concretos, deve reportar-se à lei que vigia ao tempo do fato gerador” (COELHO, 2010, p. 948). Do ponto de vista legal, o lançamento tributário é o ato administrativo que torna o crédito tributário exigível<sup>35</sup>. Em outras palavras é através do lançamento que a autoridade fiscal informa à “máquina fiscal” que uma operação foi identificada como tributável, e quanto de crédito ao fisco foi originado da referida operação.

---

<sup>35</sup> Assim dispõe a atual legislação brasileira sobre o lançamento tributário “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação. Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. § 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido. Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução” (BRASIL, 1966).

O procedimento de lançamento tributário é apenas o começo de uma cadeia de tratamento da informação tributária que se encerra na extinção do crédito tributário, pela sua satisfação (que pode ser voluntária ou coercitiva) ou por algum mecanismo legal de perda do direito da administração fiscal de exigir o pagamento do crédito<sup>36</sup>. Entre estes dois momentos, uma quantidade enorme de dados é produzida. Dados que dizem respeito aos contribuintes, a movimentações fiscais, movimentação de estoques e movimentação de livros caixa, ao peso de cada tributo na economia e no PIB, ao impacto dos tributos na renda das famílias e nos preços das mercadorias, movimentação de valores mobiliários, distribuição de propriedades imobiliárias e tudo o mais que a imaginação dos burocratas for capaz de conceber a fim de possibilitar o aprimoramento da capacidade da máquina fiscal de tomar consciência de cada atividade econômica - sobretudo aquelas que tentam não recolher seus respectivos impostos<sup>37</sup>. Uma questão que subjaz de todos estes dados produzidos pelo fisco, no entanto, é, uma vez que cumprem sua finalidade, o que deve ser feito deles? Devem estes dados serem postos publicamente?

Já há, a esta altura, dois bons argumentos para se defender que estes dados devam ser armazenados e, eventualmente disponibilizados para determinados sujeitos. O primeiro diz respeito à própria necessidade do sistema de ter estes dados ao seu alcance - ao menos por um tempo - caso precise rever algum procedimento ou para aperfeiçoar seu funcionamento (pontos fora da curva em séries temporais dos contribuintes podem indicar uma possível sonegação, por exemplo). Por outro lado, ter acesso a estes dados, do ponto de vista da academia, pode representar uma importante oportunidade para se debater a justiça ou o desenho ideal de um sistema

---

<sup>36</sup> A técnica tributária brasileira trabalha com uma gama variada de possibilidades de extinção do crédito tributário que foi simplificada aqui em duas possibilidades - satisfação ou perda, pela fazenda pública, do direito de cobrar. Esta, no entanto, é a regulação específica sobre o assunto: “ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (BRASIL, 1966).

<sup>37</sup> Um caso bem exemplar do quão criativa pode ser a imaginação do Fisco na busca pela excelência em seu ofício é o da Secretaria da Fazenda (SEFAZ) do Estado de Goiás, que têm utilizado - com sucesso! - imagens de satélite para fiscalizar o recolhimento de ICMS por parte do agronegócio. Informações sobre esta prática podem ser consultadas nos links: <http://aplicacao.sefaz.go.gov.br/post/ver/146687/satelites-ajudam-sefaz-a-fiscalizar-o-agronegocio> e <http://aplicacao.sefaz.go.gov.br/post/ver/178328/sefaz-amplia-area-monitorada-da-cana> (acesso em 13/05/2020).

tributário tendo algo tangível em vista. Há ainda um terceiro argumento, no entanto, que não só favorece a posição de que tais dados sejam armazenados, como também sejam tratados, compilados, organizados e apresentados de uma maneira “palatável” para aqueles que não integram nem o corpo burocrático nem o corpo acadêmico da sociedade.

Uma das características mais importantes que costuma estar associada à democracia é a visibilidade pública das práticas governamentais. Em torno desta ideia cunhou-se no século XX o conceito de sociedade aberta<sup>38</sup>, uma sociedade onde as liberdades públicas são exercidas sem a necessidade de reservas e pensamentos, opiniões, credos e informação podem circular sem barreiras políticas ou sem que as diferentes esferas sociais sejam direcionadas heteronomamente<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> “Let me briefly explain why I chose to begin our conference with a consideration of Bergson, Popper, and Voegelin. So far as I am aware, it was Henri Bergson who first employed the term ‘the open society’ in print, in a book published in French in 1932 and translated into English in 1935. After Bergson, it is logical to move to Karl Popper’s *The Open Society and Its Enemies* (1945), which did so much to give the phrase wide currency in the English-speaking world, but which differs from Bergson’s treatment in significant respects. Finally, Eric Voegelin, consciously drawing inspiration from but also modifying Bergson, has made the “open society” a key concept in his important philosophy of history in his magnum opus now in progress, *Order and History*, and in other writings” (GERMINO, 2012, p.1).

<sup>39</sup> Assim Paulo Freire utiliza, em “Educação como Prática da Liberdade”, os conceitos de sociedade aberta e sociedade fechada para explicar, de maneira muito sugestiva para o nosso tempo, as idas e vindas da democracia brasileira à altura de seu exílio no Chile: “O ponto de partida do nosso trânsito foi exatamente aquela sociedade fechada a que já nos referimos. Sociedade, acrescente-se, com o centro de decisão de sua economia fora dela. Economia, por isso mesmo, comandada por um mercado externo. Exportadora de matérias-primas. Crescendo para fora. Predatória. Sociedade reflexa na sua economia. Reflexa na sua cultura. Por isso alienada. Objeto e não sujeito de si mesma. Sem povo. Antidualogal, dificultando a mobilidade social vertical ascendente. Sem vida urbana ou com precária vida urbana. Com alarmantes índices de analfabetismo, ainda hoje persistentes. Atrasada. Comandada por uma elite superposta a seu mundo, ao invés de com ele integrada. Esta sociedade rachou-se. A rachadura decorreu da ruptura nas forças que mantinham a “sociedade fechada” em equilíbrio. As alterações econômicas, mais fortes neste século, e que começaram incipientemente no século passado, com os primeiros surtos de industrialização, foram os principais fatores da rachadura da nossa sociedade. Se ainda não éramos uma sociedade aberta, já não éramos, contudo, uma sociedade totalmente fechada. Parecia-nos sermos uma sociedade abrindo-se, com preponderância de abertura nos centros urbanos e de fechamento nos rurais, correndo o risco, pelos possíveis recuos no trânsito, como o atual Golpe de Estado, de um retorno catastrófico ao fechamento. Não temíamos afirmar, porém, esta obviedade: que a nossa salvação democrática estaria em nos fazermos uma sociedade homogeneamente aberta. Este fazermos-nos uma sociedade aberta constituía um dos fundamentais desafios a exigir adequada resposta. Adequada e difícil. É que, em si mesmo, se achava ele envolvido por uma série de forças contraditórias, internas e externas. Umas que pretendiam superar a situação dramática de que ele nascia e levar-nos pacificamente às soluções desejadas. Estas forças estavam convencidas, em face da crescente emersão popular e do próprio processo de “democratização fundamental” instalado na época do trânsito, de que a abertura da sociedade brasileira e sua autonomia se fariam em termos realmente pacíficos. Outras, a todo o custo, buscando reacionariamente entravar o avanço e fazer-nos permanecer indefinidamente no estado em que estávamos. Pior ainda, levar-nos a um recuo, em que as massas emergentes, se já não pudessem voltar a ser imersas, fossem levadas à imobilidade e ao mutismo, em nome de sua própria liberdade (FREIRE, 1967, p. 47-48). Freire antecipa em alguns elementos a ideia de sistemas autopoieticos de Luhmann.

Das diferentes tentativas de definir a democracia encontradas na literatura, Bobbio apresenta uma particularmente interessante “a democracia é idealmente o governo do poder visível, isto é, do governo cujos atos se desenvolvem em público e sob o controle da opinião pública” (BOBBIO, 2015, p.24). Tanto mais será a intensidade democrática quanto mais sólida for a abertura desta sociedade. Aqui abandona-se um pouco a dimensão empírica para explorar a dimensão normativa da questão fiscal ao se inquirir sobre a desejabilidade, portanto, de um sistema tributário aberto.

O nascimento dos tributos e das democracias modernas estão intimamente conectados através do paradoxo do Estado soberano que precisa, a despeito de seu pleno poder, limitar-se a si mesmo em busca de legitimidade perante seu súditos<sup>40</sup>. Um aspecto importante da busca por esta legitimidade, em um estado democrático, passa pela contraposição dos *arcana imperii*<sup>41</sup> pela exigência de publicidade dos atos de governo. O armazenamento e a publicização dos resultados obtidos pela atividade tributária do Estado são, portanto, elemento fundamental na constituição de legitimidade deste sistema, bem como requisito para o incremento da qualidade democrática de toda a sociedade. A apresentação dos dados tributários à sociedade também é um requisito básico à participação social em matéria fiscal.

A participação social<sup>42</sup> é um elemento determinante da qualidade democrática dos Estados (AVRITZER, 2011). Apesar de colocada como uma possibilidade diferente

---

<sup>40</sup> Vale lembrar que o estopim da Revolução Americana foi a recusa da Coroa Inglesa em aceitar os representantes camerais eleitos pelas colônias americanas designados para discutir as taxações incidentes sobre os colonos - de onde se originou o lema “no taxation without representation”. Esse mote, tem suas raízes em um problema que fora colocado por John Locke no Segundo Tratado, anteriormente “These are the bounds which the trust, that is put in them by the society, and the law of God and nature, have set to the legislative power of every commonwealth, in all forms of government [...]. Thirdly, They must not raise taxes on the property of the people, without the consent of the people, given by themselves, or their deputies. And this properly concerns only such governments where the legislative is always in being, or at least where the people have not reserved any part of the legislative to deputies, to be from time to time chosen by themselves” (LOCKE, 1980, p. 75). Quando Locke estabelece o consentimento dos contribuintes como um dos limites que o poder legislativo precisa lidar na construção de sua legitimidade - especificamente quando diz que o consentimento para a taxaçoão deveria ser dado “pelo povo, por eles mesmo, ou seus deputados” a representação não apareceria como uma solução contingencial para o problema da legitimação do poder de tributar pela limitação da participação popular?

<sup>41</sup> [Autoridades ocultas]: “O poder autocrático se subtrai do controle do público de dois modos: ocultando-se, isto é, tomando as decisões no ‘conselho secreto’ e ocultando, isto é, mediante o exercício da simulação ou da mentira, considerada instrumento lícito de governo” (BOBBIO, 2015, p.30)

<sup>42</sup> O Brasil tem longa tradição no tema da participação social, tanto no campo acadêmico quanto no campo da prática política. A ocorrência da participação social como método de governo remonta os anos 1950, tendo atingido seu ápice nos trinta anos que se seguiram à promulgação da constituição

e até mesmo inconciliável com o chamado sistema representativo<sup>43</sup>, a participação na gestão pública não só tende a conferir maior legitimidade às políticas elaboradas por um governo, como também garante mais eficácia à democracia (MARQUES, 2010), sem significar o enfraquecimento das instituições participativas (AVRITZER, 2008). Instituições participativas desempenham um importante papel de mediação entre práticas políticas participativas - institucionalizadas ou não - e representativas (LÜCHMANN, 2007), o que tem contribuído para o incremento da qualidade democrática da sociedade brasileira nos trinta anos que sucedem à Constituição de 1988<sup>44</sup>.

A experiência brasileira no campo da participação social na esfera governamental revela que há diversas formas e graus de participação. Bordenave (1994) elenca a participação em diferentes níveis ou graus segundo o acesso ou controle pelos membros de uma organização nas tomadas de decisões que lhes dizem respeito. Em uma escala crescente de controle, o acesso à informação é o primeiro grau de participação e que, por sua vez, garante o exercício dos demais graus: consulta facultativa, consulta obrigatória, elaboração/recomendação, co-gestão, delegação e autogestão. *Mutatis mutandi*, no contexto de elaboração, execução e fiscalização das diferentes políticas públicas, não é inocente, tampouco incompetente o

---

de 1988, alcançando a incrível marca de 73 conferências temáticas nacionais até o ano de 2011 (MATEOS, 2011). A efetividade da participação como método de governo tem sido demonstrada através de diversos estudos, tais como Pogrebinschi (2010, 2011), Soares & Martins (2015), Pogrebinschi & Ventura (2017), Porcaro (2019) entre outros. Vale destacar o importante papel que os conselhos têm desenvolvido enquanto instâncias de institucionaliza (AVELINO, 2012).

<sup>43</sup> “Elementos centrais da teoria democrática, as noções de participação e representação vêm demarcando, historicamente, as principais diferenças na confusa – e polissêmica – trajetória da constituição de modelos de democracia. Trata-se de dois conceitos que, por marcarem diferenças significativas nas orientações normativas acerca da melhor forma de governo, tendem a ser dicotomizados nas reflexões e proposições teórico-analíticas, carregando uma disputa de representações e orientações acerca do significado e do papel da política e da democracia em nossas sociedades. Assim, embora referenciados na idéia de participação política, ambos os conceitos registram, com orientações diversas, dois modelos centrais de organização política democrática, quais sejam: o modelo da democracia representativa (R), ancorado na idéia de que as decisões políticas são derivadas das instâncias formadas por representantes escolhidos por sufrágio universal; e o modelo da democracia participativa (P), por sua vez, assentado na idéia de que compete aos cidadãos, no seu conjunto, a definição e autorização das decisões políticas. No primeiro caso, como sabemos, o ponto alto da participação política da população ocorre no contexto do processo eleitoral. No segundo caso, busca-se ampliar sobremaneira as responsabilidades políticas, estendendo – em grau e número – os espaços e os sujeitos da deliberação pública” (LÜCHMANN, 2007, 139-140).

<sup>44</sup> Ciconello (2008) buscou demonstrar como a participação social serviria para a consolidação do processo democrático no Brasil. A década seguinte, no entanto, viera mostrar como a democracia brasileira, apesar de mais resiliente do que nunca, ainda estaria sujeita aos movimentos pendulares que Avritzer (2018) chamaria atenção dez anos depois.

soberano que se empenha em não permitir a seus súditos o amplo acesso a dados de governo, atualizados e confiáveis, inteligíveis e amplamente acessíveis - este é o primeiro e mais importante passo para garantir que qualquer constituição democrática se torne letra morta (PORTELLA & CÔRTEZ, 2015). Há argumentos contrários à publicização dos dados tributários, também, que não podem deixar de ser levados em conta.

O sistema tributário brasileiro dispõe de uma eficiente máquina de mineração de dados, ao menos em nível federal<sup>45</sup>. Já a divulgação destes dados parece corroborar a ideia de que a administração não seja tão eficiente assim na hora de prestar contas, no entanto. Os principais portais de divulgação de dados tributários no Brasil são o portal da Receita Federal<sup>46</sup>, que disponibiliza oito base de dados tributárias relacionados a tributos federais; e o portal do Conselho Nacional de Política Fazendária, que disponibiliza o boletim de arrecadação tributária, com os dados relativos à arrecadação dos tributos de competência estadual<sup>47</sup>. Já a compilação e divulgação dos dados relacionados aos tributos de competência municipal ficam a cargo de cada municipalidade.

No Brasil existe um instrumento legal<sup>48</sup> que obriga a administração pública a praticar o que chama de transparência fiscal. Esta lei, contudo, dissocia dados tributários de dados orçamentários na noção de fiscalidade, definindo as obrigações de transparência fiscal somente em relação aos últimos. Recentemente também foi criado o Instituto Fiscal Independente, pelo Senado Federal, para desenvolver o papel de uma espécie de autoridade fiscal independente no Brasil. Mesmo assim ainda é bastante incipiente. E os dados abertos começaram a ser implementados em 2018.

---

<sup>45</sup> Refere-se aqui aos supercomputadores e sistemas de mineração de dados T-REX e HAL.

<sup>46</sup> O portal pode ser acessado através do link: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas>. A Receita Federal do Brasil também apresenta uma compilação de bases de dados tributárias ao redor do mundo que reúnem informação sobre a tributação brasileira (conferir Anexo I)

<sup>47</sup> O Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais pode ser acessado através do link: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>

<sup>48</sup> Lei complementar n° 101, de 04 de maio de 2000, alterada posteriormente pela lei complementar n° 131, de 27 de maio de 2009, para incluir a participação social como componente da transparência fiscal..

O panóptico é um termo utilizado por Jeremy Bentham para ilustrar um tipo específico de arquitetura disciplinadora ideal. A ideia do panóptico fiscal<sup>49</sup> é a existência desta máquina que vê, mas não é vista. Que é extremamente eficaz em ver o que o contribuinte faz, sem permitir ser vista. A invocação do termo panóptico para nomear este paradoxo remete-se ao panóptico de Jeremy Bentham... O panóptico é uma técnica onde se é vigiado sem ser visto. A ideia de um panóptico fiscal mobiliza um conceito de economia da invisibilidade - mais eficiente é um poder quanto mais oculto ele se torna.

A alegação de que esta relação entre as fazendas e o contribuinte - sobretudo o pequeno contribuinte que é em maior número - nada mais do que todos sistema público é - ineficiente. Ou seja, o sistema tributário ele se comporta como o esperado de qualquer sistema governamental que não pode ser privatizado. O que garante, contudo, que o panóptico fiscal seja não apenas um paradoxo, mas diferente dos demais até agora analisados, seja um paradoxo estruturante do sistema tributário brasileiro (e talvez de todos os sistemas tributários atuais) é que ele precisa desta invisibilidade para garantir a sua legitimidade. O sistema tributário, em outras palavras, é um sistema que precisa afastar a democracia para existir dentro da democracia.

Outro motivo que faz com que a estrutura panóptica seja essencial ao funcionamento do sistema tributário brasileiro é a resistência ao pagamento de tributos. Este é um fator importante que deve ser levado em conta no desenho de qualquer sistema tributário. A historiografia tem demonstrado como este tem sido um significativo fator de instabilidade social. As próprias revoluções americana e francesa têm essa resistência em suas origens. No caso americano, o problema da resistência foi solucionado pela via da representação; no francês, pesou na insatisfação popular não apenas o sistema de votação da assembleia dos três estados que tornava o terceiro estado sub-representado, mas também o fato de que os impostos recolhidos pelos trabalhadores e pelos burgueses eram direcionados para o sustento da aristocracia e do clero, que nada produziam. Como reagiria a grande massa de excluídos, trabalhadores, profissionais liberais e pequenos

---

<sup>49</sup> O termo foi tomando emprestado em uma adaptação de Prieto (2002), que fala de panóptico financeiro para se referir o mecanismo da dívida na Argentina. Porém identificou-se também seu uso em Ribeiro (2012), Valencia Duque (2015) e Fornasier e Silva (2018).

burgueses - em tempos de extrema precarização do trabalho por meio dos aplicativos - se descobrissem através da ampla divulgação dos dados tributários que, 300 anos de revolução burguesa apenas levaram seus líderes à condição de aristocratas da modernidade?

Os efeitos do panóptico fiscal não se exaurem na dissociação do binômio ser e ser visto na relação entre fisco e contribuinte. Ele opera também a um nível mais profundo na constituição dos sistema fiscal como um todo. A refundação do contrato social pelo Estado de bem estar social, como já visto, conduziu à financeirização das democracias e ao atrelamento da garantia de efetividade dos direitos sociais ao fundo público. O Estado social democrático, tal como positivado no artigo 3º da Constituição Federal do Brasil, é uma entidade que tem como finalidade precípua mediar a participação equitativa de todos os seus sujeitos ao fundo público. E essa participação precisa ser considerada tanto em um aspecto positivo, isso, o quanto o cidadão participa do fundo público através de seu controle societal ou sendo destinatário de políticas sociais; como também desde uma perspectiva de participação negativa, isto é, o quanto é subtraído de seu acesso a recursos provenientes dos rendimentos da venda de sua força de trabalho ou de seu ganho de capital para a formação do fundo.

Acusa-se muito a centralidade dos impostos indiretos como a grande responsável pela injustiça tributária no Brasil. A regressividade de impostos sobre o consumo - ou em qualquer outro imposto, no entanto, não é, por si só um problema. Isso que precisa ser percebido. Existem mecanismos que podem corrigir um o outro paradoxo local no sistema tributário. Seria o caso do imposto negativo ou dos programas de transferência de renda. Derzi (2014) destaca que uma dos mais importantes efeitos do programa “Bolsa Família” e que tem sido ignorado pelas pesquisas e pelo debate público em torno do tópico, é a sua capacidade de corrigir a regressividade da tributação sobre o consumo. Mecanismo de correção de paradoxos locais que causem injustiça tributária, no entanto, só podem ser desenvolvidos e aplicados se: a) em primeiro lugar, há dados confiáveis sobre o desempenho do sistema tributário disponíveis para todos os atores envolvidos na fiscalização das políticas tributárias e na elaboração de políticas fiscais; e b) em segundo lugar, a estrutura composta pelo sistema tributário, pelo sistema fiscal, pelo sistema da dívida pública, todos mediados pelo fundo público e por sua expressão,

que é o orçamento público<sup>50</sup>, precisa ser vista como um todo, pois o que definirá se o sistema como um todo é realmente progressivo, proporcional ou regressivo, é o resultado final de ingressos e despesas do orçamento público anual (considerando tanto os aspectos quantitativos quanto qualitativos destas análises).

O panóptico fiscal ao constituir-se como um paradoxo dissociando a esfera tributária da esfera financeira, tratando ambas as esferas como manifestações de aspectos diferentes da fiscalidade estatal. O fisco, seja o federal, o estadual ou o municipal, observa os contribuintes a partir de sua torre de segurança ao direito tributário cabe apenas garantir que os tributos sejam recolhidos no estrito limite legal. Se este limite legal é o instrumento de uma ordem regressiva, esta questão não lhe diz respeito, mas ao direito financeiro ou, em última instância, ao processo de elaboração do orçamento - que é o processo político por excelência do Poder Legislativo. O panóptico fiscal caracteriza-se:

O panóptico digital do século XXI é aperspectivístico na medida em que não é mais vigiado por um centro, não é mais supervisionado pela onipotência do olhar despótico. A distinção entre centro e periferia, essencial para o panóptico de Bentham, desapareceu totalmente. O panóptico digital surge agora totalmente desprovido de qualquer ótica perspectivista, e isso é que constitui seu fator de eficiência. A permeabilidade transparente aperspectivística, visto que é possível ser iluminado e tornando transparente a partir de todos os lugares, por cada um (HAN, 2017, p. 106).

O paradoxo do panóptico fiscal constitui-se segundo uma lógica de fractal, isto é, reproduz formas estruturais presentes na macroestrutura do capitalismo global. As formas verticais e horizontais são responsáveis por essa reprodução. Internamente, essa fragmentação se dá também na própria percepção dos sistemas por seus observadores internos que, iludidos pelo paradoxo, vêem como um todo o que na verdade são partes. Vale lembrar, no entanto, a advertência de Luhmann sobre os paradoxos - tal como no mito da Medusa, o observador que ousa olhar diretamente

---

<sup>50</sup> “Com a financeirização da riqueza, os mercados financeiros passam a disputar cada vez mais recursos do fundo público, pressionando pelo aumento das despesas financeiras do orçamento estatal, o que passa pela remuneração dos títulos públicos emitidos pelas autoridades monetárias e negociados no mercado financeiro, os quais se constituem importante fonte de rendimentos para os investidores institucionais. Com isso, ocorre um aumento da transferência de recursos do orçamento público para o pagamento de juros da dívida pública, que é o combustível alimentador dos rendimentos dos rentistas. Nesse bojo, também se encontram generosos incentivos fiscais e isenção de tributos para o mercado financeiro à custa do fundo público” (SALVADOR, 2010b, 606).

para eles é punido com a petrificação. Nussbaum (2001) chama a atenção do uso do termo *apaideusia* utilizado no pensamento clássico. Presente tanto nos pensadores pré-socráticos quanto em Platão e Aristóteles, o termo é utilizado no último para referir-se à pessoa que não dispõe da preparação ou a educação de pensamento adequada para compreender um raciocínio. Tal como o escudo Perseu, a teoria é o espelho que permite ao observador encarar o paradoxo sem ser petrificado. No entanto, a teoria precisa dispor dos instrumentos conceituais e meios adequados para permitir o olhar transgressor capaz de transmutar a forma petrificante do paradoxo no cavalo alado. Caso contrário, condena aquele que observa à paralisante *apaideusia* epistemológica. A *apaideusia* da dogmática tributária diante dos paradoxos fiscais é o objeto do próximo capítulo.

#### 4 APAIDEUSIA DA DOGMÁTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Em 1963 Alfredo Augusto Becker acusava o Direito Tributário de constituir-se num manicômio. A teoria do direito tributário padecia, segundo ele, de uma grave demência. O sintoma daquela demência seria a confusão entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos; seu processo gerador, a falta de uma resposta dos reflexos adequados na atitude mental jurídica; e a cura uma reeducação dos condicionamentos mentais dos juristas<sup>1</sup>. O ponto essencial de sua crítica, isto é, a indicação das limitações epistemológicas e metodológicas do estado da arte vigentes, é atual e necessário. O que não consta na crítica de Becker, mas que se propõe como argumento é constituir tais limitações como um objeto de investigação próprio, mediante a aplicação de um termo trazido do pensamento clássico: apaideusia.

Apaideusia deriva da palavra Paidéia e, antecedida do prefixo “a-”, leva à ideia de falta de formação, ou preparação adequada. No contexto da epistemologia pode denominar a falta de um rigor epistemológico adequado para a compreensão de um problema.

Este capítulo reivindica a tese de que a dogmática brasileira atualmente caracteriza-se por uma espécie de apaideusia que impede os pesquisadores do campo de enxergarem os paradoxos fiscais. São elementos desta apaideusia a redução da ideia de conhecimento sistemático do direito à dogmática, a concentração das pesquisas em torno de temas que dizem respeito às questões técnicas, e a busca por uma interdisciplinaridade sem rigor epistemológico para a área. Como consequência última persiste a incapacidade da teoria tributária em identificar a

---

<sup>1</sup> “O processo gerador da demência no Direito Tributário é o seguinte: os atuais reflexos condicionados na atitude mental jurídica (da autoridade pública, do juiz, do advogado e do contribuinte), embora provocados por estimulantes jurídicos (princípios e conceitos jurídicos), continuam a ser os mesmos reflexos condicionados aos estimulantes econômicos (princípios e conceitos da Ciência das Finanças Públicas e demais ciências pré-jurídicas) que oferecem o ‘dado’ (matéria-prima) para a elaboração da regra jurídica tributária. Ora, os estimulante jurídicos (princípios e conceitos jurídicos) devem necessariamente provocar, na atitude mental jurídica, um outro (diferente) reflexo e não o mesmo reflexo que era provocado quando aquele princípio ou conceito era da Ciência das Finanças Públicas, portanto, de natureza apenas econômica, em síntese: quando era pré-jurídico. Portanto, o único remédio - para curar a atual demência jurídica e sair do manicômio onde todos se encontram - é sujeitar-se ao trabalho de reeducar os reflexos condicionados, na atitude mental jurídica tributária (BECKER, 2018, p.43)”. O interessante deste trecho é observar como Becker, através de suas metáforas, constrói uma uma imagem (estímulos, reflexos condicionados, expectativas distintas entre diferentes áreas) similar à teoria dos sistemas sociais, no mesmo período em que Luhmann iniciava a construção de sua obra.

democracia como pressuposto fundamental para a compreensão do sistema tributário e fiscal, tanto no plano da teoria da tributação, como no plano da pragmática de construção das políticas adjacentes. Após explorar as razões desta apaideusia, busca-se explorar os usos criativos que a ciência jurídica e a teoria da tributação podem fazer dos paradoxos para o *pepaidêusthai* (formar-se) do pesquisador da tributação.

O termo apaideusia é originária no pensamento clássico. Utilizado tanto pelos filósofos pré-socráticos quanto por Platão e Aristóteles, a palavra pode aparecer em diversos contextos, todos, no entanto, relacionados à noção de paidéia, como indica a pesquisa da filósofa Martha Nussbaum<sup>2</sup>.

O emprego do termo na epistemologia aristotélica é o que mais interessa aqui, no entanto. Como argumenta Boff (2015), a apaideusia no emprego aristotélico é falta de inadequação do pensamento em relação ao objeto que se busca conhecer<sup>3</sup>. Diferentes são as razões para a apaideusia: formulação inadequada do problema a ser investigado por falta de reflexão prévia sobre o objeto, a escolha de um método adequado ou uma abordagem do problema com o rigor inadequado<sup>4</sup>. A apaideusia

---

<sup>2</sup> Tradução livre do original: "Apaideusia is straightforwardly associated with paidéia (as its privative) in both pre-Aristotelian and other Aristotelian passages. It usually designates the absence of some sort of social and interpersonal awareness; sometimes the word is interchangeable with words meaning 'simple' or 'naive'; but sometimes, in association with words meaning 'boorish' or 'rude', it denotes a more active refusal of custom. Democritus, in what may be the earliest attestation of the word, says that people who sleep excessively in the daytime give evidence either of bodily illness 'or of either torment or idleness or apaideusia of soul' (B212); here apaideusia is presumably some sort of refusal of ordinary social usage. In Thucydides (in.42), Diodotus cites apaideusia as a cause of over-hasty deliberation; it is the state of character that leads to an avoidance of careful moral thought. In Plato, apaideusia is most frequently associated with failings of moral character, especially with the presence of untrained appetites; but the word is also used in connection with other failures of agreement (e.g. Gorg. 5 23E), deficiency in civic training (e.g. Ale. 1, 123D7), with a childishly fearful attitude to death (Phd. 90E-91A). Perhaps most interesting for our purposes is the Theaetetus's contrast reflective grasp of his community's conceptions of value. This person, charged with apaideusia at 175a, will, when subjected to elenctic questioning, appear laughable in his combination of boastfulness and confusion - not to other apaideutoi (175D), 'for they don't notice, but to all those who were raised in the opposite manner from slaves'. Being apaideutos is, then, associated with being underdeveloped, crude, slavish, lacking in a finely tuned sense of the important things. Socrates' final description of this person is worth quoting for the light it sheds on what I claim to be the anthropocentric and communal nature of Aristotle's argument. The apaideutos, clever though he may be in certain ways, is someone who 'doesn't know how to strike up a song skillfully, in the manner of a free-born man, or how to take up the harmony of discourse and rightly sing the praises of the lives of gods and of men who live well' (175E-176A). The same could be said of Aristotle's opponent" (NUSSBAUM, 2001, p. 480).

<sup>3</sup> "é próprio do homem educado (*pepaideuménou*) exigir em cada matéria (*génos*) tanto rigor (*akribés*) quanto comporta a natureza daquela matéria" (Ét. Nic. I, 3, 1094 b 24-25, *apud* BOFF, 2015, p. 1560).

<sup>4</sup> "O que mais importa em cada questão é levar em conta o rigor próprio da matéria em questão, e um rigor exigido segundo a medida (*methódô*) própria da respectiva pesquisa. Evite-se, portanto, procurar em todas as coisas o mesmo rigor. Por exemplo, o carpinteiro e o geômetra buscam ambos

caracteriza, quando aplicada no contexto da investigação científica, uma espécie de ignorância epistemológica que atinge o sujeito e que prejudica o seu discernimento acerca das escolhas que serão tomadas durante o processo de investigação. O resultado da *apaideusia* é um saber não confiável, confuso em relação aos seus objetivos e incapaz de construir adequadamente problemas de investigação. Por isso que a *apaideusia* representa um obstáculo epistemológico para um saber que se pretende sistemático e cientificamente qualificado.

#### 4.1 O ENCLAUSURAMENTO DA DOGMÁTICA TRIBUTÁRIA NO ESTÁGIO DE CIÊNCIA NORMAL

O enclausuramento da dogmática tributária diz respeito a um ponto de esgotamento da capacidade analítica da dogmática tributária. Souto Maior Borges (2013) sugere o enclausuramento como um fechar da teoria sobre si mesma, consequência de um impasse no campo de estudos da tributação. Esse impasse tem dois componentes: “o isolamento disciplinar da dogmática em nome da autonomia do Direito Tributário; e a circunscrição estrita da dogmática jurídico-tributária em torno da temática da obrigação tributária, do fato gerador e do lançamento tributário” (SOUTO MAIOR BORGES, 2013, p. 106). O problema do impasse dogmático descrito por Souto Maior Borges apresenta as características do que Kuhn (2006) define como estágio de ciência normal<sup>5</sup>. A ciência normal cumpre o caminho de afirmação de sua

---

o ângulo reto, mas não do mesmo modo. O primeiro o busca apenas de modo utilitário, isto é, em função de sua obra. Já o segundo o busca em sua essência, isto é, em suas propriedades, de vez que tem uma intenção puramente teórica: a de conhecer a verdade. É desse modo que é preciso proceder em todos os outros domínios, para que não suceda que o secundário sufoque o principal. É preciso, pois, cuidar para, em todas as questões, não buscar a causa de um modo igual. Às vezes, basta estabelecer bem o fato, mesmo quando se trata de buscar os princípios, pois o próprio fato, além de início (*prôton*), pode ser também princípio (*arché*). Entre os princípios, uns são aprendidos por indução, outros pela sensação, outros por hábito e assim por diante. Precisa, pois, esforçar-se para perseguir cada tipo de princípio conforme sua natureza e empenhar-se em definir seu alcance próprio. Efetivamente, os princípios são decisivos em relação aos desenvolvimentos ulteriores. Todo o mundo admite que o princípio é mais que a metade da questão em seu conjunto, pois por meio dele tornam-se claras muitas das coisas que se estão estudando” (Ét. Nic. I, 7, 1098 a 26 - b 8 *apud* BOFF, 2015, p 1563). Nota: Apesar da obra aristotélica ser amplamente difundida e de fácil acesso, optou-se por manter o *apud* por uma questão de boas práticas de pesquisa, considerando que o trecho citado foi analisado dentro do contexto da discussão referida, e também para garantir os créditos do autor por sua pesquisa bibliográfica.

<sup>5</sup> “ciência normal significa a pesquisa firmemente baseada em uma ou mais realizações científicas passadas. Essas realizações são reconhecidas durante algum tempo por alguma comunidade científica específica como proporcionando os fundamentos para sua prática posterior” (KUHN, 2006, p. 29).

autonomia disciplinar<sup>6</sup>, estabelecendo a estabilização de um paradigma<sup>7</sup> capaz de fornecer instrumental teórico bem sucedido no estudo dos fenômenos do campo<sup>8</sup>. Nesse estado, a ciência se dedica à investigação de problemas normais<sup>9</sup>. À medida em que o paradigma é confrontado por anomalias<sup>10</sup> que não se enquadram no quadro teórico vigente, uma crise do paradigma vigente se instaura. Ao momento de crise dos paradigmas, Luhmann atribui à emergência dos paradoxos<sup>11</sup>. Os

---

<sup>6</sup> É sintomático que os primeiros textos de afirmação do direito tributário brasileiro, os quais destaca-se aqui Becker (2008) e Baleeiro (1968), até praticamente todos os manuais, tratados e ementas de direito tributário ou direito financeiro se iniciem com um tópico de suas respectivas disciplinas

<sup>7</sup> “Será necessário acrescentar mais sobre as razões da introdução do conceito de paradigma, uma vez que neste ensaio ele substituirá uma variedade de noções familiares. Por que a realização científica, como um lugar de comprometimento profissional, é anterior aos vários conceitos, leis, teorias e pontos de vista que dela podem ser abstraídos? Em que sentido o paradigma partilhado é uma unidade fundamental para o estudo do desenvolvimento científico, uma unidade que não pode ser totalmente reduzida a componentes atômicos lógicos que poderiam funcionar em seu lugar? Quando as encontrarmos, no Cap. 4, as respostas a estas questões e outras similares demonstrarão ser básicas para a compreensão, tanto da ciência normal, como do conceito associado de paradigma. Contudo, esta discussão mais abstrata vai depender da exposição prévia de exemplos da ciência normal ou de paradigmas em atividade. Mais especificamente, esses dois conceitos relacionados serão esclarecidos indicando-se a possibilidade de uma espécie de pesquisa científica sem paradigmas ou pelo menos sem aqueles de tipo tão inequívoco e obrigatório como os nomeados acima. A aquisição de um paradigma e do tipo de pesquisa mais esotérico que ele permite é um sinal de maturidade no desenvolvimento de qualquer campo científico que se queira considerar” (KUHN, 2006, p. 31).

<sup>8</sup> “A ciência normal, atividade que consiste em solucionar quebra-cabeças, é um empreendimento altamente cumulativo, extremamente bem sucedido no que toca ao seu objetivo, a ampliação contínua do alcance e da precisão do conhecimento científico (KUHN, 2006, p. 77).

<sup>9</sup> Assim Souto Maior Borges coloca as consequências do impasse dogmático: “se a doutrina persistir no círculo estrito dessas categorias e relações dogmáticas tradicionais, não haverá como lograr resultados diversos dos que foram até agora obtidos, só os mesmos. Para o mesmo caminho de investigação teórica, os mesmos resultados de sempre. Só as variações estilísticas se manifestam e imperam (variações estilísticas sobre os velhos e mesmos temas). As discussões se eternizam, em torno das palavras e seus significados, como, no seu tempo, denunciava Alfredo Becker” (2013, p.107). Kuhn assim coloca os problemas normais: “essas três classes de problemas — determinação do fato significativo, harmonização dos fatos com a teoria e articulação da teoria — esgotam, creio, a literatura da ciência normal, tanto teórica como empírica” (KUHN, 2006, p.55).

<sup>10</sup> “A maior parte das anomalias é solucionada por meios normais; grande parte das novas teorias propostas demonstram efetivamente ser falsas. Se todos os membros de uma comunidade respondessem a cada anomalia como se esta fosse uma fonte de crise ou abraçassem cada nova teoria apresentada por um colega, a ciência deixaria de existir. Se, por outro lado, ninguém reagisse às anomalias ou teorias novas, aceitando riscos elevados, haveria poucas ou nenhuma revolução. Em assuntos dessa natureza, o controle da escolha individual pode ser feito antes pelos valores partilhados do que pelas regras partilhadas. Esta é talvez a maneira que a comunidade encontra para distribuir os riscos e assegurar o sucesso do seu empreendimento a longo prazo” (KUHN, 2006, p. 231).

<sup>11</sup> “O exposto acima destina-se a garantir previamente ao leitor que nos encontramos em boa, ou, ao menos, em tradicional companhia, quando partimos da tese que cada fundamentação dos Direitos Humanos (e fundamentação no duplo sentido da produção de validade e de apresentação de razões justificadoras) exige um gerenciamento de paradoxos. Quando a “ciência normal” se desenvolve, não há necessidade de se pensar no assunto. Confia-se em uma forma histórica estabelecida que não vê a paradoxalidade. Trata-se de distinções que as substituem e, ao mesmo tempo, encobrem. Só em situações de crise, numa troca de razões de fundamentação ou na busca por formas basicamente diferentes de estabilidade, manifesta-se o paradoxo, a fim de conduzir a troca de

paradoxos revelam ao investigador a oportunidade de se aprofundar sobre problemas extraordinários do campo<sup>12</sup>. O enfrentamento deste problema permite o uso criativo dos paradoxos (LUHMANN, 2006). O enfrentamento dos problemas extraordinários através do uso criativo dos paradoxos é o caminho que conduz o investigador para fora da trivialidade da ciência normal, do enclausuramento dogmático e em direção à construção de uma nova teoria<sup>13</sup>.

Souto Maior Borges é um observador privilegiado do campo tributário. Doutorou-se em 1958 na Universidade Federal de Pernambuco e foi sujeito e testemunha - como o mais novo de uma geração de tributaristas - do processo de afirmação disciplinar da dogmática tributária<sup>14</sup>. Por isso, suas impressões são um valioso objeto de estudo, ao indicar uma crise paradigmática no campo:

Mas a dogmática do Direito tributário, nos estágios mais recentes de seu processo evolutivo, atingiu uma saturação ou, o que é uma consequência superveniente, um ponto de mutação. Aí onde está a sua riqueza conceitual, está a sua fraqueza. Se prevalecer a mesma abordagem tradicional, dar-se-á a impossibilidade de avanços doutrinários, porque estamos submetidos, todo nós, a esse ponto de estancamento conceitual. Não mais é possível, a partir do nível teórico atual e em idênticas bases teóricas, lograr um progresso efetivo nos estudos jurídicos sobre o tributo. Somente é viável substituir opinião por opinião (*doxa*), num jogo intérmino de exposições teóricas polêmicas e pois emulativas (opinião *versus* opinião). É como se estivéssemos todos submetidos a uma lei de eterno retorno do mesmo. Há descrições/explicações teóricas muito bem elaboradas e outras não tanto, gravitando todas elas em torno dessa temática conceitual hoje esgotada. Este esgotamento conceitual abrange o campo todo de exploração dogmática, assim considerado o âmbito de estudos tributários fulcrados

---

paradigmas, ensinando também que não se pode agir, nessa questão, simplesmente de forma voluntarista” (LUHMANN, 2000b, p. 154).

<sup>12</sup> “Mas os problemas extraordinários não surgem gratuitamente. Emergem apenas em ocasiões especiais, geradas pelo avanço da ciência normal. Por isso, inevitavelmente, a maioria esmagadora dos problemas que ocupam os melhores cientistas coincide com uma das três categorias delineadas acima. O trabalho orientado por um paradigma só pode ser conduzido dessa maneira. Abandonar o paradigma é deixar de praticar a ciência que este define. Descobriremos em breve que tais deserções realmente ocorrem. São os pontos de apoio em torno dos quais giram as revoluções científicas” (KUHN, 2001, p.55).

<sup>13</sup> “As relações entre Direito e Moral não devem mais ser havidas como relações de mútua exclusão. O subsistema do Direito Tributário deve ser “aberto” e não “fechado” à moral e vice-versa, porque ambos os campos de conhecimento - Ética e Direito - mantêm entre si relações de inclusão: a moral deve estar contida na esfera da função administrativa tributária, por determinação constitucional” (SOUTO MAIOR BORGES, 2013, p. 116).

<sup>14</sup> Sobre a importância de Souto Maior Borges para a construção da dogmática tributária no Brasil, ver o excelente trabalho de Folloni (2011), “Clareiras e caminhos do direito tributário: crítica da ciência do direito tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges”.

na semântica (teoria do significado normativo), e na sintaxe (teoria das relações hierárquicas internormativas), em detrimento da pragmática (teoria da conduta normada) (SOUTO MAIOR BORGES, 2013, p. 107).

A baixa variabilidade dos temas de pesquisa<sup>15</sup> e o isolamento disciplinar são duas facetas do impasse dogmático que se retroalimentam. Enquanto mais a dogmática tributária se afirma como uma disciplina, mais tende a repelir temas de investigação que não se enquadrem dentro de seus instrumentais teóricos. A falta de oxigenação pela externalidade de problemas novos que coloquem o corpus do conhecimento em xeque, por outro lado, leva os teóricos do campo à uma ilusão de super-coerência da teoria, quando na verdade esta coerência se mantém às custas do expurgo da realidade. Pode-se chamar isso de uma espécie de razão dogmática, isto é, um esforço que tem tomado a dogmática tributária em priorizar a justificação das técnicas estabelecidas sobre o conhecimento da realidade. No atual estado da arte da dogmática tributária brasileira, esta razão manifesta-se no sentido em que, quanto mais o direito tributário consegue blindar-se dos indicadores empíricos da falta de qualidade democrática do sistema tributário e da sociedade em geral, mais se sustenta como uma doutrina satisfatória para a democracia. Isto quando na realidade a qualidade democrática do sistema social como um todo está sendo prejudicada por um problema deveria ser de sua preocupação investigar e propor soluções.

#### 4.2 ESGOTAMENTO DO PROGRAMA EPISTEMOLÓGICO ANALÍTICO DA DOGMÁTICA TRIBUTÁRIA

O individualismo metodológico<sup>16</sup> próprio do pensamento neopositivista, do qual é feudatária a dogmática tributária brasileira, tem um papel essencial na constituição

---

<sup>15</sup> Um silêncio notável no campo é a falta de trabalhos sobre racismo estrutural no sistema tributário. Apesar da escassa literatura, notavelmente sobre o tema encontra-se Rego (2019), Alves (2019)

<sup>16</sup> “This concept was introduced by the philosopher of science Karl Popper in his influential work *The Poverty of Historicism* (1957), one of the two most influential books in the twentieth-century history of the philosophy of the social sciences. The main thesis of this book, developed in the 1930s, was an attack on the notions of the forces of history and ideas of historical inevitability in fascism and communism, but also in the thinking of academic scholars such as Karl Mannheim and, before him, Ernst Troeltsch, who employed similar “holist” or supra-individual concepts and argued that they referred to concrete realities of a special kind. The use of these concepts was typically associated with the philosophical claim that understanding these concrete phenomena required a special kind of knowledge or methodology beyond that of science. Popper’s point was that such things as society

do atual estado de coisas. O individualismo metodológico tem suas raízes na sociologia positivista francesa, estruturadas sob visão da sociedade como uma ordem organizada e dirigida por uma certa inteligência<sup>17</sup>. Da França, o individualismo metodológico foi assimilado pela sociologia de língua alemã, encontrando em Max Weber seu principal desenvolvedor<sup>18</sup>. Na Áustria é que, no entanto, o individualismo metodológico encontra seu mais bem sucedido ramo, passando a exercer grande influência no Direito e, sobretudo, na Economia (UDEHN, 2002). A influência do individualismo metodológico pode ser percebida no direito através das unidades jurídicas: a norma, o sujeito de direitos, a autoridade que decide e a própria ideia de culpabilidade<sup>19</sup>. O individualismo metodológico conduz a teoria jurídica à concepção do Direito como uma ordem jurídica (KELSEN, 2009), ou sistema de normas (BOBBIO, 1999), onde o todo é redutível a elementos básicos ou fundamentais, baseados na racionalidade dos sujeitos de

---

were theoretical constructions, of a kind familiar from science, which were abstract concepts used to interpret our experience, but that the experience which they construct can be adequately captured in the terms that apply to individuals, such as attitudes, expectations, decisions, and relations. This did not imply, however, methodological psychologism, the claim that sociology could be reduced to the laws of psychology. Max Weber is the most prominent and consistent methodological individualist in the history of sociology. In recent years the term has been associated with rational choice theorists who have argued that many social processes formerly explained in terms of society could be better understood as the product of individual choices or decisions which produce collective results through the processes of an invisible hand" (TURNER, 2006, p. 381).

<sup>17</sup> Therefore, sociology was born with the idea that society ought to be an intentional order, organised and directed by a specific 'intelligence'. Like every other form of 'constructivism', that of sociology demonstrates a double conceit here. It maintains that it would not be possible to give up the idea of society understood as an aware organisation of collective life, and it is the victim of the illusion that it is possible to organise consciously a complex society. On the contrary, the existence of such a society is linked to the possibility of an unintentional order, of a social dynamic which does not have to depend on 'unitary direction' (INFANTINO, 1998, p. 4).

<sup>18</sup> Os conceitos de ordem de Durkheim e Weber diferem razoavelmente. Enquanto para o primeiro a ordem social é estável e representa uma relação harmônica de uma sociedade saudável, para Weber a ordem social tem mais a característica de uma convergência de interesses dos atores sociais, que estão eventualmente em conflito na busca pelos seus interesses: "An order can roughly be defined as a prescription for how to act that has acquired a certain independence. Orders typically have a very high probability of being followed and reproduced, but this probability, Weber often says, is never 100 percent. An order that is valid or legitimate is seen by the individual as binding or exemplary. The term "institution," as used in contemporary sociology, captures some of the meaning of "order." Weber, however, also uses the term "order" for organizations and conventions" (SWEDBERG & AGEVALL, 2016, p. 235). Muito embora haja essa divergência sobre a concepção da ordem social entre Durkheim e Weber, a ideia fundamental de que a totalidade social deve ser fragmentada em unidades para ser compreendida. Essa espécie de atomismo social, compartilhada por muitos outros sociólogos e juristas, se exprime através das unidades básicas do direito: o sujeito, a norma a ação, a decisão etc.

<sup>19</sup> São traduções jurídicas para as unidades metodológicas da sociologia: "One major implication of preference/constraint (means/ends) 'methodological individualism' is this: human actions and social practices become intelligible (as human actions and social practices) only when we have been able to explain them by reference to the beliefs and desires (the mental functioning) of these things that have 'intentionality' and 'agency' (i.e. 'individuals')" (SHWEDER, 1995, p.116)

direito (a autoridade que estabiliza o sentido da norma, ou a ação do sujeito de direito que é apreciada pelo sistema jurídico como lícita ou ilícita)<sup>20</sup>. O individualismo metodológico contribui de duas maneiras como obstáculo à superação da apaideusia democrática. Primeiramente, a lógica do individualismo, sempre buscando a integridade do sistema através da correção de decisões particulares o impede de se dar conta de problemas estruturais ou sistêmicos que tornam a própria ordem disfuncional, ameaçando sua eficácia. Em segundo lugar, o individualismo metodológico, ao pressupor a racionalidade da ordem a partir da racionalidade dos agentes e ações individuais, invisibiliza forças emergentes que interferem nas ordens jurídica e social a despeito das vontades e razões individuais<sup>21</sup>. O individualismo opera, desta maneira, tanto na observação de primeira ordem quanto nas de segunda ordem<sup>22</sup>. A dogmática tributária brasileira desenvolveu um curioso programa epistemológico a partir deste individualismo.

Uma das causas da apaideusia aristotélica é a exigência incorreta de rigor (*akribos*) do objeto a ser estudado. Colonizado pela concepção positivista naturalista<sup>23</sup>, muitas vezes observa-se no discurso jurídico a tentativa de emulação do rigor das ciências naturais em busca de uma legitimação através do cientificismo, como se a

---

<sup>20</sup> Sobre o assunto: “A noção geral de sanção está vinculada à interpretação da sociedade como ordem formada por ações. A sanção é uma (senão qualquer) medida de controle social das ações, portanto, pressupõe uma ordem, para a qual o controle conduz a ação e uma racionalidade, que permite supor que a ação irá reagir à medida seguir em direção à ordem” (ALBUQUERQUE, 2015, p. 62).

<sup>21</sup> “...do átomo à estrela, da bactéria ao homem e à sociedade, a organização de um todo produz qualidades ou propriedades novas, em relação às partes consideradas isoladamente: as emergências” (MORIN, 2010, p. 93).

<sup>22</sup> Sistema se define por qualquer operação de distinção entre sistema e entorno (Umwelt) ou ambiente. Ou seja, o próprio sistema gera a distinção entre si e o entorno. Essa distinção é produzida através de um ato de observação. Luhmann descreve dois tipos de observação: a observação de primeira ordem e a observação de segunda ordem. Na observação de primeira ordem, um sistema observa outro sistema. Na de segunda ordem, um sistema observa a si próprio observando, ou seja, é uma “observação da observação”. A observação de segunda ordem é essencial para o sistema gerar a distinção entre ele e seu entorno e para se autorreproduzir, isto é, criando seus próprios elementos. A autopoiese (autopoiesis) significa a autorreprodução de um sistema. Para alcançar essa possibilidade é necessário estabelecer um “fechamento operacional”, isto é, criar uma circularidade lógica que define internamente suas próprias condições de reprodução. O sistema autopoietico não necessita do ambiente para poder se reproduzir, mas se utiliza de sua própria estrutura interna. O ambiente lhe serve apenas de um “meio” (medium) para realizar suas operações de autorreprodução (PREGER, 2019, p.135).

<sup>23</sup> Diferencia-se aqui o positivismo naturalista do positivismo não naturalista conforme Paulson (2011). O positivismo naturalista é aquele que “aduz que a redução ao fato (hábito, medo) é suficiente para explicar os materiais tipicamente jurídico-normativos; sendo assim, nenhuma relação não-contingente entre o direito e a moral é necessária.” (p. 102).

certeza do conhecimento jurídico - e a busca por segurança jurídica que fundamenta a necessidade desta certeza - fosse lastreável pela exatidão binária<sup>24</sup>.

A busca pela construção de uma dogmática jurídica tributária no Brasil é fortemente influenciada pelo pensamento filosófico do Círculo de Viena<sup>25</sup> e, principalmente, pela “Teoria Pura” de Hans Kelsen. Essa influência ganha espaço primeiramente na obra seminal “Teoria geral do direito tributário” (BECKER, 2018) e, posteriormente, nas Faculdades de Direito de Pernambuco da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Destacam-se entre os principais marcos deste processo Ataliba (1968) e Carvalho (2008). Dentre os postulados da “concepção científica do mundo”<sup>26</sup>, o que parece mais caro à dogmática tributária desenvolvida no Brasil é o da unidade da ciência<sup>27</sup>:

Como opção metodológica básica, parte-se do reconhecimento da unidade entre os métodos das ciências da natureza e os métodos das ciências do normativo, como a ciência do Direito. Sem esse reconhecimento as categorias metodológicas tomadas por empréstimo às ciências naturais não poderiam ter sido transpostas para o campo jurídico. E essa transposição corrobora a tese da unidade metodológica de todas as ciências. Porque que elas partem de certas proposições explicativas do seu objeto de conhecimento, que não passam de meras hipóteses, conjecturas doutrinárias, asserções prévias ao dado da experiência. E devem ser testadas, tanto e tão rigorosamente quanto possível, pela sua aplicação ao objeto do conhecimento possível, pela sua aplicação ao objeto do conhecimento que se trate. Essa testabilidade opera uma espécie de seleção darwiniana das teorias jurídicas. Persistem e sobrevivem

---

<sup>24</sup> “Diante do caos verificado no início, Alfredo Augusto Becker propõe uma guinada em direção à segurança, fundada na redução de complexidades, que ossifique o direito tributário invertebrado. a partir de Becker, os elementos da ciência moderna, desde Bacon e Descartes, passam a integrar o discurso doutrinário metateórico. Notadamente, o reducionismo metodológico, com a necessidade de identificação de uma unidade irreduzível e universal. Diante das perplexidades e do perigo que representava o direito tributário invertebrado para a segurança na atividade de arrecadação tributária, entendeu-se, justificadamente, adequado o procedimento redutor. (FOLLONI, 2011, p.151) “

<sup>25</sup> “Geralmente se entende por Círculo de Viena o grupo de filósofos chamados neopositivistas ou empiristas lógicos. . Há aqueles - como Rudolf Haller, por exemplo - que preferem utilizar o plural e identificam, pelo menos dois Círculos de Viena. Remontando a mais ou menos 1908, o primeiro círculo era composto principalmente por três não filósofos que são H.Hahn, matemático, P. Frank, físico, e O. Neurath, economista e sociólogo, cujas preocupações concentram-se nos problemas suscitados pela filosofia machiana e pelo convencionalismo francês de Poincaré e Duhem. Eles discutiam problemas de filosofia das ciências e de metodologia, assim como problemas políticos. Quanto ao segundo círculo, ele se constituiu em torno de M. Schlick, o único titular de uma cátedra de filosofia na Universidade de Viena, em 1292” (OUELBANI, 2009, p.7).

<sup>26</sup> O termo refere-se ao programa epistemológico defendido pelo Manifesto do Círculo de Viena, publicado originalmente em 1929 e assinado por Hans Hahn, Otto Neurath e Rudolf Carnap, cujo título original foi “*Wissenschaftliche Weltauffassung der Wiener Kreis*”.

<sup>27</sup> “O esforço do trabalho científico tem por objetivo alcançar a ciência unificada, mediante a aplicação de tal análise lógica ao material empírico” (HAHN, NEURATH, CARNAP, 1986, p.12).

apenas as que se mostrem mais resistentes à agressão de experimentos cruciais, nada mais que tentativas, malogradas ou não, de ser substituídas por outras de melhor e mais abrangente conteúdo de explicação (SOUTO MAIOR BORGES, 1984, p. 15)

Uma característica interessante do naturalismo imbuído na epistemologia de Souto Maior Borges, tomado como representativo de um sistema comum à dogmática tributária brasileira, é como a busca do modelo de rigor baseado - ou “tomado emprestado”, nas palavras do autor - nas ciências naturais contrasta com o positivismo não naturalista que Paulson (2011) considera distintivo no pensamento kelseniano<sup>28</sup>. Por outro lado, a concepção científica do mundo apresenta o seguinte programa para as ciências sociais:

Todo ramo da ciência, em especial da física e da matemática, é levado, em um estágio anterior ou posterior de seu desenvolvimento, à necessidade de um exame de seus fundamentos, a uma análise lógica de seus conceitos. Tal é, portanto, o caso, também nos domínios científicos sociológicos, em primeira linha história e economia política. Já há cerca de um século está em curso nestes domínios um processo de separação de misturas metafísicas. Ainda não se alcançou aqui o mesmo grau de purificação alcançado na física. Por outro lado, talvez neste caso a tarefa de purificação seja também menos urgente. Segundo parece, em tal âmbito o peso metafísico não foi particularmente forte, mesmo no auge da metafísica e da teologia. Talvez isto se deva a que os conceitos desse domínio, como guerra e paz, importação e exportação, estejam mais próximos à experiência imediata do que conceitos tais como átomo e éter. Não é demasiado difícil abandonar conceitos como “espírito do povo” [volksgeist] e, em vez deles, tomar por objeto grupos de indivíduos de determinada espécie. Quesnay, Adam Smith, Ricardo, Comte, Marx, Menger, Walras, Müller-Leyer, para citar pesquisadores das mais diferentes orientações, atuaram no sentido de uma atitude empirista e antimetafísica. O objeto da história e da economia política são homens, coisas e sua disposição (HAHN, NEURATH & CARNAP, 1986, p. 17).

Intencionalmente ou não os autores da concepção científica do mundo não se referem ao direito entre as ciências sociais, tampouco citam jurista algum entre os signatários do manifesto. Até onde se pôde verificar nesta pesquisa, isso não significaria uma negação à possível científicidade de um saber orientado ao

---

<sup>28</sup> “Onde o positivismo como naturalismo se apresenta como ponto de partida, Hans Kelsen é o elemento de dissidência. Outros positivistas jurídicos podem ser enumerados entre os naturalistas, sustentando que, já que os fatos são suficientes para explicar os materiais normativos, a moralidade não pode ser entendida como necessária. Kelsen não oferece esse tipo de argumento. Diferentemente de todos os outros, ele não está sustenta [sic] que os materiais tipicamente jurídico-normativos são redutíveis a fatos. Kelsen defende o que ele chama de uma filosofia jurídico-normativa” (PAULSON, 2011, p.118)

fenômeno jurídico por parte dos integrantes do Círculo. Por outro lado, a Teoria Pura do Direito<sup>29</sup>, que é a principal referência para a dogmática tributária brasileira, parece ter sido influenciada por alguns postulados do Círculo. Embora tal influência deva ser vista com cautela devido a base neokantiana da Teoria Pura<sup>30</sup> - cujos fundamentos o Círculo considerava maculada por uma metafísica oculta<sup>31</sup>. Assim Kelsen justifica seu posterior afastamento:

Embora seja totalmente correto que a teoria da norma fundamental encontre um certo suporte no princípio da economia do pensamento de Mach<sup>32</sup> e na teoria das ficções de Vaihinger, no entanto, devido a vários mal-entendidos que surgiram dessas referências, não desejo mais apelo a Mach e Vaihinger. O essencial é que a teoria da norma básica surja completamente do método hipotético desenvolvido por Cohen. A norma básica é a resposta à pergunta: qual é o pressuposto subjacente à própria possibilidade de interpretar fatos relevantes qualificados como atos jurídicos, ou seja, aqueles atos pelos quais as normas são emitidas ou aplicadas? Esta é uma pergunta colocada no verdadeiro espírito da lógica transcendental<sup>33</sup>.

---

<sup>29</sup> Sobre a influência do empirismo lógico do Círculo sobre a Teoria Pura do Direito, encontrou-se a obra "Logischer Empirismus und Reine Rechtslehre: Beziehungen zwischen dem Wiener Kreis und der Hans Kelsen-Schule" (JABLONER & STADLER, 2001).

<sup>30</sup> Sobre esta influência, conferir "Forma e unidade como condições de uma ciência pura: a influência do neokantismo de Marburgo no "primeiro" Hans Kelsen" (MAIA, 2011). O próprio Kelsen também destaca a importância do pensamento neokantista de Hermann Cohen e da teoria da interpretação kantiana na fundamentação de sua teoria "It is altogether correct that the philosophical foundation of the Pure Theory of Law is the Kantian philosophy, in particular the Kantian philosophy in the interpretation that it has undergone through Cohen" (KELSEN, 1998, p. 173). Por outro lado, o texto datado de 1933, permite questionar a tese levantada por Amselek (2011), sobre um possível caráter posfacial do capítulo VIII na segunda edição da Teoria Pura.

<sup>31</sup> "Deste modo, mediante a análise lógica, supera-se não apenas a metafísica no sentido próprio e clássico da palavra, especialmente a metafísica escolástica e a dos sistemas do idealismo alemão, como também a metafísica oculta do apriorismo kantiano e moderno. A concepção científica do mundo não admite um conhecimento válido a partir da razão pura, 'juízos sintéticos a priori', tais como os que estão à base da teoria do conhecimento kantiana e, mais ainda, de toda ontologia e metafísica, que são tomados por Kant como exemplos de conhecimento apriorístico, serão discutidos posteriormente. A tese fundamental do empirismo moderno consiste exatamente na recusa da possibilidade de conhecimento sintético a priori. A concepção científica do mundo admite apenas proposições empíricas sobre objetos de toda espécie e proposições analíticas da lógica e da matemática (HAHN, NEURATH & CARNAP, 1986, p. 11-12).

<sup>32</sup> Ernst Mach foi um físico que se dedicou aos problemas da epistemologia e da medição, e é apontado no manifesto do Círculo como a principal inspiração do movimento. Foi também no congresso organizado em setembro de 1929 pela Sociedade Ernst Mach em parceria com a Sociedade para a Filosofia Empírica, e em nome desta primeira, que o manifesto foi anunciado.

<sup>33</sup> "Although it is altogether correct that the theory of the basic norm finds a certain support in Mach's principle of economy of thought and in Vaihinger's theory of fictions, nevertheless, owing to various misunderstandings that have arisen from these references, I no longer wish to appeal to Mach and Vaihinger. What is essential that the theory of basic norm arises completely from the method of Hypothesis developed by Cohen. The basic norm is the answer to the question: what is the presupposition underlying the very possibility of interpreting material facts that are qualified as legal acts, that is, those acts by means of which norms are issued or applied? This is a question posed in the truest spirit of transcendental logic" (KELSEN, 1998, p. 174).

Enquanto Becker se coloca como um dos primeiros comentadores de Kelsen no Brasil, os escritos de Souto Maior Borges e, principalmente, Paulo de Barros Carvalho, parecem indicar uma aproximação maior com a filosofia analítica do Círculo do que com a Teoria Pura. Avaliar este alinhamento é um trabalho deveras custoso, que precisa ser empreendido em outro momento. Por ora, pontua-se que o resultado da influência do positivismo lógico no pensamento tributarista brasileiro é a construção de um *corpus* fortemente influenciado pela filosofia analítica, caracterizado pela afirmação da “autonomia didática”<sup>34</sup> em razão das características do objeto em contraste com a unidade do método; a concepção do conhecimento como um sistema de conceitos coesos e coerentes, onde cada conceito é dedutível de outro conceito ou de um dado; a busca pelo rigor através da lógica simbólica<sup>35</sup>; a concepção da ciência jurídica como uma ciência descritiva de normas<sup>36</sup>; todos fundamentados por uma epistemologia centrada na linguística formal<sup>37</sup>. Estes elementos, fortemente influenciados pela “concepção científica do mundo”<sup>38</sup>, constituem o paradigma aqui denominado de programa epistemológico analítico do direito tributário brasileiro.

---

<sup>34</sup> Becker (2018) coloca o problema da autonomia do direito tributário da seguinte forma: “A autonomia do Direito Tributário é um problema falso e falsa é a autonomia de qualquer outro ramo do Direito Positivo” (p. 32), para afirmar que a autonomia seria apenas “didática”.

<sup>35</sup> Neste sentido: “Percebe-se que a chamada “incidência jurídica” se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito. Formalizando a linguagem, representaríamos assim:  $(F \in Hn) \rightarrow Rj$ , podendo interpretar-se como: ‘se o fato F pertence ao conjunto da hipótese normativa (Hn), então deve ser a consequência também prevista na norma (Rj)’”. (CARVALHO, 2012, s./p.)

<sup>36</sup> A busca por uma ciência descritiva e livre da metafísica foi um dos objetivos declarados pelo Manifesto do Círculo de Viena. Reverberando esta intenção, coloca Souto Maior Borges: “porque o dever jurídico é uma categoria da Teoria Geral do Direito, a sua compreensão pressupõe a caracterização sumária do próprio objeto dessa disciplina jurídica. Somente essa caracterização possibilita descrevê-lo e, pois, apreender as suas implicações com a obrigação jurídica e sua subespécie - ma entre muitas outras - a obrigação tributária” (1986, p. 25). Folloni (2011), que em inúmeras passagens também explora a importância da “descritividade” para a caracterização da ciência tributária em diversos autores da dogmática brasileira.

<sup>37</sup> Como coloca Carvalho “Isso só é possível, contudo, mediante uma camada linguística intermediária que sirva como ligação entre a teoria e a prática, fazendo as vezes daquele ponto de intersecção a que se refere Lourival Vilanova. Não obstante as linguagens da teoria e da prática sejam indissociáveis e imprescindíveis ao conhecimento, este só se realiza plenamente mediante a existência de uma terceira linguagem: a da experiência. É por meio da experiência que teoria e prática se interligam e se relacionam” (2012, s./p.)

<sup>38</sup> A influência do Círculo de Viena sobre o pensamento de Souto Maior Borges é exaustivamente explorada por Folloni, (2011), pelo que recomenda-se a leitura do trabalho para o aprofundamento do tópico.

O programa epistemológico analítico do direito tributário brasileiro precisa ser reconhecido como um dos mais bem sucedidos paradigmas do campo jurídico brasileiro. Por bem sucedido aqui entende-se - à esteira de Kuhn (2006) - a capacidade de um paradigma estabelecer-se como dominante, lidar com os problemas teóricos e práticos do campo e impor-se como norma a ser seguida pelos pesquisadores do campo. Apesar de bem sucedido o programa epistemológico analítico do direito tributário é desafiado pela emergência dos paradoxos fiscais. Ironicamente, a causa de seu sucesso pode ser também da sua limitação.

Uma possível objeção à classificação do programa epistemológico analítico como um paradigma científico poderia ser feita na ordem da qualidade da coisa. Isto é, poder-se-ia objetar a definição do programa epistemológico analítico como um paradigma científico argumentando que a dogmática jurídica - ou o próprio direito - não constitui um campo da ciência. Esta é uma discussão extensa que transcende o objeto da presente investigação - mesmo uma breve revisão de literatura sobre o assunto, que se pretenda útil, demanda um tempo e um espaço não disponível no momento. Por hora, julga-se suficiente estabelecer o argumento, sem negar que esta afirmação merece ser melhor desenvolvida oportunamente, que o problema, da forma como tem sido colocado ao longo do século XX, tem uma boa dose de paralaxe cultural. O termo ciência, na língua portuguesa, por vezes carrega o peso que seu correspondente em inglês - *science* - traz juntamente com a tradição empirista que consolidou seu uso moderno na cultura anglófona. Assim, a busca por uma cientificidade possível para o direito - como a própria história da construção do direito tributário ilustra - tem se pautado por uma afirmação da cientificidade do saber segundo uma ótica empirista e naturalista. Essa lógica é acentuada no Brasil, à medida em que o positivismo se emancipa de sua vertente francesa e encontra terreno fértil como ideologia de construção nacional (CARVALHO, 1998; BOSI, 2004; FERREIRA 2007). Por outro lado, o problema perde um pouco de sua profundidade quando visto sob outra perspectiva:

O que foi dito sobre “física” se aplica também a “ciência”. Desde o século XVII a palavra tem tido seu significado limitado, especialmente em inglês, para além de qualquer reconhecimento. Em sua raiz, ‘scientia’ significou todo conhecimento sistemático, como em alemão “Wissenschaft”; mas em inglês “science”, tem significado ciência natural, como na Associação Britânica para o Avanço da Ciência, fundada em 1831 e dividida em classes para a matemática, física, e

o que nos chamamos de ciências da vida. A associação propiciou a oportunidade para a invenção da palavra “cientista” para se referir a uma pessoa profissionalmente interessada nas disciplinas abordadas nas reuniões. Embora a palavra francesa “science” possa ter o significado de “Wissenschaft”, ela foi usada amplamente desde o século XVII no sentido inglês. A prestigiosa Academia de Ciências de Paris, fundada em 1665, não admitiu e não admite representantes de ciências sociais e humanas. Os primeiros passos para restringir o significado de “ciência” a ciência natural começou antes da limitação do significado de “física”. Desde o final do século XVIII “science” em seu sentido restrito teve o mesmo escopo que “física” tinha tido no século anterior (HEILBRON, 2003, p. 371)<sup>39</sup>.

Quando Kelsen, por exemplo, se propõe a constituir um status científico à jurisprudência, “de acordo com os princípios da pureza metodológica do conhecimento científico-jurídico e, ao mesmo tempo, precisar, ainda melhor do que antes havia feito, a posição da ciência jurídica no sistema das ciências” (KELSEN, 2009) a utilização da palavra do termo sistema científico<sup>40</sup>, parece um pouco forçoso interpretar essa alegação que ele buscava uma simples reprodução do modelo das ciências naturais<sup>41</sup>. Afinal, Kelsen toma como pressuposto que há um lugar para a o Direito no sistema de ciências, que é diferente das ciências naturais. Não é por acaso, que os primeiros capítulos da Teoria Pura são dedicados a diferenciar esses lugares.

Parece, portanto, que Kelsen busca para a dogmática exatamente aquilo que indica a palavra *Wissenschaft*<sup>42</sup>: uma sistematicidade reproduzível racionalmente. Essa

<sup>39</sup> Tradução: Leyla Mariane Joaquim. Revisão: Olival Freire Jr.

<sup>40</sup> Como em “O lugar da ciência do direito no sistema das ciências” - no original: “*die Stellung der Rechtswissenschaft im System der Wissenschaften*” (KELSEN, 1992, VI).

<sup>41</sup> Alguns intérpretes propõem caminhos bastante radicais na crítica da teoria pura, como Coelho (1982), que vê este modelo quando “Kelsen internaliza essa cosmovisão, concebendo, nas entrelinhas da teoria pura, que a norma jurídica é o “átomo” do direito, sua menor partícula irredutível e que o fenômeno jurídico é o aglomerado desses átomos ou partes componentes; que o direito — e a sociedade que a ele se reduz — é regido por leis, de natureza lógico-racional, eternas e imutáveis” (p. 122); ou Araújo (2012) que compara a Teoria Pura a um serial-killer! Mais uma vez vale a observação da Paulson (2011), na qual a visão de uma epistemologia emuladora das ciências naturais é muito mais próxima do positivismo contra o qual Kelsen se insurge do que da Teoria Pura.

<sup>42</sup> A Wikipédia tem um caso curioso sobre o termo “*Wissenschaft*” que ajuda a compreender a questão. Na versão alemã, o verbete traz a seguinte definição: “Das Wort *Wissenschaft* (mittelhochdeutsch *wizzen[t]schaft* = Wissen, Vorwissen, Genehmigung; lateinisch *scientia*)<sup>[1]</sup> bezeichnet die Gesamtheit des menschlichen Wissens, der Erkenntnisse und der Erfahrungen einer Zeitepoche, welches systematisch erweitert, gesammelt, aufbewahrt, gelehrt und tradiert wird”. (WIKIPEDIA, 2020a) - (A palavra ciência (alto-alemão médio *wizzen* [t] eixo = conhecimento, conhecimento prévio, aprovação; latim *scientia*) denota a totalidade do conhecimento humano, conhecimento e experiência de uma época que é sistematicamente expandida, coletada, preservada, ensinada e comercializada). Já na versão inglesa da Wikipédia tem, também, um verbete próprio para “*Wissenschaft*”, cuja definição se inicia com: “*Wissenschaft* is the German language term for any study that involves systematic research. The term is sometimes roughly translated as *science*, although *Wissenschaft* is much broader and includes every systematic

busca é influenciada em um primeiro momento pela concepção científica do mundo, mas que é confrontada por um problema bastante relevante posteriormente. Se a norma é o objeto do saber sistemático do direito e a empiria não é própria do ser da norma<sup>43</sup>, o método analítico empirista do Círculo, contaminado pela facticidade, precisa então dar lugar a um método, diga-se assim, purificado das imprecisões da experiência, ou como no manifesto o Círculo, livre das “impurezas das linguagens históricas” (HAHN, NEURATH, CARNAP, 1986, p. 10). Um método, afinal, que acaba por conciliar o neokantismo e o empirismo lógico: destaca o papel do sujeito na construção do objeto, imputando ao ato de interpretar a experiência dos sentidos jurídicos, ao mesmo tempo em que, de uma só tacada, refuta o positivismo naturalista e afasta o perigo do solipsismo, deslocando o problema da interpretação jurídica do campo das decisões corretas para o campo daquilo que torna as decisões possíveis. Assim Kelsen atinge o objetivo a que se propõe, localizando a ciência do direito dentro do sistema científico: estabelece um *corpus* analítico por meio de uma redução gradativa de conceitos a outros conceitos, até atingir o dado fundamental do direito: a norma; para que, a partir daí se possa delimitar empiricamente o conteúdo desta ciência<sup>44</sup>. Costuma-se dizer que Marx colocou a

---

academic study of any area, for example, humanities like art or religion. *Wissenschaft* incorporates scientific and non-scientific inquiry, learning, knowledge, scholarship and implies that knowledge is a dynamic process discoverable for oneself, rather than something that is handed down. It did not necessarily imply empirical research.” (WIKIPEDIA, 2020b) (*Wissenschaft* é o termo em alemão para qualquer estudo que envolva pesquisa sistemática. O termo às vezes é traduzido aproximadamente como ciência, embora *Wissenschaft* seja muito mais amplo e inclua todos os estudos acadêmicos sistemáticos de qualquer área, por exemplo, humanidades como arte ou religião. A *Wissenschaft* incorpora investigação científica e não científica, aprendizado, conhecimento, bolsa de estudos e implica que o conhecimento é um processo dinâmico que pode ser descoberto por si mesmo, e não algo transmitido. Isso não implica necessariamente pesquisa empírica).

<sup>43</sup> “O fato externo que, de conformidade com o seu significado objetivo, constitui um ato jurídico (lícito ou ilícito), processando-se no espaço e no tempo, é, por isso mesmo, um evento sensorialmente perceptível, uma parcela da natureza, determinada, como tal, pela lei da causalidade. Simplesmente, este evento como tal, como elemento do sistema da natureza, não constitui objeto de um conhecimento especificamente jurídico - não é, pura e simplesmente, algo jurídico. O que transforma este fato num ato jurídico (lícito ou ilícito) não é a sua facticidade, não é o seu ser natural, isto é, o seu ser tal como determinado pela lei da causalidade e encerrado no sistema da natureza, mas o sentido objetivo que está ligado a esse ato, a significação que ele possui. O sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe-a o fato em questão por intermédio de uma norma que a ele se refere com o seu conteúdo, que lhe empresta a significação jurídica, por forma que o ato pode ser interpretado segundo esta norma. A norma funciona como esquema de interpretação. Por outras palavras: o juízo em que se enuncia que um ato de conduta humana constitui um ato jurídico (ou antijurídico) é o resultado de uma interpretação específica, a saber, de uma interpretação normativa “ (KELSEN, 2009, p.3).

<sup>44</sup> “Caracterizamos a concepção científica do mundo essencialmente mediante duas determinações. Em primeiro lugar, ela é empirista e positivista: há apenas conhecimento empírico, baseado no imediatamente dado. Com isso se delimita o conteúdo da ciência legítima. Em segundo lugar, a concepção científica do mundo se caracteriza pela aplicação de um método determinado, o da

dialética hegeliana de ponta cabeça. Kelsen não teria realizado o mesmo feito em relação à concepção científica do mundo? Para experienciar o mundo do direito, não seria necessária primeiro criar primeiro as lentes que revelariam este mundo<sup>45</sup>?

Folloni (2011) acredita que o projeto dogmático brasileiro não tem tido o sucesso pretendido. Há razões, porém, para acreditar que o projeto epistemológico analítico da dogmática tributária atingiu um sucesso obtido por nenhum outro programa no Direito brasileiro. Sua capacidade de fornecer um conjunto de soluções elegantes para a constituição do sistema tributário chegou às últimas consequências previstas na Teoria Pura<sup>46</sup>. O programa epistemológico analítico da dogmática tributária foi tão bem sucedido que se impôs como paradigma ao próprio sistema: o Código Tributário Nacional foi tão fiel ao programa que, além de positivizar conceitos como os de fato gerador, obrigação tributária, incidência, emulando as duas determinações da concepção científica do mundo, também codificou um método oficial de interpretação da lei tributária baseado no programa analítico do direito<sup>47</sup>. Este sucesso, no entanto, pode ser também a causa de sua limitação.

---

análise lógica. O esforço do trabalho científico tem por objetivo alcançar a ciência unificada, mediante a aplicação de tal análise lógica ao material empírico” (HAHN, NEURATH, CARNAP, 1986, p. 12).

<sup>45</sup> Luz (2008) ilumina a questão através de um instigante artigo intitulado “A invisibilidade da crítica kelseniana sobre os limites da dogmática jurídica: um senso comum teórico ainda não desvelado?”. No *paper* o autor sustenta que uma parte considerável das críticas comuns feitas à Kelsen sustentam-se sobre um espantalho - uma “vulgata kelseniana”, nas palavras do autor - que insistem em reduzir o problema da interpretação em sua obra à uma simples problema de “formalismo silogístico e dedutivo”, ignorando o esforço teórico de conciliação entre uma epistemologia racionalista e uma teoria da interpretação, empreendido por Kelsen na Teoria Pura do Direito.

<sup>46</sup> No parágrafo introdutório da segunda edição da Teoria Pura do Direito Kelsen alerta sobre o que é e o que não é a sua teoria: “A Teoria Pura do Direito é uma teoria do Direito positivo - do Direito positivo em geral, não de uma ordem jurídica especial. É teoria geral do Direito, não interpretação de particulares normas jurídicas, nacionais ou internacionais. Contudo, fornece uma teoria da interpretação”. Este é um ponto fundamental que será desenvolvido posteriormente.

<sup>47</sup> O Código tributário Nacional dispõe de um capítulo onde indica como a autoridade deve interpretar a norma: “CAPÍTULO IV. Interpretação e Integração da Legislação Tributária. Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo. Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação

A emergência dos paradoxos fiscais se dá à revelia da dogmática que, cegada por seu enclausuramento (SOUTO MAIOR BORGES, 2013) perde sua capacidade cognitiva à medida em que permite pautar seus interesses de pesquisa pela prática forense. Distancia-se de um programa científico à medida que se preocupa mais com a busca por decisões corretas<sup>48</sup>, do que com a análise lógica sobre o material empírico. Pierre Bourdieu em o “O poder simbólico” faz a seguinte afirmação: “Uma ciência rigorosa do direito distingue-se daquilo a que se chama geralmente de ‘ciência jurídica’ pela razão de tomar esta última como objeto” (2012, p. 209). Imersa nas observações de primeira ordem, oferecendo soluções para problemas de decisão, a dogmática tributária perde sua capacidade de realizar observações de segunda ordem porque cai em uma armadilha hermenêutica criada por si própria – transforma-se na ideologia que, inspirada em Kelsen, pretende tirar do Direito.

A armadilha hermenêutica na qual se encontra o programa epistemológico analítico da dogmática tributária tem duas notas distintivas. A primeira diz respeito ao relativismo filosófico que, sendo uma condição para a ordem democrática, impõe a uma ordem jurídica democrática uma indeterminação inerente<sup>49</sup>. Desta indeterminação decorre tanto as diferentes possibilidades de decisão, quanto a falta de critério ou caminho para se chegar à decisão correta<sup>50</sup>. À medida que o programa

---

legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” (BRASIL, 1968).

<sup>48</sup> “A interpretação jurídico-científica tem de evitar, com o máximo cuidado, a ficção de que uma norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação: a interpretação “correta”. Isto é uma ficção de que se serve a jurisprudência tradicional para consolidar o ideal da segurança jurídica. Em vista da plurissignificação da maioria das normas jurídicas, este ideal somente é realizável aproximativamente” (KELSEN, 2009, p. 251).

<sup>49</sup> “A relação entre Constituição e lei, ou lei e sentença judicial, é uma relação de determinação ou vinculação: a norma do escalão superior regula - como já se mostrou - o ato através do qual é produzida a norma do escalão inferior, ou o ato de execução, quando já deste apenas se trata; ela determina não só o processo em que a norma inferior ou o ato de execução são postos, mas também, eventualmente, o conteúdo da norma a estabelecer ou do ato de execução a realizar. Esta determinação nunca é, porém, completa. A norma do escalão superior não pode vincular em todas as direções (sob todos os aspectos) o ato através do qual é aplicada. Tem sempre de ficar uma margem, ora maior ora menor, de livre apreciação, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre, em relação ao ato de produção normativa ou de execução que a aplica, o caráter de um quadro ou moldura a preencher por este ato. Mesmo uma ordem o mais pormenorizada possível tem de deixar àquele que a cumpre ou executa uma pluralidade de determinações a fazer. Se o órgão A emite um comando para que o órgão B prenda o súdito C, o órgão B tem de decidir, segundo o seu próprio critério, quando, onde e como realizará a ordem de prisão, decisões essas que dependem de circunstâncias externas que o órgão emissor do comando não previu e, em grande parte, nem sequer podia prever” (KELSEN, 2009, p. 246)..

<sup>50</sup> “Só que, de um ponto de vista orientado para o Direito positivo, não há qualquer critério com base no qual uma das possibilidades inscritas na moldura do Direito a aplicar possa ser preferida à outra. Não há absolutamente qualquer método – capaz de ser classificado como de Direito positivo -

epistemológico analítico se pretende enquanto método oficial de produção de decisões, transforma-se ele próprio em técnica de decisão e, portanto, em objeto do conhecimento, não em conhecimento. No fim, o programa epistemológico analítico acaba sendo vítima do espantinho que ajuda a criar: um *doppelgänger*<sup>51</sup> demasiadamente vienense de Hans Kelsen.

A dogmática tributária brasileira e seu programa epistemológico analítico acabam se reduzindo a uma técnica burocrática bastante sofisticada, onde o distanciamento necessário para a produção de observações de segunda ordem fica inviabilizado. O programa epistemológico analítico, no fim das contas, torna-se uma eficaz matriz de produções de decisões, mas perde sua capacidade de possibilitar o distanciamento do observador para produzir observações sobre o processo de tomada de decisão. Essa limitação, no entanto, não é ignorada pelo estado da arte e tem motivado já buscas pela superação da crise paradigmática.

---

segundo o qual, das várias significações verbais de uma norma, apenas uma possa ser destacada como “correta” - desde que, naturalmente, se trate de várias significações possíveis: possíveis no confronto de todas as outras normas da lei ou da ordem jurídica. Apesar de todos os esforços da jurisprudência tradicional, não se conseguiu até hoje decidir o conflito entre vontade e expressão a favor de uma ou da outra, por uma forma objetivamente válida. Todos os métodos de interpretação até ao presente elaborados conduzem sempre a um resultado apenas possível, nunca a um resultado que seja o único correto. Fixar-se na vontade presumida do legislador desprezando o teor verbal ou observar estritamente o teor verbal sem se importar com a vontade – quase sempre problemática - do legislador tem - do ponto de vista do Direito positivo - valor absolutamente igual. Se é o caso de duas normas da mesma lei se contradizerem, então as possibilidades lógicas de aplicação jurídica já referidas encontram-se, do ponto de vista do Direito positivo, sobre um e o mesmo plano. É um esforço inútil querer fundamentar “juridicamente” uma, com exclusão da outra. Que os habituais meios de interpretação do argumento a contrário e da analogia são completamente destituídos de valor resulta já abundantemente do fato de que os dois conduzem a resultados opostos e não há qualquer critério que permita saber quando deva ser empregado um e quando deva ser utilizado o outro. Também o princípio da chamada apreciação dos interesses é tão-só uma formulação, e não qualquer solução, do problema que aqui nos ocupa. Não fornece a medida ou critério objetivo segundo o qual os interesses contrapostos possam ser entre si comparados e de acordo com o qual possam ser dirimidos os conflitos de interesses. Especialmente, tal critério não pode ser retirado da norma interpretada, da lei que a contém ou da ordem jurídica global, como pretende a teoria chamada da ponderação dos interesses. Com efeito, a necessidade de uma interpretação resulta justamente do fato de a norma aplicar ou o sistema das normas deixarem várias possibilidades em aberto, ou seja, não conterem ainda qualquer decisão sobre a questão de saber qual dos interesses em jogo é o de maior valor, mas deixarem antes esta decisão, a determinação da posição relativa dos interesses, a um ato de produção normativa que ainda vai ser posto - à sentença judicial, por exemplo” (KELSEN, 2009, p. 248).

<sup>51</sup> Trata-se de uma abominação nativa do folclore alemão que é capaz de assumir a identidade de uma pessoa e tomar seu lugar no mundo, porém com uma personalidade invertida. O encontro com o *doppelgänger*, ou duplo, como pode ser traduzido em português, e as consequências que isto pode trazer na vida de uma pessoa podem ser visto no romance de Saramago “O homem duplicado”.

### 4.3 BUSCA DE ALTERNATIVAS PARA A SUPERAÇÃO DA CRISE PARADIGMÁTICA DO PROGRAMA EPISTEMOLÓGICO ANALÍTICO ATRAVÉS DA INTERDISCIPLINARIDADE

A terceira razão para a apaideusia democrática do direito tributário consiste na busca de alternativas para a superação da crise paradigmática do programa epistemológico analítico através da interdisciplinaridade. Estas tentativas, no entanto, carecem de uma abordagem rigorosa da interdisciplinaridade, dando azo a metodologias bastante criativas, epistemologicamente inócuas. Essa ausência de rigor, por outro lado também, serve como um indicativo de que, se o paradigma atual está em crise e o movimento dos investigadores do campo apontam para uma saída pela interdisciplinaridade, um paradigma que dê conta desta interdisciplinaridade ainda não está constituído<sup>52</sup>.

As ideias de que o campo de estudos da dogmática brasileira passa por uma crise de inovação relacionada ao esgotamento do modelo teórico que tem sido utilizado nas últimas décadas, não é propriamente uma novidade. Embora Souto Maior Borges (2013) tenha expressado essa ideia de uma maneira precisa, não foi o único a apontar esse esgotamento. Greco (2011) aponta para a crise do formalismo no direito tributário brasileiro, Gadelha (2006) fala em crise do paradigma do federalismo fiscal cooperativo e Gassen (2016) observa os limites conceituais da teoria estabelecida<sup>53</sup>. A busca pela superação deste estado de afasia da dogmática tributária diante das limitações do paradigma estabelecido apontam em diversas direções, mas parecem convergir no anseio pela interdisciplinaridade no campo tributário. A busca pela superação do esgotamento do atual modelo dogmático

---

<sup>52</sup> “¿En qué medida pues, tanto remezón se debe a las incuestionables transformaciones de la realidad, y qué tanto a nuestra menos visible precariedad teórica?. Las crisis de paradigma sociales, teóricos y epistemológicos, tal como en la práctica las vivimos, dejan aún en pie muchos puntos de apoyo, si no para mover el mundo al menos para entenderlo; procuremos que estas posibilidades no se pierdan, ya no por una "crisis" del rigor, sino por su mera escasez. Estrictamente hablando quizá no hay entre nosotros menos rigor que antes; ocurre tan sólo que éste es ahora más necesario que nunca, pues la amplitud y profundidad en los cambios que acontecen en la realidad hacen ahora indispensable el ejercicio de la imaginación” (SILVA, 1993, p.218).

<sup>53</sup> “Uma demonstração desta insuficiência em explicar a tributação pelo uso da expressão sistema tributário é a sua tênue relação, proposital ou não, com o orçamento do Estado. Sabe-se que o orçamento relaciona, ou estabelece, como elementos intrínsecos do próprio orçamento, as despesas e receitas planejadas pelo ente estatal em um determinado lapso temporal. das receitas, dentre as mais relevantes em termos econômicos quantitativos são as receitas derivadas, ou seja, as provenientes da cobrança de tributos” (GASSEN, 2016, p. 3)..

através da interdisciplinaridade tem levado, no entanto, à formulação de propostas inadequadas ao objeto de investigação e metodologicamente confusas.

A busca por programas interdisciplinares para a fundamentação epistemológica do campo tributário, apesar de ser um caminho perfeitamente legítimo e até necessário para a superação do atual estado da arte (CARVALHO, 2007), têm se constituído um terceiro elemento da apaidéia democrática do direito tributário brasileiro. Carvalho (2007), enxerga essa falta de rigor, por exemplo, na utilização indiscriminada de termos econômicos e contábeis na busca por uma interpretação econômica do fato gerador. Um exemplo de como a busca por uma interdisciplinaridade não baseada em uma epistemologia rigorosa pode desaguar em discursos histriônicos e solipsistas que, ao final, acabam servindo, quando muito, como narrativas justificadoras do *status quo* social é a recorrente utilização de termos técnico da mecânica quântica de forma pseudocientífica. Essa importação inapropriada de conceitos das ciências naturais e em especial da mecânica quântica foi tema de uma polêmica lançada por Sokal e Bricmont (1999) no livro “Imposturas Intelectuais”, a qual motivou uma resposta de Santos (2006), suscitando um interessante debate. No direito tem-se o exemplo do “direito quântico”, um termo cunhado por Telles Jr. (1973). O problema, no entanto, não está em sua proposição, mas no uso acrítico que o “senso comum teórico dos juristas” tem feito dele. Proposta em um ensaio em que Telles Jr. se utiliza de bastante liberdade poética, o termo passa a ser reproduzido por diversos autores nacionais como uma proposta séria e com valor epistemológico, quando na verdade não passa de misticismo quântico (PESSOA JR, 2011). O uso impreciso, incoerente e muitas vezes místico do palavreado relacionado à mecânica quântica<sup>54</sup> pode ser verificado em diversas trabalhos de pós-graduação, destaca-se, no entanto, os

---

<sup>54</sup> Um exemplo do uso de termos relacionados à mecânica quântica para a construção de discursos jurídicos solipsistas é o verbete “Direito quântico” da Enciclopédia Jurídica da PUCSP (SAYEG, 2017). O verbete chama a atenção pelo fato de começar buscando um suposto “fundamento quântico” para a ordem jurídica e terminar fantasiando sobre elementos da relatividade geral de Einstein. Por isso, não é demais supor que, talvez, o autor tenha feito do verbete um brilhante chiste, seguindo o exemplo de Sokal e Bricmont, para testar o senso crítico dos pesquisadores. O texto pode ser conferido no link: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbeta/139/edicao-1/direito-quantico>. Acesso em 28/05/2020.

artigos de Del Nero (2008) e Villas-Bôas (2013), que pretenderam levar o debate para o campo da tributação<sup>55</sup>.

A construção de um programa de pesquisa interdisciplinar sem o rigor adequado conduz a quatro armadilhas da interdisciplinaridade, que Neves (2005) chama de paradoxo da interdisciplinaridade. Tal paradoxo consiste no fato de que a interdisciplinaridade atua como um valor e, portanto, é agregadora de discursos<sup>56</sup>. Contudo, este valor encontra obstáculos práticos no momento de sua operacionalização. Neves assim indica que esses obstáculos seriam a confusão da interdisciplinaridade com enciclopédia jurídica<sup>57</sup>; o risco de colonização dos saberes uns pelos outros, através da imposição de seus códigos de forma que venham a capturar sistema<sup>58</sup>; e o perigo de se confundir interdisciplinaridade com a metadisciplinaridade<sup>59</sup>.

---

<sup>55</sup> O que mais chama a atenção em tempos de pós-verdade e *fake news*, no entanto, não é proliferação da mística quântica como uma ideia seriamente considerada por diversos pesquisadores no direito, incluindo trabalhos de pós-graduação, mas a ausência de críticas a tal consideração na literatura revisada.

<sup>56</sup> Um exemplo atual de programas multi, inter e transdisciplinares de sucesso na abordagem do Direito é o campo conhecido como Direito e Literatura. Sobre o assunto conferir Trindade e Gubert (2008) e Sá da Silva (2018). Sobre classificar tais programas a partir das categorias de multi, inter ou transdisciplinar, entendem-se, a partir das observações feitas por Muniz (2019) que vai de pender do interesse do projeto em questão (direito na literatura, direito como literatura ou direito da literatura).

<sup>57</sup> “Um risco que ronda a pretensão de pesquisa jurídica interdisciplinar no Brasil é compreendê-la como enciclopédia jurídica. A interdisciplinaridade significaria um somatório de conhecimentos os mais diversos sobre o direito. Essa tendência, que remonta à influência da tradição ibero-americana de ensino e estudos jurídicos no Brasil, está intimamente relacionada com o chamado ‘bacharelismo’, no âmbito do qual um generalismo no sentido do conhecimento abrangente de várias esferas das ciências e das humanidades era superestimado. Conhecimentos de economia, psicologia, ciências sociais, filosofia, literatura, matemática, biologia etc. sobrepõem-se num amontoado de informações quantitativamente impressionantes, como se tudo isso pudesse levar a uma melhor compreensão do direito e dar-lhe maior relevância social. O que decorre desse modelo enciclopedista, tão conhecido entre nós, é um superficialismo generalizado, de pouca relevância prática e pouco significado teórico para as diversas áreas do saber. Portanto, deve-se, parece-me, de antemão, distinguir claramente enciclopedismo jurídico de interdisciplinaridade referente ao direito” (NEVES, 2005, p.4)

<sup>58</sup> Neves critica os movimentos *Law and Economics* e *Critical Legal Studies* por, em nome da interdisciplinaridade, empreender uma colonização do sistema jurídico pelos códigos econômico e político, respectivamente.

<sup>59</sup> “Nessa perspectiva, procura-se um metadiscorso ou uma metanarrativa capaz de impor, de cima, limites e formas de intercâmbio entre áreas do saber referente ao direito. A esse modelo subjaz uma forma de holismo simplificador, que não leva a sério a diversidade de perspectivas de observação da sociedade, caracterizadas por uma forte conflituosidade em suas pretensões teóricas e práticas. A confusão de interdisciplinaridade com metadisciplinaridade, aparece, sobretudo, na forma de metadiscursos pretensamente filosóficos, caracterizados pela esterilidade teórica e prática para o direito (NEVES, 2005, p. 6).

A falta de rigor na pesquisa jurídica é tematizada por vários autores. Nobre coloca a falta de rigor como um velho obstáculo da pesquisa jurídica no Brasil<sup>60</sup>. Fernandez (2015) denuncia esta falta rigor como uma manifestação do pensamento mágico no direito<sup>61</sup> e Lemos (2015) aponta a importância do rigor na relação entre argumentos e dados levantados para a elaboração das conclusões de uma pesquisa. O rigor no contexto do conhecimento científico pode ser entendido de diversas formas: insatisfação com a incerteza, aderência à verdade, comprometimento metodológico<sup>62</sup>.

Uma objeção que pode ser feita à alegação de falta de rigor na tentativa de construção de uma epistemologia interdisciplinar para o estudo da tributação: a de que o rigor científico invocado invoca a reprodução de modelos positivistas das ciências naturais para as ciências humanas<sup>63</sup>. Assim, tanto estaria se incorrendo no mesmo problema, erroneamente atribuído - como já visto - à Teoria Pura e, por outro lado, indo em direção à colonização disciplinar falada por Neves, mas por um

---

<sup>60</sup> Dito de outra maneira, tal como praticado até a primeira metade do século XX, o direito era em larga medida identificado aos obstáculos a serem vencidos: a falta de rigor científico, o ecletismo teórico e uma inadmissível falta de independência em relação à política e à moral — independência que era a marca por excelência da ciência moderna defendida pela universidade nacional desenvolvimentista (NOBRE, 2009, p.5)

<sup>61</sup> “Opino que esta tendência a reduzir o estudo do direito a apenas «disciplinas formais sobre o direito» e de restringir o «método jurídico» essencialmente a uma técnica de interpretação e aplicação judiciária ou administrativa de normas (quero dizer, a um estado de espírito anti-interdisciplinar), constitui um indicador fundamental e fiável de um elemento tipicamente religioso do fenómeno jurídico: o pensamento mágico da pureza e a magia por contágio. Na religião há uma obsessão pela pureza, daí os rituais de purificação de tantas religiões (o próprio batismo é um deles). A magia por contato é a crença em que qualquer coisa em contato com outra impura se contamina dessa impureza” (FERNANDEZ, 2015, p.3).

<sup>62</sup> “Rigor is many things. It is dissatisfaction with uncertainty, with inaccurate answers, with unprecise measurements, with the spread between the plus and the minus. Rigor is also being methodical commitment to experimental procedure, to the need of controlling all parameters that can affect the results of our tests. But rigor is also strict adherence to the truth, it is to disrobe ourselves of our prejudices and enthusiasms when we interpret our results, it is to search for all possible explanations of what we observe, it is accepting a result that demonstrates the fallacy of our most precious hypothesis

Rigor is an attitude that contrasts with the weaknesses of human nature, does not allow laziness, the lack of attention, the acceptance of inexact methods, the adoption of groundless conclusions, accepting the predominant opinion despite the lack of data which sustain it. A famous biochemist, Dr. Efraim Racker, once said “there’s nothing sadder than an ugly fact destroying a beautiful idea”. Rigor demands us to accept the destruction of that beautiful idea by facts. Rigor is in the essence of scientific work, in each one of the stages of the research work. Rigor implies a structured and controlled way of planning, developing, analyzing and evaluating our research and a special care in adapting the presentation of the results to the demands of the audience we communicate the results of our investigations. (ALLENDE, 2004, S/P.)”

<sup>63</sup> “Assim, o rigor científico está relacionado ao rigor das medições, de modo que as qualidades intrínsecas dos objetos restam desqualificadas, pois dão lugar às quantidades que representam” (ABREU, 2018, p.6).

outro caminho<sup>64</sup>. Vale lembrar ainda a observação de Aristóteles sobre a exigência de *akribés* - rigor: “é próprio do homem educado (*pepaideuménou*) exigir em cada matéria (*génos*) tanto rigor (*akribés*) quanto comporta a natureza daquela matéria” (Ét. Nic. I, 3, 1094 b 24-25, *apud* BOFF, 2015, p. 1560). Assim, a objeção é válida no sentido de que o rigor científico não pode se tornar uma expressão de *rigor mortis* (SANDELOWSKI, 1993), a ponto de impedir a exploração de novos temas e a insurgência de novas inspirações no campo (EISENHARDT, GRAEBNER & SONENSHEIN 2016). Essa pode ser, por exemplo, a razão pela busca por interdisciplinaridade no campo do direito tributário. Como observa Souto Maior Borges (2013), uma das características do impasse dogmático é o enclausuramento da pesquisa dentro de uma quantidade limitadíssima de temas devido ao rígido método redutor de complexidade<sup>65</sup>. Por outro lado, a produção de narrativas que se reivindicam interdisciplinares, mas que, quando não fantásticas e justificadoras do *status quo*, apresentam acentuado grau de incoerência teórica ou até mesmo linguística, não podem - em nome dos valores civilizacionais e democráticos que estão em jogo no atual momento da humanidade - serem chamadas, sob hipótese alguma, de produção de conhecimento. O caminho para uma superação interdisciplinar da apaideusia democrática passa, portanto, por definir qual o rigor que se busca.

A construção de um programa epistemológico capaz de libertar a dogmática tributária de sua apaideusia democrática diante dos paradoxos fiscais, superando o impasse dogmático; constituindo um novo paradigma capaz de enxergar - para além dos paradoxos fiscais - o papel que a atividade tributária tem na atual crise democrática, e que satisfaça o rigor necessário para que o produto desta

---

<sup>64</sup> Essa é uma crítica que, por exemplo, é muito suscitada no âmbito dos comitês de ética em pesquisa envolvendo seres humanos quando submetem a avaliação de protocolos de pesquisas desenvolvidas no âmbito das ciências humanas aos requisitos de rigor das ciências da saúde. Sobre essa questão, conferir o excelente artigo “Ética na pesquisa social: desafios ao modelo biomédico” (Diniz, 2008).

<sup>65</sup> “Mas, a especialização, decorrente da demarcação reducionista do objeto não deve constituir pretexto impeditivo da abordagem de novas perspectivas de exploração conceitual, abertas ao jurista especializado em dogmática tributária. Não terá, pois, nenhuma relevância eventual objeção de que a perspectiva ora propugnada não é de Direito Tributário, mas de Financeiro. Retruca-se: é problema convencional e até meramente terminológico: não é Direito Tributário, mas deve ser questionado pelo especialista no regime jurídico-tributário. Enfrentar a complexidade do fenômeno financeiro todo é um desafio teórico. Este desafio implica a superação de teorias blindadas contra ela pelo reducionismo tradicional, que se abstêm de analisar a natureza do fato econômico relevante para o Direito Tributário...” (SOUTO MAIOR BORGES, 2013, p. 110)

observação possa ser considerado conhecimento passa pelo enfrentamento da complexidade dos atuais sistemas tributários e fiscais dentro dos contextos democráticos. Carvalho (2007) aponta essa saída para o fortalecimento disciplinar, com uma espécie de renovação dos votos kelsenianos para extrair da ciência do direito tudo o que lhe é estranho ao objeto (KELSEN, 2009), enquanto Souto Maior Borges (2013) propõe uma superação da dogmática tradicional pela busca de um novo paradigma complexo, que supere a dogmática sem anulá-la. Ambos os autores oferecem boas oportunidades para a construção de uma nova teoria da tributação - uma teoria democrática da tributação. Czarniawska sugere que no caso das ciências humanas o caminho seria trocar o trocar rigor “por uma reflexão dialógica flexível e em constante mudança sobre o modo como a pesquisa é feita e sobre o que é pesquisado. Essa sugestão assume um circuito de reflexão coletiva e auto-reflexão, com uma ressalva: essa reflexão não pode ser encarada como um incentivo à introspecção” (2016, p. 616).

Parte desta reflexão envolve compreender o que significa, precisamente, a interdisciplinaridade. A maior armadilha da busca pela interdisciplinaridade no direito tem sido o uso herege do termo<sup>66</sup>. Para evitar as armadilhas indicadas por Neves (2005), traçar precisamente o que significa, em termos de epistemologia e de metodologia, a interdisciplinaridade, é imprescindível. A palavra interdisciplinaridade, utilizada no contexto epistemológico, refere-se genericamente a três possibilidades de interação interdisciplinas:

Agora que é dado na sua forma mínima, aquilo que seria a pluri (ou multi) disciplinaridade, que supõe o pôr em conjunto, o estabelecer algum tipo de coordenação, numa perspectiva de mero paralelismo de pontos de vista. Algo que, quando se ultrapassa essa dimensão do paralelismo, do pôr em conjunto de forma coordenada, e se avança no sentido de uma combinação, de uma convergência, de uma complementaridade, nos coloca no terreno intermédio da interdisciplinaridade. Finalmente, algo que, quando se aproximasse de um ponto de fusão, de unificação, quando fizesse desaparecer a convergência, nos permitiria passar a uma perspectiva holista e, nessa altura, nos permitiria falar enfim de transdisciplinaridade. (POMBO, 2008, p. 13 -14).

---

<sup>66</sup> “Temos uma palavra que ninguém sabe definir, sobre a qual não há a menor estabilidade e, ao mesmo tempo, uma invasão de procedimentos, de práticas, de modos de fazer que atravessam vários contextos, que estão por todo o lado e que teimam em reclamar-se da palavra interdisciplinaridade” (POMBO, 2008, p. 11).

Os paradoxos fiscais se colocam como limites à atual dogmática tributária também podem inspirar movimentos de superação da apatia democrática, através de seu uso criativo. Ainda que o caminho do rigor vienense do programa epistemológico analítico seja substituído por uma reflexão dialógica baseada na pesquisa, não deixa de demandar dos investigadores algum grau de rigor metodológico. Da mesma forma, uma superação interdisciplinar da dogmática tecnicista só se faz possível, primeiramente, por uma definição rigorosa do que seja interdisciplinaridade, o que por sua vez demanda - ao contrário do que narrativas tributárias pós-modernas parecem crer - um fortalecimento da teoria disciplinar. Estes movimentos, no entanto, não podem gerar resultado sem uma mudança substancial na formação do prático e do pesquisador no campo da tributação.

## 5 MOVIMENTOS PARA SUPERAÇÃO DA APAIDEUSIA ATRAVÉS DA UTILIZAÇÃO CRIATIVA DOS PARADOXOS FISCAIS: CAMINHOS PARA UMA TEORIA DEMOCRÁTICA DA TRIBUTAÇÃO

A apaideusia da dogmática tributária constitui-se como um problema que precisa ser enfrentado à medida em que a disfuncionalidade do sistema tributário se constitui como um fator desestabilizador das democracias. A regressividade dos sistemas tributários associada à falta de qualidade e de equidade nos gastos públicos, como indicam as pesquisas de Piketty, têm tido um papel relevante na crise de legitimidade das democracias<sup>1</sup>. Esta apaideusia se dá sob a estagnação da dogmática tributária no estágio de ciência normal. Assim, a falta de inovação na pesquisa, o esgotamento da capacidade cognoscente do paradigma e a falta de rigor adequado são os elementos que denunciam este estado. Estes elementos também, quando confrontados com a emergência dos paradoxos fiscais, denunciam que a ciência normal na qual se constituiu a dogmática tributária perdeu sua capacidade de lidar com as anomalias do sistema, evidenciando assim uma crise de paradigmas. O uso criativo dos paradoxos apresenta-se, contudo, como um caminho através do qual a crise pode ser superada. Liberta da apaideusia por uma nova lente - a teoria adequada - o sistema pode se desparadoxizar e retomar as suas funções e o sistema tributário pode retomar a sua função histórica, a qual parece ser, através da regulação do regime de propriedades, conferir legitimidade e proporcionar distensão na relação entre sociedade civil e Estado.

O uso criativo dos paradoxos é sugerido por Luhmann (1988) em um artigo intitulado "*The third question: the creative use of paradoxes in law and legal history*"<sup>2</sup>. A ideia do uso criativo dos paradoxos não é original de Luhmann, mas sem dúvida é original a forma como ele a emprega: ao mesmo tempo em que ele investiga o papel dos paradoxos legais na constituição do sistema jurídico, ele faz uma história do direito através das diferenciações proporcionadas pelo enfrentamento do paradoxo. Luhmann apresenta o uso criativo dos paradoxos enquanto faz uma história dos paradoxos jurídicos<sup>3</sup>. O ponto mais importante em perceber essa distinção faz mais

---

<sup>1</sup> Sobre o assunto, conferir Piketty (2014, 2018)

<sup>2</sup> Tradução portuguesa publicada no Brasil na Revista Estudos Jurídicos com o título "A terceira questão - o uso criativo dos paradoxos no direito e na história do direito" (LUHMANN, 2006).

<sup>3</sup> "Os sistemas sociais não podem admitir nem tautologias nem paradoxos. Entretanto, devem conviver com ambos. Por isso, escreve Luhmann, deve ser desenvolvido no sistema um discurso sobre o sistema, que tem uma referência secreta à tautologia e ao paradoxo, mas, ao mesmo tempo,

do que instituir uma metodologia através de um jogo de palavras. Quando o autor se propõe a fazer uma história dos paradoxos, ele está intencionalmente usando a força criativa dos paradoxos, para observar outros sujeitos que também o fizeram, mas sem a consciência precisa de sua ação, sob a perspectiva da desparadoxização. Luhmann, neste ato, estabelece dois problemas que também serão caros à observação dos sistemas: a distinção entre observação de primeira e segunda ordem e o problema da direção (*steering*) dos sistemas. Fazer um uso criativo consciente dos paradoxos significa para o observador colocar-se sob estas duas condições: o do observador que observa outros observadores e que, ao fazê-lo, pode interferir ou desejar interferir no sistema para induzir transformações.

A proposta de Luhmann sobre a utilização criativa dos paradoxos traz o interessante insight de tratá-los como um objeto de estudo. Os paradoxos representam dois dos problemas mais fundamentais na sociologia dos sistemas autopoieticos, porque dizem respeito, em primeiro lugar, à própria força que leva à diferenciação e desenvolvimento dos sistemas (o problema dos desdobramentos dos paradoxos); e em segundo lugar porque dizem respeito às limitações cognitivas dos próprios sistemas, que não podem ser conhecidos a não ser a partir de si mesmos. Neste sentido, os paradoxos que os estruturam representem o próprio limite de sua cognoscibilidade.

O interlocutor privilegiado de Luhmann na sua investigação é Fletcher (1985), de onde ele tira a ideia do uso criativo dos paradoxos. Para Fletcher os juristas são constantemente confrontados pelos paradoxos, em especial por um típico específico que é a antinomia, que podem ser compreendidas como uma espécie de paradoxo semântico<sup>4</sup>. O enfrentamento dos paradoxos pode resultar em duas

---

cala-se sobre essa referência. Este discurso é a descrição que o sistema faz de si mesmo, o sistema por meio do qual o sistema jurídico garante, a si mesmo, a continuidade das próprias operações, refletindo sobre si mesmo. A reflexão do sistema sobre si mesmo refere-se à identidade do sistema. Diferencia-se, assim, no sistema um contexto de relações de reflexão que é parte do sistema, que se apresenta como uma espécie de "autorreferência concentrada". A teoria do direito constitui, no sistema do direito, esse sistema de reflexão do direito sobre si mesmo. Por meio da própria reflexividade o sistema procede à própria *Enttautologisierung* e à própria *Entparadoxierung*. A história da reflexão do sistema jurídico, escreve Luhmann, é a história desses processos" (DI GIORGI, 2010, p. 86).

<sup>4</sup> "Os paradoxos semânticos são uma família de argumentos - onde se incluem o paradoxo do mentiroso, o paradoxo de Curry, o paradoxo da heterologicalidade (de Grelling), os paradoxos da definibilidade (de Richard e de Berry) e outros - que têm duas coisas em comum: primeiro, envolvem de maneira essencial conceitos semânticos como os de verdade, satisfação, referência, definição, etc.; e, segundo, parecem muito bons argumentos até observarmos que a sua conclusão é

situações: ou a prática que leva ao paradoxo é abandonada; ou os juristas desenvolvem novas técnicas e conceitos capazes de decompor o paradoxo. Neste segundo caso, apenas, ocorre o uso criativo do paradoxo. A questão central que Luhmann se propõe a investigar consiste em saber se todo paradoxo pode ser dissolvido através da técnica. O argumento do autor é que existem certos tipos de paradoxos, especificamente aqueles que são fundantes do sistema, que possibilitam a diferenciação e o estabelecimento de um código binário operacional, que não são solúveis. Esses paradoxos são invisibilizados por paradigmas capazes de tornar o sistema operacional desaparadoxizando-o, isto é, invisibilizando-o ou emitindo uma espécie de ordem de interdição contra quem insista em trazê-lo ao debate. A crise dentro de um sistema se estabelece, completa Luhmann (2000b), em um estudo posterior, quando o paradigma perde sua força desaparadoxizante. A emergência dos paradoxos torna o sistema inoperante, e o enfrentamento criativo desses paradoxos, por fim, permite constituir novas técnicas (PEREZ & TEUBNER, 2005; PEREZ, 2005) e mesmo um novo paradigma, que pode proporcionar até a diferenciação do sistema (LUHMANN, 1988). O conceito de paradigmas e crise de paradigmas é aplicável aos sistemas em geral, dentro da perspectiva luhmanniana, porque todo sistema é composto também por um conjunto de saberes relacionados à sua operação. A distinção entre paradoxos locais e estruturais não é utilizada por Luhmann no contexto do uso criativo dos paradoxos, é acrescentada a uma “teoria” dos paradoxos jurídicos promovida por Perez & Teubner (2005), posteriormente.

A distinção entre paradoxos estruturantes e paradoxos locais fornece um interessante insight para responder à pergunta feita por Luhmann, sobre a possibilidade ou não de todos os paradoxos serem resolvidos. Parece que a distinção que Perez (2005) faz entre paradoxos estruturantes ou genéricos e paradoxos locais<sup>5</sup> indica que os primeiros seriam insolúveis (como também sugere Luhmann no seu escrito sobre o uso criativo dos paradoxos) porque são constituem

---

contraditória ou absurda. Estes argumentos levantam sérias suspeitas quanto à coerência dos conceitos envolvidos” (BRANQUINHO E SANTOS, 2014, p. II).

<sup>5</sup> “In exploring this riddle, we have distinguished between generic paradoxes and local paradoxes. Generic paradoxes reflect practices which are constitutive of law, forming part of its fundamental structure. The paradoxes of validity and of the authority and the foundation of law discussed below are examples of generic paradoxes. One cannot understand the idea of law as a distinct social system without understanding these paradoxes and the social processes associated with them. Local paradoxes operate on a more limited scale, and usually emerge in response to some concrete socio-legal dilemma” (PEREZ, 2005, p.17).

uma condição de existência e operação do sistema baseado em um código binário. Os paradoxos locais, por outro lado, representam desafios técnicos para a operação do sistema e que precisam ser resolvidos para que o sistema possa operar. Os paradoxos estruturantes, que são aqueles aos quais Luhmann efetivamente dedica sua atenção, parecem se dar apenas no nível estrutural e revelam-se apenas quando confrontados por observações de segunda ordem<sup>6</sup>, enquanto os paradoxos locais podem ocorrer ao nível da observação de primeira ordem, que é aquele no qual se dá a operação do sistema. Aponta-se assim para uma diferença essencial entre os paradoxos gerais e locais. Os paradoxos locais seriam próprios do nível operativo, sendo observáveis e solucionáveis pela teoria operativa do sistema, enquanto os paradoxos estruturantes revelar-se-iam apenas para uma teoria reflexiva. Sendo insolúveis por definição (porque sua solução implicaria na desconstituição do próprio sistema), sua desaparadoxização ao nível da teoria reflexiva conduz a diferenciações no sistema que, eventualmente resultam em transformações estruturais e especiações dos sistemas<sup>7</sup>.

O estado da arte sobre a utilização criativa dos paradoxos no direito e da aplicação da teoria dos sistemas autopoieticos como matriz analítica do sistema tributário indica que estes são dois tópicos rarefeitos. A literatura disponível, porém, é instigante e inspiradora. Sobre o uso criativo dos paradoxos no direito, no Brasil, destaca-se o pioneirismo de Magalhães (1995 2010; 2019), seguida por Guimarães (2007) e, especificamente no campo tributário Toyoda (2013). Já a utilização da teoria dos sistemas de Luhmann como matriz analítica para a compreensão do direito tributário, destaca-se o pioneirismo de Derzi (2003), seguida pelos instigantes trabalhos de Pinto (2010), Magalhães (2013) e Matsunaga (2018). Na literatura internacional, destaca-se o recente trabalho Heilbig (2018) que tem o

---

<sup>6</sup> “Las paradojas surgen cuando el observador, que en cuanto tal señala algunas distinciones, hace surgir la cuestión de la unidad de la distinción que está utilizando [véase operación/observación]. Toda distinción es inherentemente paradójica, precisamente porque los dos lados que la constituyen siempre están presentes contemporáneamente: el uno en cuanto lado indicado, el otro como el lado que debe ser sobreentendido como lado al ojal se hace referencia” ( CORSI, ESPOSITO & BARALDI, 1996, p. 123).

<sup>7</sup> “E a distinção entre os dois níveis de teorias operativas e de teorias reflexivas, de opinião técnica na solução de problema legal e de reflexão sobre os modos pelos quais um sistema fica compreensível para si mesmo e para os outros, pode não se tornar a solução do problema e certamente não uma técnica nova de auto-legitimação, mas ao menos um modo adequadamente diferenciado para produzir descrições (LUHMANN, 2006, p. 51).

mérito de propor uma matriz analítica para a compreensão estrutural do sistema tributário a partir do paradigma dos sistemas autopoieticos.

Dos paradoxos fiscais apontados durante a pesquisa, aqueles constituídos pela recepção do Código Tributário Nacional, pela inversão da constituição dirigente invertida e o da contrarreforma tributária parecem ser casos de paradoxos locais. Apesar de não se referirem a casos individuais específicos, parecem constituir uma situação que pode ser definida como um aglomerado aporético [*aporetic cluster*], isto é, um conjunto de proposições que individualmente são plausíveis, mas coletivamente inconsistentes<sup>8</sup>. Isto é, estes paradoxos não impedem operações individuais do sistema mas, considerando que o sistema é a “multiplicidade de suas operações”, que nunca age como esta multiplicidade (LUHMANN, 2006, p. 51), um aglomerado aporético não deixa de ser um paradoxo que compromete o sistema ao nível institucional, prejudicando sua integração no sistema social<sup>9</sup>. O enfrentamento dos paradoxos locais e estruturais, portanto, oferece, em diferentes níveis, oportunidades de movimentos para a superação da apaideusia da dogmática tributária em cada um de seus elementos.

A exploração destas oportunidades, no entanto perpassa pela construção de um rigor adequado ao estudo da tributação. Quais, no entanto, os elementos que indicariam este rigor (*akribos*) adequado para a superação da apaideusia da dogmática tributária? Villey aponta que a construção do rigor adequado para uma ciência do direito passa pela definição de uma linguagem rigorosa<sup>10</sup>, não muito diferente, aliás, da base epistemológica analítica que a dogmática tributária tem se fundado. Esse caminho mostrou-se útil, porém esgotado. O que não significa que mereça ser abandonado. Muito embora o rigor da linguagem técnica não seja elemento suficiente, por si só, para a garantia de uma ciência confiável e capaz de

---

<sup>8</sup> “aporetic cluster: a set of propositions that are individually plausible but collectively inconsistent. [NOTE: An aporetic cluster constitutes a paradox.]” (RESCHER, 2004, p. XXI).

<sup>9</sup> “Do ponto de vista dos sistemas, nós podemos, seguindo Talcott Parsons, fazer uma distinção entre este nível técnico da execução de funções sociais e um nível institucional no sistema abrangente da sociedade total” (LUHMANN, 2006, p. 51).

<sup>10</sup> “Mas o rigor de uma ciência (inclusive o de uma ciência do direito) consiste precisamente em escapar a esta flutuação da linguagem e assegurar a cada termo um significado constante e relativamente preciso. Apesar de não faltarem monografias sobre tal ou qual dessas grandes noções, nosso sistema lingüístico continua, em seu conjunto, inexplorado. Seria preciso estudá-lo globalmente, porque uma linguagem constitui um todo estruturado; cada palavra só ganha sentido relativamente às outras e no interior de um todo ordenado. O que se verifica principalmente nas linguagens científicas cuja arquitetura é consciente e artificial, orientada por uma idéia clara do objeto da ciência considerada” (VILLEY, 2003, p. 10)

munir a técnica de capacidade transformativa, não deixa de ser um elemento necessário para a formação de um acordo de linguagem que permita o diálogo entre os pesquisadores. Sem esse acordo a ciência, que é um empreendimento eminentemente coletivo (HEILBRON, 2003), ou qualquer outro tipo de pensamento sistemático viciam-se em paroquialismo (SEN, 2001). O rigor da linguagem, no entanto, por si só, não é suficiente para garantir a confiabilidade do conhecimento porque, em última instância, não passa de uma dimensão do rigor metodológico. O rigor da linguagem torna-se incipiente sem uma teoria qualificada<sup>11</sup>, cujos objetivos estejam claramente definidos no campo.

## 5.1 REFUNDAR O CAMPO DA TRIBUTAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO E DA DÍVIDA PÚBLICA COM O RESGATE DAS CIÊNCIAS DAS FINANÇAS NO DIREITO

O primeiro elemento da apaideusia da dogmática tributária a ser enfrentado é seu enclausuramento temático e disciplinar. Souto Maior Borges (2013) indica um caminho que passa pela superação da dogmática clássica, porém “superá-la sem invalidá-la” (p. 108). O direito tributário tem sido marcado, ainda segundo o autor, por uma opção metodológica redutora com base em uma demarcação conceitual que constitui uma “funda e profunda” separação construída sobre “uma questão de nomenclatura num indevido obstáculo teórico” (p. 110). A opção metodológica redutora apresenta como inconvenientes a alienação do campo tributário da questão financeira e a exclusão da consideração econômica do campo tributário. Estas não são as únicas limitações, contudo

O modelo tradicional da dogmática apresenta uma perigosa falta de consideração democrática no campo tributário. Isto porque a democracia é bem mais que um valor contido nos princípios constitucionais tributários. A democracia, enquanto ideário moderno, inspira toda uma gama de tecnologias sociais<sup>12</sup> - onde se incluem os

---

<sup>11</sup> “só será possível esclarecer a linguagem do direito, restituir-lhe a coerência, tirar da presente confusão os grandes instrumentos conceituais da ciência jurídica, apenas quando o fim do direito for conhecido” (VILLEY, 2003, p. 10).

<sup>12</sup> A relação entre ciência e técnica e ideologia é desenvolvida por Habermas (1987). Esta relação também é colocada por Heidegger na reflexão “*The question concerning technology*” (2009), onde a tecnologia moderna é apresentada como *Gestell*, isto é, como um enquadramento que está presente em todos os modos de ser no mundo - sobre o assunto conferir Wendland, Merwin & Hadjioann (2018). Althusser (1985) também problematiza a relação entre técnica e valores através da noção

princípios constitucionais<sup>13</sup>. Ignorar a democraticidade que uma concepção substancial de democracia imprime em todos os sistemas sociais, compromete a qualidade da observação dos fenômenos tanto quanto a falta de uma consideração econômica. Considerando a tensão entre capital e democracia que se estabelece no Estado Jauns, pode se dizer que a emergência de uma Análise Econômica do Direito (AED) é um resultado de tal tensão, sem que uma preocupação correspondente com a democracia tenha se desenvolvido com a mesma força. São rarefeitas as tentativas no pensamento jurídico brasileiro os programas teóricos que colocam a “consideração democrática” no centro de uma teoria do direito e de uma teoria da decisão, como fazem analogamente os partidários da AED com os códigos econômicos<sup>14</sup>. Cabe assim dizer: a Análise Democrática do Direito é uma antítese da AED, ainda por se estabelecer<sup>15</sup>.

A alienação do campo tributário dos problemas financeiros do estado e das relações entre a tributação e a funcionalidade de outros sistemas (como a tributação afeta e é afetada pela eficácia das leis? como a tributação afeta e é afetada pela a inovação econômica? como a tributação afeta e é afetada pelo processo eleitoral?) é uma consequência do paradoxo do panóptico fiscal. Souto Maior Borges (2013) coloca os efeitos negativos do que ele chama de método da redução. Cabe refletir, no entanto, se a distinção entre direito tributário e direito financeiro, ou o afastamento das considerações econômicas e democráticas do programa de investigação do campo tributarista, não tiveram uma razão de ser. Poder-se-ia argumentar que a distinção entre direito financeiro e tributário, entre os anos 1950 e 1980 no Brasil foi produto apenas de uma espécie de feudalismo acadêmico (AVELINO, 2013), ou de uma configuração das relações de poder dentro campo jurídico<sup>16</sup>. Estas razões podem até ser válidas, mas a diferenciação entre os sistemas tributários e fiscal não teria resistido por três décadas se não tivesse alguma função nos respectivos

---

de *dispositif* (traduzido para o português como aparelho), tópico que ganha vida própria no pensamento de Michel Foucault (RAFFNSØE, 2008).

<sup>13</sup> Sobre papel dos princípios constitucionais na construção de uma sofisticada técnica de regulação do Estado democrático conferir Neves (2006; 2014).

<sup>14</sup> Isso não significa que os partidários da Análise Econômica do Direito não sejam cultores da democracia. Em sua grande maioria, inclusive, os adeptos desta corrente adotam os pressupostos da democracia liberal. Essa opção, no entanto, traz alguns problemas

<sup>15</sup> Na busca por programa democrático para o campo jurídico destacam-se, no entanto, os estudos de Mangabeira Unger (2004), Marcelo Neves (2006) e Rodriguez (2006), como exemplos. É no direito penal que tal programa tem encontrado terreno mais fértil, no entanto, com o garantismo e do abolicionismo penal.

<sup>16</sup> Sobre como os campos jurídicos e acadêmicos se configuram, conferir Bourdieu (1983, 2012)

campos. Uma hipótese é que esta separação teórica do sistema fiscal em partes (o sistema tributário, o orçamento e o sistema da dívida) teria sido necessária para a operação do sistema nascente.

Importante destacar que Luhmann negou ao sistema tributário o caráter de sistema autopoietico (HIKAKA & PREBBLE, 2010). Diversos estudos têm destacados, por outro lado, o papel da tributação, no entanto, no acoplamento estrutural entre diferentes sistemas. (PREBBLE, 1995; DERZI, 2004 PINTO, 2010). Matsunaga (2018), em especial, propõe que a tributação exerce, através da extrafiscalidade, uma função interseccional entre os sistemas políticos, jurídico e econômico. O sistema tributário, o orçamento público e o mecanismo da dívida pública comporiam, portanto, cada um, um subsistema desenvolvido a partir de um desses pontos de acoplamento, respectivamente, com o sistema jurídico, o sistema político e o sistema econômico. O desenvolvimento do fundo público no contexto do Estado Janus leva-o ao limiar de uma ruptura, onde a função de extrafiscalidade está na iminência de uma diferenciação funcional dos demais sistemas. A diferenciação emergente do paradoxal Estado Janus cria as condições para a diferenciação do sistema fiscal enquanto um sistema autopoietico<sup>17</sup>.

Uma diferenciação funcional para ser considerada um sistema autopoietico precisa satisfazer as seguintes condições: ser possível individualizar um modo específico de operação que se dá somente no interior daquele sistema; cada operação refere-se a uma operação anterior realizada dentro do próprio sistema e é condição para operações posteriores - ao que se chama de fechamento operativo; e ser

---

<sup>17</sup> “Todos los sistemas autopoieticos se caracterizan por la clausura operativa (*operative Schliessung*). Con este concepto se indica el hecho de que las operaciones que llevan a la producción de elementos nuevos de un sistema dependen de las operaciones anteriores del mismo sistema y constituyen el presupuesto para las operaciones ulteriores [véase auto referencia]: esta clausura constituye la base de la autonomía del sistema en cuestión y permite distinguirlo de su entorno [...] “Entonces, en el interior del sistema de la sociedad se pueden constituir sistemas autopoieticos ulteriores, cada uno de los cuales reproduce una operación específica, es decir, un modo específico de comunicación que se realiza sólo en su interior. De esta manera se delinea otro límite entre sistema y entorno, esta vez de manera interna al sistema [véase diferenciación de la sociedad]. En la sociedad contemporánea, por ejemplo, se individualizan varios sistemas de funciones, cada uno de los cuales diferencia las comunicaciones que le pertenecen respecto a otras comunicaciones internas a la sociedad con base en la orientación a un código específico. La ciencia, por ejemplo, abarca solamente comunicaciones orientadas al código verdadero/no verdadero, que se reproducen con base en comunicaciones ulteriores orientadas hacia el mismo código, mientras que en ningún otro lugar, al interior de la sociedad o en otro lugar, puede realizarse una comunicación científica” (CORSI, ESPOSITO & BARALDI, 1996, p. 32).

autorreferente, isto é, ser capaz de reproduzir e modificar elementos, processos, estruturas, além do próprio sistema, internamente (LUHMANN, 1986).

A chave para a compreensão do sistema fiscal como um sistema autopoietico passa pela desconstituição de um postulado metafísico fundante da sociedade liberal - e central na Análise Econômica do Direito - a ilusão de que a propriedade é um direito natural. A propriedade, ou a proteção e manutenção dela, sendo parte do sistema geral de proteção e garantia dos direitos individuais de uma sociedade, é tão convencional quanto qualquer outro direito<sup>18</sup>. Os títulos de propriedade, enquanto títulos civis, só têm valor legal - incluindo aí os mecanismos de proteção processual e extraprocessual dela - porque emitidos pelo Estado soberano. É a validade destes títulos que permitem, por exemplo, que o ingresso não autorizado a uma propriedade seja repellido sob o título de desforço incontinente, sem que o uso da violência proporcional seja considerado ato ilícito pelo Estado<sup>19</sup>: Importante fazer a ressalva que Luhmann negou ao sistema tributário o caráter de sistema autopoietico (HIKAKA & PREBBLE, 2010). Diversos estudos têm destacados, por outro lado, o papel da tributação, no entanto, no acoplamento estrutural entre diferentes sistemas. (PREBBLE, 1995; DERZI, 2004 PINTO, 2010). Matsunaga (2018), em especial, propõe que a tributação exerce, através da extrafiscalidade, uma função interseccional entre os sistemas políticos, jurídico e econômico.

---

<sup>18</sup> A natureza convencional da propriedade é ao mesmo tempo perfeitamente óbvia e fácil de ser esquecida. Todos nós nascemos no contexto de um sistema jurídico minuciosamente estruturado que rege a aquisição, o intercâmbio e a transmissão dos direitos de propriedade; por isso, a propriedade ou a posse pessoal de bens materiais nos parece ser a coisa mais natural do mundo. Porém a economia moderna na qual ganhamos nosso salário, compramos nossa casa, temos a nossa conta bancária, economizamos para a aposentadoria e acumulamos bens pessoais, e na qual usamos nossos recursos para consumir ou investir, seria impossível sem a estrutura fornecida pelo governo, que é sustentado pelos impostos. Isso não significa que os impostos não devam ser objeto de avaliação - significa apenas que o alvo da avaliação deve ser o sistema de direitos de propriedade cuja existência eles possibilitam. Não podemos tomar uma distribuição inicial qualquer dos bens materiais - os bens que as pessoas têm sob sua posse, que são delas, antes de qualquer interferência do governo - como um dado imutável, que não precisa ser nem justificado nem submetido a uma avaliação crítica (MURPHY & NAGEL, 2005, p.11-12).

<sup>19</sup> A natureza dos direitos de propriedade se funda em um direito natural ou convencionais e decorrentes do Estado civil é uma discussão bastante cara para o contratualismo iluminista, sendo um dos pontos de embate entre Hobbes, que apontava para a convencionalidade dos títulos de propriedade, e Locke, com sua famosa tese de que o trabalho é o fundamento do direito natural e inalienável à propriedade. Sobre a questão, conferir Weffort (2001), especificamente os capítulos que tratam de Hobbes e Locke. A convencionalidade dos direitos humanos também é a tese defendida por Bobbio (2004) para justificar sua normatividade internacional.

Mais do que o sistema geral de propriedades materiais, dentro do Estado Janus, onde o fundo público constitui-se como a principal fonte de recursos para a promoção de direitos e também como o principal garantidor da reprodução do capital, o sistema tributário, o orçamento público e o mecanismo da dívida pública são responsáveis pela definição não somente pela estrutura geral de acesso aos bens materiais, mas também aos bens imateriais - sobretudo os direitos fundamentais. Neste sentido, vale apontar os estudos canônicos de Holmes & Sunstein (2000), Thaler & Sunstein (2009), e Sen (1993; 2011; 2018), que dimensionam o papel do financiamento público na promoção de direitos sociais para a realização da democracia plena<sup>20</sup>.

A função do sistema fiscal dentro do contexto do Estado Janus é estabilizar as expectativas geradas pela tensão entre sociedade civil e capital na disputa pelo acesso a bens e direitos. O que garante o fechamento operativo do sistema é a aplicação do código disponível/indisponível através do qual as expectativas ambientais são traduzidas para o sistema. Cada um dos subsistemas do sistema fiscal - tributário, orçamentário e dívida pública - estabelece um acoplamento estrutural com os sistemas jurídicos, político e econômico, respectivamente. Através do sistema tributário os estímulos ambientais são avaliados como tributáveis ou não tributáveis, que é uma outra forma do sistema avaliar os bens e direitos - e que proporção destes - estão disponíveis para cada contribuinte. Esta forma de conceber a tributação tem a vantagem ainda de oferecer uma fundamentação mais simples para as imunidades tributárias - seriam imunes todos os bens jurídicos considerados universais. Em casos especiais, onde a oferta destes bens demanda uma atividade econômica, a Constituição (no caso do Brasil) garante expressamente a imunidade a determinados agentes que se comprometem a fornecê-los. O sistema tributário oferece um acoplamento como o sistema jurídico na medida em que possibilita que os créditos e débitos tributários sejam intercambiáveis por títulos de execução judicial. Por outro lado, o fechamento operacional se dá através da operação de lançamento tributário, justamente um conceito tão caro à dogmática. O lançamento tributário, que é a operação de constituição do tributo, isto é, uma operação em duas etapas: a primeira avalia se o bem ou direito (ou fato gerador) é ou não tributável; e a segunda, caso a primeira

---

<sup>20</sup> Sobre essa relação especificamente no contexto brasileiro, conferir Rego (2020).

retorne valor positivo, qual percentual do bem ou direito deverá ser convertido em crédito tributário e qual será devolvido ao ambiente (e possivelmente assimilado pelo sistema econômico como mercadoria).

A existência de um mecanismo de recursividade destinado a corrigir internamente os lançamentos tributários (os conselhos de contribuintes que funcionam como instância recursal) poderia ser levantado como uma objeção, uma vez que aparentemente fazem uma operação baseada no código legal/ilegal sobre a operação de lançamento, a partir de argumentos de legalidade. Essa operação, no entanto, interna ao sistema, é apenas uma emulação do sistema jurídico dentro do sistema fiscal, visto que as decisões destes conselhos podem ser desconstituídas pelo poder jurídico através de uma avaliação da legalidade.

As mesmas considerações podem ser feitas sobre o sistema orçamentário ou financeiro e o mecanismo da dívida pública, com a diferença que enquanto o sistema tributário converte, majoritariamente, bens e direitos em créditos públicos, o orçamento público faz o inverso, convertendo precipuamente créditos públicos em bens e direitos que passam a ser disponíveis à sociedade - individual, coletiva ou difusamente. Esta conversão opera-se a partir de um acoplamento estrutural como sistema político, que direciona estes créditos através dos instrumentos orçamentários e de políticas públicas ou programas diretos de transferência de renda. O mecanismo da dívida, por sua vez, opera nas duas vias, acoplando-se à economia convertendo créditos públicos em moeda fiduciária através de emissão de títulos da dívida pública. Cada título determina uma quantidade de créditos públicos conversíveis em moeda corrente que será disponibilizado ao portador após um determinado tempo.

O código disponível/indisponível atua no nível de operação. O sistema fiscal, no entanto, também desenvolveu uma diferenciação binária aplicável no nível de reflexividade. Trata-se do código progressivo/regressivo. O panóptico fiscal nos direciona a avaliar separadamente o sistema tributário, o orçamento público e o mecanismo da dívida. Uma avaliação precisa da progressividade/regressividade do sistema, contudo, só pode ser realizada observando o sistema como um todo. E nesse sentido, uma matriz epistemológica baseada na teoria dos sistemas

autopoiéticos pode contribuir consideravelmente para o problema da avaliação do sistema fiscal.

NOTAS PARA A DEFINIÇÃO DO SISTEMA FISCAL	
Paradoxo estruturante	Estado Janus
Função	mediar tensões entre sociedade civil e capital na disputa por recursos do fundo público
Código de operação	disponível/não disponível
<i>Medium</i>	créditos públicos
Subsistemas	Fiscal, Orçamentário ou Financeiro, Dívida Pública
Linguagem operativa	Lançamento tributário; homologação, teto de gastos, responsabilidade fiscal, ingressos, serviço da dívida etc.
Linguagem reflexiva	Progressivo/Regressivo

A teoria dos sistemas de Luhmann tem como grande vantagem possibilitar um caminho rigoroso em direção à refundação transdisciplinar do campo fiscal. Piaget (1972), coloca que a principal qualidade de uma epistemologia interdisciplinar, o objetivo da interdisciplinaridade, é criar um campo novo que englobe duas disciplinas pré-existentes, aumentando sua capacidade investigativa do mundo. O grande vício epistemológico de propostas que se autointitulam interdisciplinares, como a Análise Econômica do Direito, é querer esvaziar o campo jurídico de seus elementos metodológicos e epistemológicos e substituí-los pelos da economia<sup>21</sup>. É uma proposta legítima, porém não pode resultar em um campo multi, inter ou transdisciplinar por sua própria limitação ideológica, uma vez que se trata, em última

<sup>21</sup> “A Análise Econômica do Direito nada mais é que a aplicação do instrumental analítico e empírico da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, para se tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como da lógica (racionalidade) do próprio ordenamento jurídico. Em outras palavras, a AED é a utilização da abordagem econômica para tentar compreender o direito no mundo e o mundo no direito. Note-se que a utilização do método econômico para analisar o direito não quer dizer que são os economistas que praticam a AED. Pelo contrário, na maioria dos casos, os pesquisadores que a praticam são juristas ou possuem dupla formação. De qualquer forma, são juseconomistas.” (GICO JR., 2010, p 18).

instância, em uma tentativa de construir uma interpretação puramente neoliberal do direito.

As ciências das finanças tal como definidas por Baleeiro (1978), uma vez restabelecidas, teriam lugar no chamado campo das públicas, “um grupo de atores universitários (professores, gestores acadêmicos e estudantes) de várias partes do Brasil que há pouco mais de uma década vem realizando atividades comuns para tratar de temas científicos, organizacionais, de regulação e avaliação educacional, a partir de diferentes fundamentos epistemológicos, compondo um espaço multifacetado (PIRES ET AL, 2014, p.110). O resultado seria, assim, o resgate de um campo que, por sua natureza, antecipou em algumas décadas o debate sobre transdisciplinaridade<sup>22</sup>, mas fora abandonado paulatinamente pelo direito à medida em que o direito tributário e o direito financeiro especializavam-se sob o paradigma do programa epistemológico analítico.

## 5.2 RESTABELECER A TEORIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO DELINEANDO AS QUESTÕES FUNDAMENTAIS, MÉTODO E OBJETO DA DOGMÁTICA E SEUS LIMITES

O resgate das ciência das finanças como um campo transdisciplinar não significa empreender uma cruzada contra a dogmática jurídica. Lembrando Souto Maior Borges: é o caminho para superá-la sem anulá-la. O nível de operação do sistema demanda uma teoria operativa que imprescinde da dogmática tributária, tanto quanto da contabilidade pública e da economia política para sua operação, para a tomada das decisões. O fortalecimento de cada uma dessas disciplinas aprimora o funcionamento da técnica do sistema. A rigorosa transdisciplinaridade do campo fica assegurada na medida em que cada disciplina se fortalece teoricamente, fornecendo conceitos, instrumentos teóricos e ferramentas metodológicas para o campo. Não se trata de fazer uma cruzada contra a dogmática tributária, portanto, mas restabelecer seu lugar dentro da epistemologia jurídica. Neste sentido, o resgate das ciências das finanças como um campo transdisciplinar demanda a construção de uma base disciplinar rigorosa para o seu subsídio. Essa base, no

---

<sup>22</sup> Ainda que o termo transdisciplinar não seja usado por Aliomar Baleeiro, é bastante esclarecedora neste sentido a discussão que empreende neste sentido tanto no capítulo introdutório de “Uma introdução às Ciências das Finanças” (BALEIRO, 1978), tanto quanto na primeira de suas “Cinco aulas de finanças e políticas públicas” (BALEIRO, 1959)

entanto, demanda um esforço coletivo de pesquisadores de diversas ciências humanas e sociais aplicadas em seus respectivos campos. Aqui, se empreende apenas uma parcela significativamente pequena deste esforço.

A busca pelo rigor de um campo de pesquisa “consiste precisamente em escapar da flutuação da linguagem e assegurar a cada termo um significado constante e preciso” (VILLEY, 2004). Essa conquista, no entanto, não é a causa do rigor, mas sua consequência. A construção rigorosa de uma teoria precisa passa, antes da definição de métodos, pela definição das suas questões fundamentais. Villey observa que estas questões, no direito, são *quid juris* (o que é de direito) e *quid jus* (o que é o direito):

Entretanto, nenhuma resposta rigorosa seria possível à questão: o que é de direito, *quid juris*, se não dispuséssemos de alguma idéia do que é o direito, *quid jus*. Toda ciência do direito supõe uma certa concepção do direito, de seu objeto e de suas fontes; e cada ciência do direito só valerá na exata medida do valor de seus princípios. Também estes devem ser examinados de tempos em tempos. Se, portanto, identificando as lacunas do ensino jurídico, sentimos a necessidade de preenchê-las, de não mais ignorar o objetivo e os fundamentos da ciência do direito, deveremos introduzir uma outra disciplina: a filosofia do direito. (VILLEY, 2004, p. 16-17)

O restabelecimento de uma teoria do direito tributário precisa levar em consideração a distinção entre dogmática e filosofia do direito. É preciso ter em conta ainda o papel da eficácia da norma jurídica na determinação do ordenamento. Isto porque os problemas com os quais o campo do direito precisa lidar não podem ser resumidos a problemas de filosofia da norma ou de validade da norma. O direito não é apenas uma ciência teórica, mas também - e sobretudo - uma ciência prática. Os problemas da tomada de decisão, da eficácia da norma, da interação sistêmica entre as diferentes decisões individuais, são todos problemas que precisam estar ao alcance do pesquisador. E o termo “restabelecer” usado aqui é antes uma provocação do que uma proposição. Isto porque, não é necessário criar nenhuma teoria ou esperar uma revolução copernicana para que a teoria do direito, ou de suas subáreas, como o direito tributário, adquira esse grau de excelência. Restabelecer um rigor perdido entre inúmeros pós-modernismos talvez seja o caminho que precisa ser trilhado para a superação da apáideusia teorética.

Os chamados problemas jurídicos têm se dado, historicamente sob três faces ou a partir de três perspectivas possíveis. Assim coloca Kantorowicz (1912) no que chama de doutrina da tridimensionalidade do direito (*Lehre von Dreidimensionalität des Rechts*)<sup>23</sup> ao investigar a dogmática jurídica na Idade Média europeia. Rehinder (1981) utiliza esta matriz para avaliar que o direito moderno não abandona esta organização, sob a ótica da epistemologia. Assim, o estudo sistemático do direito tem buscado, modernamente abarcar três vieses distintos. O primeiro diz respeito à idealidade do Direito, isto é, aos programas que investigam o que é o direito, mas também o que é o direito justo, os valores e os sistemas ideais de justiça. O segundo diz respeito à normatividade do direito, e prioriza a busca pelo direito válido, construindo técnicas que possibilitem responder à pergunta *quid juris* diante da situação concreta. O terceiro tem em vista a facticidade do direito, elaborado a partir de programas voltados à investigação da efetividade (ou eficácia) do direito válido. Ao primeiro programa corresponde a filosofia do direito, ao segundo a dogmática jurídica e ao terceiro as ciências sociais no e do direito.

Sob o prisma da idealidade estão problemas investigados pela filosofia do direito. A filosofia do direito tanto divide o terreno da teoria da justiça com a ciência política, quando patrocina uma ontologia e uma epistemologia jurídicas. O estudo da idealidade coloca como problema ainda: a) compreensão dos sistemas filosóficos dos juristas (história da filosofia do direito); b) definição dos critérios de demarcação da ciência do direito (e de suas subáreas) e da possibilidade de um conhecimento científico em torno do direito; e c) estabelecimento das condições de possibilidade do conhecimento jurídico.

O estudo da normatividade do direito é o lugar onde o problema de investigação se constrói sobre o direito válido, operacionalizando juízos de validade. Mesmo dentro da dogmática, contudo, não há uma unicidade de objetos. Alexy (2006) classifica a dogmática em analítica, empírica e normativa. A dogmática analítica compreende a preocupação com a definição de conceitos como direito subjetivo e fato jurídico e vale-se predominantemente do método da filosofia analítica para tal. A dogmática

---

<sup>23</sup> Que não deve ser confundida com a teoria tridimensional de Miguel Reale, inspirada no pensamento de Emil Lask. As ideias de Reale e Kantorowitz apresentam algum paralelismo, o torna plausível que esta tenha sido a fonte de Lask. Mas essa é uma hipótese em aberto que precisa - e merece - ser investigada.

empírica preocupa-se tanto com a cognição do direito positivo válido e com o problema da decidibilidade do direito.

A facticidade tem sido problema do terceiro viés. Em conformidade com a análise de Gustin e Dias (2006), abrange as investigações que buscam dar conta de categorias como efetividade e eficácia do direito, além de buscar as contradições entre o sistema jurídico e a ordem social realizada. Inclui aí as ciências sobre o direito, não só a sociologia jurídica, mas a história do direito, a antropologia jurídica, a psicologia forense, a criminologia. A pluralidade de objetos e métodos de investigação é tão variada quanto à capacidade de se fazer conexões. É principalmente neste viés também, que se encontra o caminho para que a teoria do direito tributário contribua para a ressurgência das ciências das finanças – se não nos currículos dos cursos de direito, pelo menos nos programas de pós-graduação em direito.

Essa divisão em três vieses ou perspectivas não corresponde necessariamente às divisões disciplinares do direito, baseadas na maior parte das vezes em critérios completamente alheios aos círculos acadêmicos - como o próprio caso do direito tributário e do financeiro pode bem ilustrar. Estes vieses, afirma Reh binder, dizem respeito a uma certa prioridade que o investigador estabelece sobre seu programa de pesquisa, priorizando a idealidade, a normatividade ou a facticidade, de acordo com critérios variados (inserção prática, disponibilidade de financiamento, valores pessoais). O fato de os programas de investigação não serem baseados em critérios objetivos ou racionais, necessariamente, não retira de forma alguma a cientificidade do campo. Como argumenta Lacey (2005), é infrutífero achar que a ciência pode prosperar sem valores. O que a prática científica não pode abrir mão é da investigação sistemática, transparente e metódica, e da fundamentação racional de suas afirmações<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Tomar a pesquisa como princípio científico, significa de outra maneira, assumir que a ciência se faz através da pesquisa. Este fazer envolve um ciclo. Em "*Is science value free*" Lacey (2005) teorizou sobre esse ciclo, chamando-o de modelo M-CV (Modelo de interação ciência-valor) M1 – da adoção de estratégias de pesquisa; M2 – do empreendimento da pesquisa (contexto da descoberta); M3 – da avaliação cognitiva (contexto da justificação); M4 – da disseminação dos resultados científicos; M5 – da aplicação do conhecimento. Apenas o momento M3 seria, segundo Lacey, aquele em que o investigador precisa distanciar-se de seus valores a fim de construir a afirmação racional de seus argumentos.

Restabelecer o direito tributário para fora de seu estado de normalidade, ou seja, possibilitar que a criatividade, a inovação e a oportunidade criativa possam atuar para um novo avanço na área, significa restaurar os interesses de pesquisa na idealidade e na facticidade do tributo. Recuperar o interesse na filosofia do tributo, descobrir novas funções - e conseqüentemente novos problemas - para a dogmática tributária, fortalecer a sociologia<sup>25</sup> e a história<sup>26</sup> da tributação, são imperativos para um novo período de avanço na área. Liberto de uma razão dogmática, que reduz a pluralidade do mundo à verdade dos autos, o direito tributário pode apresentar-se como um importante caminho para urgente o resgate da utopia democrática.

### 5.3 REDIRECIONAR O SISTEMA NO SENTIDO DA DEMOCRACIA PARTICIPATIVA

Diversos fatores são determinantes para o sucesso da ciência moderna<sup>27</sup>. Em se tratando de ciências sociais aplicadas, um dos fatores que apontam esse sucesso é capacidade da produção científica ser convertida em tecnopolítica<sup>28</sup>. Uma teoria democrática do tributo precisa levar em conta sua aplicação orientada ao incremento da qualidade democrática do sistema social. Um problema que se

<sup>25</sup> No campo da sociologia do tributo destacam-se, no Brasil os esforços do Grupo de Estudo e Pesquisa Sócio-Fiscais, na Universidade Federal da Goiás. O grupo administra um interessante perfil no Twitter onde faz divulgação científica da sociologia fiscal e pode ser acessado através do link <https://twitter.com/gesfufg/status/1282785623259004928>.

<sup>26</sup> A história do sistema fiscal é bastante rica. Além dos trabalhos já citado, durante esta pesquisa localizou-se: na historiografia anglo-saxã os trabalhos de Gladstone (1864), Dowell (1888), Jones (1896), Robinson (1902) Brindley (1911), Sydenstricker (1915), Hartwell (1981), Cooper (2008), Martin & Mehrotra (2009), Gross (2010), Passant (2016), Kennedy (2018). O pensamento francês também tem se preocupado com a história dos tributos desde o século XVIII, sendo o verbete de Condorcet "Système Fiscale" na *Encyclopédie* um dos primeiros registros modernos sobre o assunto. No século XIX, é encontrada a obra de Clamageran (1867); e no século XX os estudos de Vignes (1909), Gossez (1953) Laufenburger (1959), Ardant (1965; 1971; 1972) Neurisse (1978), Beltrame (1984), de la Madière (2005), Delalande (2007; 2011) e Delalande e Spire (2010). Na historiografia asiática foi encontrado Banerjea (1930) um estudo sobre a História da tributação na Índia; Smith (1970), um interessante estudo sobre a tributação entre os povos nômades mongóis; Ellis (1974) um estudo sobre a tributação na mesopotâmia antiga; Garba (1986), sobre a tributação na Nigéria; Coşgel, Miceli & Ahmed (2009) um estudo sobre a tributação no direito islâmico; Yan (2009) um estudo sobre a história da tributação na China; e Ishi et al. (2001), um estudo sobre a história do sistema tributário japonês. Um rico catálogo bibliográfico de estudos sobre a história da tributação em língua alemã pode ser consultado no documento "Historische Grundwissenschaften Online", da Ludwig-Maximilians Universität através do link: [http://www.hgw-online.net/GHWBibliographie/ghwbibl.php?lite=1&\\_POST\[schlagwort\\_ID\]=2744](http://www.hgw-online.net/GHWBibliographie/ghwbibl.php?lite=1&_POST[schlagwort_ID]=2744).

<sup>27</sup> Alguns dos fatores do sucesso da ciência moderna tem sido o encorajamento social de sua prática através de apoio institucional, prestígio social e financiamento (HEILBRON, 2003).

<sup>28</sup> "Tecnopolítica (*Technopolitics*, em inglês) significa ação, comunicação e gestão políticas feitas por meio de ferramentas tecnológicas" (MENA, 2019, s.p)

coloca na teoria dos sistemas de Luhmann, no entanto, é: até que ponto a observação reflexiva tem capacidade de interferir no funcionamento do sistema, direcionando-o.

Cada sistema autopoietico possui uma determinada capacidade de tomar decisões. Apesar das observações de primeiro grau, que se dão sobre os estímulos ambientais, e das observações de segundo grau, que observam os observadores de primeiro grau, a teoria dos sistemas considera que o processo de tomada de decisão, isto é, o porquê de um sistema tomar um caminho e não outro, não pode ser observado. Este é o conceito de inteligência de um sistema<sup>29</sup>. Nesse sentido, o ceticismo sobre a capacidade de aplicação de uma ação estratégica voltada para o direcionamento (*steering*) do sistema se apresenta como um problema considerável. O desenvolvimento da tecnopolítica e o enfrentamento dos paradoxos locais poderiam, desta forma, resultar em inovações capazes de modificar as operações do sistema, mas não o sentido geral produzido por essas operações. Brans e Rossbach (1997) colocam o problema da seguinte forma: por um lado o processo de tomada de decisão do sistema não pode ser observado internamente porque os observadores estão implicados no sistema (paradoxo do observador); por outro toda tentativa externa de inserir entradas destinadas ao direcionamento de um sistema somente é entendida como um estímulo ambiental e só se torna inteligível através de programa de tradução que integra o estímulo ao sistema sob seus termos.

O problema do direcionamento tem bastante desdobramentos em termos práticos. Seria possível a agência nos sistemas, buscando planificá-los e direcionar suas transformações. Para uma concepção substancial de democracia, as demandas da sociedade civil, elaboradas através da ampla participação na esfera pública, poderiam ser assimiladas pelos sistemas?

Luhmann chegou a enfrentar o problema da direção, sem chegar a uma resposta clara. Em um texto intitulado "*Limits of Steering*" (LUHMANN, 1997), propõe que a direção do sistema pode ocorrer, mas não propriamente como um externo ao

---

<sup>29</sup> A inteligência de um sistema é a impossibilidade de se observar como o sistema, em um processo de auto-referência, adota uma solução e não outra: "*Intelligenz ist die Bezeichnung dafür, daß man nicht beobachten kann, wie es zustande kommt, daß das selbstreferentielle System im Kontakt mit sich selbst die eine und nicht die andere Problemlösung wählt*" (LUHMANN, 1984, p.158).

sistema. Um sistema poderia ser estimulado de fora por um agente que pretende induzir-lhe uma mudança. Mas esta interferência não seria vista, do ponto interno do sistema, como nada além de um estímulo ambiental. No máximo, seria uma pressão adaptativa, traduzida para a linguagem que o sistema opera. Assim, Luhmann conclui que uma atuação destinada à direção do sistema é possível, mas não é possível garantir que o resultado alcançado seja o esperado. Uma segunda questão que pode ser colocada é até que ponto uma ação destinada a intervir no desenho de um sistema seria uma direção ou passaria a provocar a alopoiese, isto é, o impedimento da autorreprodução do sistema pela imposição de um código externo; pela colonização de outro sistema<sup>30</sup>.

A primeira razão leva em consideração a possibilidade de abertura cognitiva dos sistemas. Trata-se de um mecanismo de abertura programada que os sistemas desenvolvem a fim de garantir sua capacidade adaptativa<sup>31</sup>. Desde o nível institucional, instâncias participativas que servissem de interface entre diferentes sistemas, ou entre sistemas e opinião pública (entre sistema e ambiente) teriam um importante papel na democratização dos sistemas, uma vez que favoreceriam ao mesmo tempo a capacidade cognitiva do sistema e evitariam a alopoiese. A melhor parte deste argumento, no entanto, é que estas instâncias já existem, estão espalhadas por diversos sistemas e têm representado casos de sucesso onde são experimentadas. É o caso dos comitês de ética em pesquisa, no sistema científico e de inovação; dos conselhos de participação popular, no sistema governamental; dos espaços de e-democracia, no sistema político; dos fóruns de múltiplas portas, no sistema jurídico. Este modelo de direção não viola os paradoxos estruturantes e não se degrada em alopoiese porque possibilita que os estímulos sejam traduzidos para a linguagem do sistema em uma velocidade adequada para o sistema<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> Sobre o conceito de alopoiese e como ela é prejudicial ao funcionamento do sistema cf. Neves (1992) e, especificamente sobre como a alopoiese do direito e da política constitui-se como uma força destrutiva para a democracia brasileira, ver Neves (2006). A alopoiese do sistema fiscal tampouco é desejável para a consolidação democrática.

<sup>31</sup> "Los programas del sistema jurídico anticipan las condiciones que deben satisfacerse en el caso de que satisfacerse una situación específica de controversia y en esta su apertura al futuro garantizan al derecho una cierta capacidad cognitiva: la programación de tipo condicional permite al sistema del derecho distinguir claramente entre autorreferencia (concesión de las condiciones formales de relevancia jurídica) y heterorreferencia (argumentaciones sustanciales en caso de intereses ofendidos) y por lo tanto también entre lo que es relevante jurídicamente y lo que no lo es" (CORSI, ESPOSITO, BARALDI, 1996. p, 55).

<sup>32</sup> Sobre o problema dos diferentes tempos nos interior dos sistemas, conferir Luhmann (2013).

A segunda razão para supor possível um direcionamento relativamente preciso dos sistemas passa pela verificação do atual estado da arte da tecnologia computacional. O desenvolvimento da computação em larga escala e o processamento em nuvem, associado aos desenvolvimentos no campo da inteligência artificial permitem um grau de apropriação da complexidade dos sistemas antes inimaginado. Baecker (1994) explora a capacidade diretiva que a Inteligência Artificial (IA) pode apresentar sobre subsistemas sociais e seus componentes, incluindo a possibilidade mesma de IA's serem introduzidas no nível operativo dos sistemas sociais<sup>33</sup>. Essa situação também não viola os paradoxos estruturantes do sistema porque o processo de tomada de decisão do sistema ainda ficaria oculto para o observador. Alimentada com os valores e diretrizes estabelecidos pela sociedade civil, a IA traçaria direcionamentos para os sistemas em que seus processos decisórios sejam observáveis.

A terceira razão para supor a capacidade de direção acurada nos sistemas são os desenvolvimentos recentes no campo da memética<sup>34</sup>. A ideia de meme<sup>35</sup> está, desta maneira, para o sistema social assim como o gene para o sistema biológico. Analogamente ao gene, é caracterizado “repetição de um modelo básico a partir da qual as pessoas podem produzir diferentes versões do original, sendo possível

---

<sup>33</sup> “Any introduction of intelligence into a system relies on the recursive operations of the system itself. Rather than an introduction, it is a production of intelligence by the system attributed to the environment of the system. And that means, it is a reentering of the distinction that constitutes the system into the system which is now able to regard the form of its distinction, and to observe the exclusiveness of its inclusiveness” (BAECKER, 1994, p. 1561).

<sup>34</sup> O termo 'meme' foi cunhado por Richard Dawkins em seu best-seller de 1976, “O gene egoísta”. Memes são hábitos, habilidades ou comportamentos transmitidos de pessoa para pessoa por imitação. Os memes familiares incluem palavras e histórias, programas de TV e rádio, sinfonias famosas ou jingles irracionais, jogos e esportes, religiões, cultos e teorias científicas. O ponto importante sobre os memes - e de fato a razão pela qual Dawkins inventou o termo - é que eles são replicadores. Ou seja, são informações que variam e são copiadas seletivamente. Enquanto os genes competem para serem replicados quando plantas e animais se reproduzem, os memes competem para serem armazenados em nossas memórias (ou livros, fitas e computadores) e serem repassados a outra pessoa<sup>34</sup> (BLACKMORE, 2003, p. 21).

<sup>35</sup> A tentativa de se constituir a memética como o estudo dos memes remonta os anos 1990, mas sem muito sucesso. Toledo (2013) aponta como fatores desta dificuldade a falta de uma epistemologia bem definida e de uma base empírica precisa; e o apelo exagerado ao darwinismo social que resulta muitas vezes em narrativas historicistas fundamento empírico. Essas imprecisões não permitiram que a memética fosse vista com muita expectativa, ao menos até a popularização das redes sociais. O conceito de meme passou a ser utilizado de forma bem sucedida - com menos ênfase no darwinismo e mais espaço para seu caráter comunicacional - para definir imagens replicadas caoticamente pelos usuários das redes sociais. A memética ganhou fôlego com a popularização do conceito e, sobretudo, com a força que os memes passaram a apresentar em estratégias comunicativas, com especial destaque para os processos eleitorais (LINCOLN, 2019; NOLASCO-SILVA, SOARES, BIANCO, 2019; MILANEZI, 2019; MOODY-RAMIREZ, CHURCH, 2019; BESKOW, KUMAR, CARLEY, 2020).

identificar o cerne da unidade replicadora nas diferentes variações de um mesmo meme” (INOCÊNCIO & LOPES, 2014). O conceito de meme pode oferecer algumas ideias interessantes para o problema da direção dos sistemas sociais.

O conceito de meme pode ter um lugar na teoria dos sistemas para representar unidades discursivas, replicadas com determinado grau de estabilidade pelas unidades operativas do sistema. Os memes guardam todo o tipo de informação necessária à autopoiese do sistema: desde os componentes para a formação dos elementos básicos do sistema, até os saberes operativos e reflexivos que os sistemas se municiam para realizar suas operações. Pode se falar assim de uma memória memética dos sistemas, que só pode ser acessada por aqueles que dispõem do programa de tradução (interpretação) das unidades discursivas.

O conceito de meme contribui para o problema da direção dos sistemas na medida em que permite pensar na possibilidade de uma intervenção pontual. Da mesma forma que a genética permite hoje a edição de um gene ou de um conjunto de genes para se alterar uma característica do organismo, pode-se pensar em uma edição memética do sistema a fim de se modificar pontualmente o sistema. O conceito de guerra híbrida, por exemplo, já o aplica<sup>36</sup>. Da mesma forma que a “edição memética” pode ser utilizada para causar uma disfunção em um sistema<sup>37</sup>, poderia ser utilizado para aprimorá-lo<sup>38</sup>.

Fundamentar epistemologicamente ou desenvolver tecnologicamente a possibilidade de direção do sistema tributário não é o suficiente, no entanto, para possibilitá-lo. É difícil imaginar que uma reforma tributária realizada sem a clareza dos dados tributários e fiscais possa ser bem sucedida<sup>39</sup>. A parte mais importante de um processo de direção orientado a um sistema é o acesso a dados confiáveis que permita que as ações de direção sejam corretamente elaboradas. Sem essa

---

<sup>36</sup> Sobre o conceito de guerra híbrida concebe a sociedade como um sistema “editável” pode ser conferido em van Lier & Hardjono (2011), Hayos(2016), Semigina (2019), entre outros.

<sup>37</sup> Sobre a utilização específica de memes para este fim, conferir Hancock (2010), Giese (2016), Rowett(2018), Page (2019) e Filipec (2019)

<sup>38</sup> A proposta de integração entre teoria dos sistemas e memética já foi discutida também por Vermeer (2006), Pitasi (2014a; 2014b)

<sup>39</sup> Atualmente o Brasil possui duas propostas de reforma tributária em trâmite no congresso. Uma capitaneada pelo Deputado Luiz Carlos Hauly, e uma contraproposta apresentada pelos partidos de oposição intitulada Reforma Solidária Justa e Solidária. O texto desta proposta é baseado no documento “A reforma tributária necessária” (FAGNANI, 2019). Sobre as duas propostas conferir Florence (2019) e Portella & Guimarães (2020)

possibilidade, o enfrentamento dos paradoxos locais é infrutífero. Assim, o primeiro e mais importante enfrentamento criativo se impõe ao panóptico fiscal. Para isso o passo mais importante já foi dado: a criação do Instituto Fiscal Independente do Senado Federal. A iniciativa representa um avanço por unir os custos das políticas monetárias, creditícias e cambial à análise orçamentária. O Instituto não é claro, no entanto, em relação aos dados tributários.

Objetivos do Instituto Fiscal Independente do Senado Federal
Divulgar suas estimativas de parâmetros e variáveis relevantes para a construção de cenários fiscais e orçamentários;
Analisar a aderência do desempenho de indicadores fiscais e orçamentários às metas definidas na legislação pertinente;
Mensurar o impacto de eventos fiscais relevantes, especialmente os decorrentes de decisões dos Poderes da República, incluindo os custos das políticas monetária, creditícia e cambial; e
Projetar a evolução de variáveis fiscais determinantes para o equilíbrio de longo prazo do setor público.

Resolução 42/2016 - Senado Federal

As vantagens de uma tributação participativa foram colocadas por Tavares (2012), apontando para o fato de que não basta o orçamento participativo para garantir o acesso igualitário às políticas fiscais. A participação no momento da definição de alíquotas e, principalmente, das isenções é uma importante ferramenta de justiça tributária, ao passo que garante maior intensidade democrática ao sistema tributário. De outra perspectiva Amendola (2010) também defende um direito de participação na edição de regulamento específico. Nadir Junior e Sevegnani (2019) defendem que o aumento da participação social na administração tributária ainda pode reduzir a resistência tributária.

Para a construção de um sistema tributário participativo, o ideal que a reforma tributária em curso no país criasse um sistema nacional de informação fiscal - a exemplo do Sistema Nacional de Informações sobre o Meio Ambiente. Um sistema alimentado por todos os entes federativos e que compile, organize e divulgue dados

abertos relacionados à atividade fiscal - considerada as instâncias do sistema fiscal: tributária, orçamentária e dívida pública. No centro deste sistema, a exemplo do Conselho Nacional do Meio Ambiente, um conselho de caráter consultivo teria a atribuição de avaliar constantemente a progressividade e a regressividade do sistema como um todo. Esse conselho ainda teria a atribuição de exercer a emitir recomendações a todos os entes da federação recomendando correções pontuais, propor projeto de lei a nível federal em matéria fiscal, ingressar com ações constitucionais e emitir avaliações regulares da qualidade democrática das instituições tributárias e do processo orçamentário de Estados e municípios. Paralelamente ao órgão central, um “sistema nacional de informações fiscais” também demandaria a implantação de conselhos estaduais e municipais para a promoção da participação social no sistema fiscal. Por fim, os conselhos municipais teriam a importante atribuição de fomentar a educação fiscal<sup>40</sup>, incluindo sua promoção no currículo escolar. Esse talvez seja o mais importante passo para superar a apáideusia e para consolidar a democracia no Brasil.

---

<sup>40</sup> Sobre o conteúdo, objetivos e importância da educação fiscal para a democracia, conferir Grybovski & Hahn (2006), Borges & Pereira (2014), Rocha (2015), Pereira (2016), Marques (2017), Palma (2019) e Santos (2019).



## 6 CONCLUSÃO

O objetivo principal deste trabalho foi contribuir para uma teoria democrática da tributação. Este trabalho nasceu, assim, objetivando uma investigação sobre como o conceito de “qualidade democrática” poderia ser aplicado ao sistema tributário brasileiro, a fim de aprimorar a participação social nas instituições tributárias e fiscais. Buscando orientar a resolução desta pergunta formulou-se como hipótese que o sistema tributário brasileiro seria marcado por uma baixa intensidade democrática. No decorrer da pesquisa constatou-se uma dificuldade (ou mesmo impossibilidade) de conciliação dos conceitos de democracia e tributação sob um mesmo marco teórico. Adequou-se a pesquisa a fim de investigar compreender melhor tal dificuldade.

O trabalho se iniciou com a tentativa de “desnaturalização” a distância entre democracia e tributação, ocasionada pelo aparente silêncio da dogmática tributária sobre questões democráticas. A partir do conceito de paradoxos sistêmicos, tomado emprestado da teoria dos sistemas autopoieticos, mostrou-se que tanto o sistema político e o sistema tributário são desdobramentos do paradoxo do soberano – problema estabelecido na filosofia política desde, ao menos, Jean Bodin. Por outro lado, tal conexão foi perdida a partir da configuração do que se denominou Estado Janus – a forma atual e paradoxal do Estado capitalista que existe, sob formas discursas e extradiscursivas, como os antagonísticos Estado Social e Estado Neoliberal simultaneamente.

O passo seguinte foi a identificação dos desdobramentos do Estado Janus, que é uma forma global e globalizante, no chamado sistema tributário (sob uma lógica de fractal). Assim, identificou-se quatro formas paradoxais – a partir de conceitos previamente construídos pela teoria - que marcam o sistema tributário brasileiro. O paradoxo da recepção do Código Tributário Nacional faz com que a ordem constitucional pretensamente democrática conviva com uma legislação viciada pela baixa qualidade democrática de origem. Temas como a participação social ou mecanismos que possibilitem à sociedade civil avaliar os tributos em relação à sua progressividade ou regressividade, e transparência fiscal ficam fora do âmbito do Código Tributário e, por tabela, do interesse de pesquisa da dogmática tributária. O

paradoxo da constituição dirigente invertida subverte a ordem constitucional, normativamente orientada à realização dos objetivos fundamentais da República, à efetividade da ordem econômica em detrimento da social. O paradoxo da contrarreforma tributária aprofunda a constituição dirigente invertida, implementando uma série de alterações infralegais que promovem uma inversão do fundo público brasileiro. A partir desta inversão a reprodução das desigualdades passa a ser o produto do sistema tributário efetivado, agravando a renda dos mais pobres para distribuí-la ao capital rentista através do mecanismo da dívida. Por fim, o paradoxo do panóptico fiscal reproduz nas relações tributárias as estruturas da sociedade de controle que marca a sociedade globalizada. O fisco constitui-se em uma máquina que tudo vê, ao mesmo tempo em que a falta de qualidade democrática do sistema tributário impede que seja devidamente visto pela sociedade civil.

O capítulo seguinte foi dedicado à compreensão do porquê da dificuldade que a dogmática tributária brasileira em problematizar os paradoxos fiscais, apesar de seu relativo sucesso teórico. Atribui-se à falta de problematização da democracia no campo tributário o termo *apaideusia* – uma palavra que na epistemologia aristotélica designa a falta de método ou o uso de um método ou rigor inadequado. A *apaideusia* da dogmática tributária brasileira foi dimensionada a partir de três notas distintivas. O enclausuramento disciplinar da dogmática tributária, resultado de ter atingido a dogmática o estágio de ciência normal. O esgotamento do programa epistemológico analítico – paradigma dominante na dogmática tributária brasileira, inspirada no positivismo lógico. Este paradigma foi ideal para a constituição de uma refinada técnica de decisão, mas não possibilitou o estudo da idealidade e da facticidade do direito tributário com o mesmo vigor. Atribuiu-se este fato a uma provável interpretação deveras naturalista da Teoria Pura de Direito de Hans Kelsen, sem atingir, contudo, um juízo conclusivo sobre isso. Este é um ponto que precisa e merece ser aprofundado em estudos posteriores. O terceiro elemento, por fim, é a falta de rigor na busca pela superação do paradigma, o que leva a diversas propostas de estudo do direito tributário que defendem ou colonização do sistema jurídico por outros sistemas – como a Análise Econômica do Direito; ou se encampa de toda sorte de pseudociência e cientificismo em nome da interdisciplinaridade (como é o caso do direito tributário quântico, trazido a título de exemplificação).

O quarto e último capítulo exercitou o uso criativo dos paradoxos em busca da superação da apaiduesia da dogmática tributária. Buscando contribuições para a construção de uma teoria democrática da tributação, formulou-se as seguintes propostas:

**I) Resgate das Ciências das Finanças como o campo que compreende o estudo da tributação, do orçamento público e da dívida pública sob a construção de um único objeto – o sistema fiscal.** A teoria dos sistemas de Niklas Luhmann é ideal para a fundamentação teórico-metodológica deste campo desde uma perspectiva rigorosamente transdisciplinar, que integre ao invés de suprimir, as disciplinas pré-existentes.

**II) Reestabelecimento do direito tributário como o estudo da idealidade, da normatividade e da facticidade da tributação.** A construção de um campo transdisciplinar rigoroso e integrador pressupõe disciplinas estabelecidas e seguras em relação a seus objetos e problemas fundamentais, conscientes de suas possibilidades e limites. O que se pede de um estudo transdisciplinar – ir além da disciplina – só é possível quando a disciplina conhece suas próprias limitações. Restaurar o interesse pela idealidade do tributo, a partir de uma filosofia jurídica da tributação, e pela sociologia jurídica do tributo, preteridas em favor de alguns poucos problemas de decisão, é fundamental para que a própria dogmática tributária se renove e saia de seu enclausuramento.

**III) Redirecionar o sistema fiscal no sentido da democracia participativa.** A participação social é um direito e uma necessidade humana. O aumento da participação social incrementa a confiança pública no sistema e pode diminuir a resistência tributária. Ainda que haja dúvidas sobre a possibilidade de direcionamento de um sistema dentro da teoria dos sistemas, o avanço da inteligência artificial, da memética e do processamento de dados em larga escala mostram novas possibilidades de incremento da qualidade dos sistemas tributários. Essa qualidade só se converterá em qualidade democrática, no entanto, se o panóptico fiscal for rompido através de mecanismos de fiscalização e controle e dados abertos em favor da sociedade civil. Para isso, propõe-se a criação de um sistema nacional de

informação fiscal, que inclua dados tributários, orçamentários e da dívida pública, dos três níveis de governo, nos modelos do Sistema Nacional de Informações sobre o Meio Ambiente (SINIMA).

Caso o leitor – embora alertado na introdução - tenha se decepcionado por não ter encontrado ao fim destas páginas o argumento derradeiro contra a dogmática jurídica, uma intransigente defesa da inconstitucionalidade do estado de coisas do sistema tributário brasileiro ou um posicionamento intestinal em favor do fisco ou do contribuinte, um último esclarecimento. Deixando estes problemas para a prática judiciária, esta tese – como dito na introdução – foi tão somente uma singela tentativa de contribuição para a epistemologia jurídica, geral e do direito tributário. Há, neste exato momento, centenas de trabalhadoras e trabalhadores jurídicos – advogadas e advogados, juízas e juizes, procuradoras e procuradores, ministras e ministros - ocupados em determinar, diante do caso prático, qual o direito tributário válido. Este é o trabalho deles, afinal. Por outro lado, cabe aos trabalhadores da academia jurídica se dedicarem a questionar quais as possibilidades e os limites desta atividade, isto é, a partir de quais condições ideias, normativas e fáticas tais decisões devem ser e são tomadas. Se hoje tributaristas dispõem de conceitos tão sofisticados quanto o de fato gerador, regra matriz de incidência, ou hipótese de incidência, é porque pessoas como D’Alembert, Hans Kelsen, Albert Hensel, Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, se dedicaram ao estudo da filosofia, da história e da sociologia do tributo. Reduzir o direito tributário a alguns poucos problemas de decisão é privar as gerações futuras de um privilégio que os intelectuais do passado nos ofertaram de bom grado.

## REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- ALBUQUERQUE, Ana Carolina Cavalcanti de. **A sanção jurídica da sociedade**. 2015. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALLENDE, Jorge E. Rigor: The essence of scientific work. **Electronic Journal of Biotechnology**, v. 7, 2004. .
- ALMEIDA, Aires. **Compêndio em linha de problemas de Filosofia Analítica**. Lisboa: Lisboa: Centro de Filosofia da Universidade de Lisboa, 2014.
- ALMEIDA, Tiago Santos. **Aventuras e estratégias da razão: sobre a história epistemológica das ciências**. 2011. Dissertação (Mestrado em História Social).– Universidade de São Paulo, Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas, 2011.
- ALTHUSSER, Louis. **Aparelhos ideológicos de Estado**. Rio de Janeiro: Graal, 1985. v. 2.
- ALVES, Aline Santana. **A constitucionalização do imposto direto sobre a renda: uma ação afirmativa tributária**. 2019. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, Salvador, 2019.
- ALVES, Daiane de Souza. **A Fazenda no Império: os projetos de construção da Fazenda Pública em Nogueira da Gama e Bernardo Pereira de Vasconcelos (1821-1831)**. Dissertação (Mestrado em História). Universidade Federal da Ouro Preto. 2019
- AMARTYA, SEN. O desenvolvimento como expansão de capacidades. **Lua Nova: revista de cultura e política**, n. 28–29, p. 313–334, 1993. .
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.
- AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. **Participação do contribuinte na edição de regulamentação tributária**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, 2010. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-07022011-151855/en.php>.
- AMSELEK, Paul; PROLÉGOMÈNES, I. **L'interprétation dans la Théorie pure du droit de Hans Kelsen**. Québec: Éditions Yvon Blais, 2011.
- AQUINO, Marcelo José Gurgel de. **Efeitos da regressividade do ICMS sobre a distribuição de renda no Estado do Ceará**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Ceará. Programa de Pós-Graduação em Economia, Fortaleza, 2009. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/6094>. Acesso em: 10 maio 2020.

ARAÚJO, Antonio. **Solução Final do Serial Killer no Positivismo de Hans Kelsen**. São Paulo: Pilares, 2012.

ARDANT, Gabriel. Histoire de l'impôt, livre 1. **Paris, Fayard**, 1971.

ARDANT, Gabriel. **Histoire de l'impôt: XVIIIe et XXIe siècles**. Liv. 2. Paris : Librairie Arthème Fayard, 1972.

ARDANT, Gabriel. **Théorie sociologique de l'impôt**. Paris: Imprimerie Nationale, 1965. v. 2.

ARRATIA, Alejandro. Dictaduras latinoamericanas. **Revista venezolana de Análisis de Coyuntura**, v. 16, n. 1, p. 33–51, 2010. .

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

AVELINO, Nildo. Feudalismo acadêmico. **Estudios. Revista de Pensamiento Libertario**, n. 3, p. 170–179, 2013.

AVRITZER, Leonardo. A qualidade da democracia e a questão da efetividade da participação: mapeando o debate. In: PIRES, Roberto Rocha C. (Org.). **Efetividade das instituições participativas no Brasil: estratégias de avaliação**. Brasília: IPEA, 2011. p. 13–25.

AVRITZER, Leonardo. Conferências nacionais: ampliando e redefinindo os padrões de participação no Brasil. 2012. **Texto para Discussão [National Conferences: Expanding and redefining the standards of participation in Brazil. Discussion Paper]**. Rio de Janeiro: IPEA—Institute of Applied Economic Research [...]. [S. l.: s. n.], 2012.

AVRITZER, Leonardo. O pêndulo da democracia no Brasil: uma análise da crise 2013-2018. **Novos estudos CEBRAP**, v. 37, n. 2, p. 273–289, 2018

AVRITZER, Leonardo. Sociedade civil e participação no Brasil democrático. **Experiências nacionais de participação social**. São Paulo: Cortez, p. 27–54, 2009.

AVRITZER, Leonardo. Sociedade civil, instituições participativas e representação: da autorização à legitimidade da ação. **Dados**, v. 4, n. se, p. 0–0, 2008.

BAECKER, Dirk. The intelligence of ignorance in self-referential systems. **Cybernetics and Systems '94: Proceedings of the Twelfth European Meeting on Cybernetics and Systems Research, Vienna, Austria, 5-8 April 1994**. Singapura: World Scientific, 1994. v. II, p. 1555–1562.

BALEEIRO, Aliomar. **Cinco aulas de finanças e política fiscal**. Aguiar & Souza, 1959.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: forense, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Forense, 1978.

BALIEIRO FILHO, Inocêncio Fernandes. Alguns Paradoxos da Matemática: Um Resgate Histórico e Possibilidades para o Ensino e Aprendizagem. **XXXIII Congresso Nacional de Matemática Aplicada e Computacional** Águas de Lindóia, 2010. v. 3, p. 1752–1758.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BANERJEA, Pramathanath. **History of Indian taxation**. London: Macmillan and Co Ltd, 1930. Disponível em: <https://dspace.gipe.ac.in/xmlui/bitstream/handle/10973/22213/GIPE-008361.pdf?sequence=3>. Acesso em: 26 dez. 2019.

BARBOSA, Mariana de Oliveira Lopes; OTHERS. História da União Democrática Ruralista (UDR) em Goiás: o epicentro da ação ruralista na Constituinte de 1988. 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2018.

BELTRAME, Pierre. La résistance à l'impôt et le droit fiscal. **Revue de Finances Publiques**, n. 5, p. 21–34, 1984.

BENEGAS, Mauricio; ALVES, Lúcio Flávio. Uma Análise sobre o Efeito Final do ICMS e do IRPF na Distribuição de Renda do Estado do Ceará. 2014.

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição Dirigente e a Crise da Teoria da Constituição. In: SOUZA NETO, Cláudia Pereira de; BERCOVICI, Gilberto; MORAES FILHO, José Filomeno; LIMA, Martonio Mont'Alverne. **Teoria da Constituição: Estudos sobre o Lugar da Política no Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2003.

BERCOVICI, Gilberto. A problemática da constituição dirigente: algumas considerações sobre o caso brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, v. 36, n. 142, p. 35–51, 1999.

BERCOVICI, Gilberto. Constituição e política: uma relação difícil. **Lua Nova: revista de cultura e política**, n. 61, p. 5–24, 2004.

BERCOVICI, Gilberto. Estado Intervencionista e Constituição Social no Brasil: O Silêncio Ensurdecedor de um Diálogo entre ausentes. NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (Coord.). **Vinte Anos da Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2009.

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição invertida: a Suprema Corte Americana no combate à ampliação da democracia. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 89, p. 107–134, 2013.

BERUTE, Gabriel Santos. Livro de Sisas dos escravos da Vila do Rio Grande: o comércio de africanos ladinos e crioulos, 1812–1822. In: **Unpublished paper, 7th annual meeting of the Congresso Brasileiro de História Econômica and 8th**

**annual meeting of the Conferência Internacional de História de Empresas.** Aracaju. 2007. p. 2-5.

BESKOW, David M; KUMAR, Sumeet; CARLEY, Kathleen M. The evolution of political memes: Detecting and characterizing internet memes with multi-modal deep learning. **Information Processing & Management**, v. 57, n. 2, p. 102170, 2020.

BHAGAT SINGH; Bhupendra Hooja. **The jail notebook and other writings.** New Deli: LeftWord Books, 2007.

BLACKBOURN, David. **The long nineteenth century: a history of Germany, 1780-1918.** New York: Oxford University Press New York, 1998.

BLACKMORE, Susuan. The 'new science of memetics': The case for Susan Blackmore. **Think**, v. 2, n. 5, p. 21–26, 2003.

BOBBIO, Norberto. **La teoria delle forme di governo.** Torino: Giappiechelli Editore, 1976.

BOBBIO, Norberto. **Era dos direitos.** Rio de Janeiro: Elsevier Brasil, 2004.

BOBBIO, Norberto. **Democracia e segredo.** São Paulo: Unesp, 2015.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Il dizionario di politica.** 2. ed. Torino: Utet, 1983.

BOBBIO, Norberto; VIROLI, MAURIZIO. **Direitos e Deveres na República.** São Paulo: Elsevier, 2007.

BOFF, Clodovis. O rigor científico: princípios elementares extraídos de Aristóteles no interesse da teologia. **HORIZONTE-Revista de Estudos de Teologia e Ciências da Religião**, v. 13, n. 39, p. 1559–1579, 2015.

BORDENAVE, Juan E Diaz. **O que é participação.** São Paulo: Brasiliense São Paulo, 1994.

BORGES, Erivan Ferreira; PEREIRA, José Matias. Educação fiscal e eficiência pública: um estudo das suas relações a partir da gestão de recursos municipais. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 8, n. 4, 2014.

BORTOLI, Leonardo de; NUNES, Cristina de Moraes. A definição clássica de conhecimento: crença verdadeira\* e justificada. **Frontistés-Revista Eletrônica de Filosofia**, v. 7, n. 11, 2013.

BOSI, Alfredo. O positivismo no Brasil: uma ideologia de longa duração. **Do Positivismo à Desconstrução—Idéias Francesas na América.** São Paulo: Edusp, 2004.

BOURDIEU, Pierre. **Questões de Sociologia.** Rio de Janeiro: Marco Zero, 1983.

BOURDIEU, Pierre. **O poder simbólico.** Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2012.

BRANS, Marleen; ROSSBACH, Stefan. The autopoiesis of administrative systems: Niklas Luhmann on public administration and public policy. **Public administration**, v. 75, n. 3, p. 417–439, 1997.

BRASIL, Estados Unidos do. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. 24 fev. 1891. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm). Acesso em: 3 maio 2020.

BRASIL, Estados Unidos do. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: 1946. 18 set. 1946. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm18/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm18/). Acesso em: 3 maio 2020.

BRASIL, República Federativa do. Constituição da República Federativa do Brasil. 24 jan. 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm). Acesso em: 4 maio 2020.

BRASIL, República Federativa do. Constituição da República Federativa do Brasil. 5 out. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm#adct](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm#adct). Acesso em: 4 maio 2020.

BRASIL, REPÚBLICA FEDERATIVA. Ato Complementar nº 34. Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. 30 jan. 1967a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-34-67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-67.htm). Acesso em: 4 maio 2020.

BRASIL, REPÚBLICA FEDERATIVA. Ato Complementar nº 35. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 e legislação posterior sobre o Sistema Tributário Nacional. 28 fev. 1967b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-35-67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-35-67.htm). Acesso em: 4 maio 2020.

BRASIL, REPÚBLICA FEDERATIVA. Ato Complementar nº 36. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares nºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina " Código Tributário Nacional " a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações. 13 mar. 1967c. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm). Acesso em: 4 maio 2020.

BRASIL, REPÚBLICA FEDERATIVA. Ato Institucional nº 1. Dispõe sobre a manutenção da Constituição Federal de 1946 e as Constituições Estaduais e respectivas Emendas, com as modificações introduzidas pelo Poder Constituinte originário da revolução Vitoriosa. 9 abr. 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/AIT/ait-01-64.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/AIT/ait-01-64.htm). Acesso em: 4 maio 2020.

BRASIL, REPÚBLICA FEDERATIVA. Ato Institucional nº 2. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares nºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina " Código Tributário Nacional " a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações. 13 mar. 1967d. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-36-67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm). Acesso em: 4 maio 2020.

BRASIL, REPÚBLICA FEDERATIVA. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 25 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 13 maio 2020.

BRESSER-PEREIRA, LUIZ CARLOS. DEPOIS DO CAPITALISMO FINANCEIRO-RENTISTA, MUDANÇA ESTRUTURAL À VISTA? **Novos estudos CEBRAP**, v. 36, p. 137–151, 2017.

BRINDLEY, John Edwin. **History of taxation in Iowa**. Des Moines: State Historical Society of Iowa, 1911. v. 2. Disponível em: [https://archive.org/stream/cu31924092572530/cu31924092572530\\_djvu.txt](https://archive.org/stream/cu31924092572530/cu31924092572530_djvu.txt). Acesso em: 26 dez. 2019.

CAMILA, Brandalise; ANDRESSA, Rovani. **100 dias que mudaram o mundo: Para historiadora Lilia Schwarcz, pandemia marca fim do século 20 e indica os limites da tecnologia**. 20 set. 2020. **UNIVERSIA**. Disponível em: <https://www.uol.com.br/universa/reportagens-especiais/coronavirus-100-dias-que-mudaram-o-mundo/#100-dias-que-mudaram-o-mundo>. Acesso em: 2 maio 2020.

CAMPOS, Carla; A história dos impostos sobre consumo no Brasil. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Católica de Brasília, Escola de Humanidades, Negócios e Direito, 2019.

CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. O BRASIL UMA BREVE VISÃO HISTÓRICA DO ESTADO, DAS CONSTITUIÇÕES E DOS TRIBUTOS. **Revista da Esmafe**, v. 6, p. 75–124, 2004.

CANCLINI, Néstor García. **Consumidores e cidadãos: conflitos multiculturais da globalização**. Rio de Janeiro: Editora UFRJ, 2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. 1983. PhD Thesis – Universidade de Coimbra, Coimbra, 1983. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/422>. Acesso em: 7 maio 2020.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Revisar /a/o romper com la Constitución Dirigente? Defensa de un constitucionalismo moralmente reflexivo. **Revista Española de Derecho Constitucional**, v. 43, n. 15, 1995.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Rever ou romper com a Constituição dirigente? Defesa de um constitucionalismo moralmente reflexivo. **Revistas dos tribunais: cadernos de direito constitucional e ciência política**, v. 15, n. 4, 1996.

CANOTILHO, JJ. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. 2a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

CARDOZO, Benjamin N. **The Paradoxes of Legal Sciences**. New York: Columbia University Press, 1928.

CARRARA, Angelo Alves. Eficácia tributária dos sistemas de cobrança dos quintos reais. A segunda capitação em Minas Gerais, 1736-1751. **Varia História**, v. 32, n. 60, p. 837–860, 2016.

CARREIRA, Liberato de Castro. **História financeira e orçamentária do império do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1980. v. 26.

CARVALHO, José Murilo de. O positivismo brasileiro e a importação de idéias. In: GRAEBIN, Cleusa Maria Gomes; LEAL, Elisabete. **Revisitando o Positivismo**. Canoas: La Salle, 1998, p. 13–27.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador". Direito e sua autonomia - o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 102, p. 441–456, 2007.

CASTELLS, Manuel. **Ruptura: a crise da democracia liberal**. São Paulo: Editora Schwarcz-Companhia das Letras, 2018.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. História tributária do Brasil. **Brasília: ESAF**, 1989.

CLAMAGERAN, Jean-Jules. **Histoire de l'impôt en France**. Paris: Guillaumin, 1867. v. 1.

CESARE, Claudia M. Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural. **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**, p. 369–393, 2018.

CLOSS, Lisiane; OLIVEIRA, Sidinei Rocha de. Economía Creativa y Territorios Usados: un debate sobre las contribuciones de Milton Santos. **Cadernos EBAPE. BR**, v. 15, n. 2, p. 349–363, 2017.

COELHO, Álvaro Luiz. Um histórico sobre a tributação no Brasil. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, v. 3, n. 1–2, p. 29–49, 2017.

COELHO, Luiz Fernando. Positivismo e neutralidade ideológica em Kelsen. **Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 3, n. 04, p. 116–132, 1982.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. rev. e atual. **Rio de Janeiro: Forense**, p. 310–321, 2010.

COOPER, Jeffrey A. Ghosts of 1932: The Lost History of Estate and Gift Taxation. **Fla. Tax Rev.**, v. 9, p. 875, 2008.

CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Notas sobre a história dos impostos em direito romano. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 66, p. 97–104, 1971.

CORSI, Giancarlo; ESPOSITO, Elena; BARALDI, Claudio. **Glosario sobre la teoría social de Niklas Luhmann**. Ciudad de Mexico: Universidad Iberoamericana, 1996.

COSENTINO, Daniel do Val; OTHERS. A Tributação Sobre A Escravidão Na Província De Minas Gerais. 2006. **Anais do XII Seminário sobre a Economia Mineira [Proceedings of the 12th Seminar on the Economy of Minas Gerais]** Belo Horizonte: Cedeplar, Universidade Federal de Minas Gerais, 2006.

COŞGEL, Metin; MICELI, Thomas; AHMED, Rasha. Law, state power, and taxation in Islamic history. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 71, n. 3, p. 704–717, 2009.

COSTA, Wilma Peres. Finanças e construção do Estado: fontes para o estudo da história tributária no Brasil do século XIX. **América Latina en la historia económica**, V. 15, N.13/14, Ciudad de México, 2000, p. 51–65.

COTRIM, Livia. A REVOLUÇÃO ALEMÃ DE 1848 NOS ARTIGOS DA NOVA GAZETA RENANA. **Projeto História: Revista do Programa de Estudos Pós-Graduados de História**, v. 47, 2013.

CROZIER, Michel; HUNTINGTON, Samuel P; WATANUKI, Joji; OTHERS. **The crisis of democracy**. New York: New York University Press, 1975. v. 70.

CUNHA, Isaac Rodrigues. Resistência fiscal e desobediência tributária: por um direito de não pagar tributo injusto. 2014.

CZARNIAWSKA, Barbara. Reflexivity versus rigor. **Management Learning**, v. 47, n. 5, p. 615–619, 2016.

D'ALEMBERT, Jean Le Rond; Système Fiscal. In DENIS, Diderot. **Encyclopedie ou dictionnaire raisonne des sciences, des arts et des metiers. Nouvelle Édition**. Paris: Briasson, 1779. v. 32, . Disponível em: <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k50548c.texteImage>.

DAHL, Robert Alan. **Polyarchy: Participation and opposition**. New York: Yale University Press, 1973.

DAHL, Robert Alan. **The Past and Future of Democracy**. Siena: Università degli studi di Siena, Dipartimento di Scienze Storich Giuridiche Politiche e Sociali, 1999. v. 5. Disponível em: [http://www.circap.org/uploads/1/8/1/6/18163511/occ\\_5.pdf](http://www.circap.org/uploads/1/8/1/6/18163511/occ_5.pdf). Acesso em 14 jul. De 2020.

DAHL, Robert A. **A democracia e seus críticos**. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

DAHL, Robert A. **Sobre a democracia**. Brasília: Editora UnB, 2016.

DANTAS, Miguel Calmon. **Ode ou réquiem pela constituição dirigente?** 2005. Manuscritos. Disponível em: [https://www.unifacs.br/revistajuridica/arquivo/edicao\\_maio2005/docente/doc\\_01.doc](https://www.unifacs.br/revistajuridica/arquivo/edicao_maio2005/docente/doc_01.doc). Acesso em: 7 maio 2020.

DE LA MARDIÈRE, Christophe. Résistance à l'impôt et résistance par l'impôt. *Le Seuil*, n° 44, v.1, 2005, p. 89-102.

DE ROJAS, José Luis. **A cada uno lo suyo: el tributo indígena en la Nueva España en el siglo XVI**. Lima: El Colegio de Michoacán AC, 1993.

DEL NERO, Antonio Carlos. O direito quântico e a tributação no Brasil: o direito quântico e suas consequências na tributação brasileira. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 16, n. 81, p. 30–35, ago. 2008.

DELALANDE, Nicolas. Histoire sociale et économique du Léviathan britannique: État, société et impôt en Grande-Bretagne aux XIXe et XXe siècles. **Revue d'histoire moderne contemporaine**, n. 1, p. 258–264, 2007.

DELALANDE, Nicolas. **Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours**. Paris: Le Seuil, 2011.

DELALANDE, Nicolas; HURET, Romain. Tax Resistance: A Global History? **Journal of Policy History**, v. 25, n. 3, p. 301–307, 2013.

DELALANDE, Nicolas ; SPIRE, Alexis. **Histoire sociale de l'impôt**. Paris: La Découverte, 2010.

DELEUZE, Gilles; FOUCAULT, Michel. Os intelectuais e o poder. In: FOUCAULT, Michel. **Microfísica do poder**. Rio de Janeiro: Graal, 1979.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, v. 16, n. 108, p. 39–64, 2014.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Pos-Modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. **Revista Brasileira Estudos Políticos**, v. 88, p. 149, 2003.

DINIZ, Débora; GUERREIRO, Iara. Ética na pesquisa social: desafios ao modelo biomédico. **RECIIS**, v. 2, n. Supl. 1, p. S78–S90, 2008.

DOWELL, Stephen. **A History of Taxation and Taxes in England from the Earliest Times to the Year 1885**. [S. l.]: Longmans, Green, 1888. v. 2, . Disponível em: <https://archive.org/details/historyoftaxatio03dowe/page/n8>. Acesso em: 26 dez. 2019.

EISENHARDT, Kathleen M; GRAEBNER, Melissa E; SONENSHEIN, Scott. **Grand challenges and inductive methods: Rigor without rigor mortis**. Nova York: Academy of Management Briarcliff Manor, 2016.

ELIAS, Norbert. **O processo civilizador 2**. Rio de Janeiro: Zahar, 1993. v. 2.

ELLIS, Maria deJ. Taxation in ancient Mesopotamia: the history of the term miksu. **Journal of Cuneiform Studies**, v. 26, n. 4, p. 211–250, 1974.

ELSTER, Jon. Ulisses liberto: estudos sobre racionalidade, pré-compromisso e restrições. **São Paulo: Editora UNESP**, 2009.

ERLINGSSON, Gissur Ó; LINDE, Jonas; ÖHRVALL, Richard. Distrust in utopia? Public perceptions of corruption and political support in Iceland before and after the financial crisis of 2008. **Government and Opposition**, v. 51, n. 4, p. 553–579, 2016.

EWALD, François. **L'Etat providence**. Paris: Grasset, 2014.

FAGNANI, Eduardo. **A Reforma Tributária Necessária**, 2019.

FARIAS, Fátima; ET AL. A receita no Brasil II - análise do desmonte do projeto de reformulação. In: HICKMAN, Clari; SALVADOR, Evilásio (Orgs). **10 anos de derrama: a distribuição da carga tributária no Brasil**. Brasília: Unifisco Sindical, 2006.

FERGUSON, Charles H. **Predator nation: Corporate criminals, political corruption, and the hijacking of America**. Sidney: Currency, 2012.

FERNANDES, Guilherme Vilela. Tributação e escravidão: o imposto da meia siza sobre o comércio de escravos na província de São Paulo (1809-1850). **Almanack Braziliense**, n. 2, p. 102–113, 2005.

FERNANDEZ, Atahualpa. A (anti) interdisciplinaridade do direito: um “cemitério de ideias mortas”. **Boletim Jurídico. Uberaba**, a, v. 5, 2015.

FERRARI, Gilda Nery. RELAÇÕES DE PODER EM MINAS NO SÉCULO XVIII: Tributação e fiscalidade. **Revistas Eletrônica de Direito do Centro Universitário Newton Paiva**, v. 25, n. 6, [S.p.], 2004.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Atlas, 2008.

FERREIRA, Benedito. **Legislação tributária: a história da tributação no Brasil**. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1986.

FERREIRA, João Sette Whitaker. Gestão democrática e participativa: um caminho para cidades socialmente justas? **Revista Democracia Viva, do Ibase**, n. 18, 2004.

FERREIRA, Luiz Otávio. O ethos positivista e a institucionalização da ciência no Brasil no início do século XX. Fênix. **Revista de História e Estudos Culturais**, v. 4, n. 3, p. 1–10, set. 2007.

FILIPEC, Ondrej; OTHERS. Towards a disinformation resilient society? The experience of the Czech republic. **Cosmopolitan Civil Societies: an Interdisciplinary Journal**, v. 11, n. 1, p. 1, 2019.

FLETCHER, George P. Paradoxes in legal thought. **Columbia Law Review**, v. 85, n. 6, p. 1263–1292, 1985.

FLORENCE, Afonso. Reforma tributária justa e solidária, escreve Afonso Florence. 3 nov. 2019. **Poder 360**. [Institucional]. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/opiniao/economia/reforma-tributaria-justa-e-solidaria-escreve-afonso-florence/>.

FOLLONI, André Parmo. **Clareiras e caminhos do direito tributário**. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/26477/Clareiras%20e%20caminhos%20do%20direito%20tributario%20-%20critica%20da%20ciencia%20do%20direito%20tributario%20a%20partir%20da%20obra%20de%20Jose%20Souto%20Maior%20Borges%20-%20Andre%20Folloni.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 26 maio 2020.

FORNASIER, Mateus de Oliveira; SILVA, Thiago dos Santos da. Vigiando os vigilantes: uma abordagem sobre o Panoptismo a partir de Watchmen. **Conhecimento & Diversidade**, v. 9, n. 19, p. 120–143, 2018.

FOUCAULT, Michel. **História da sexualidade I: a vontade de saber**. Rio de Janeiro: Graal, 1984.

FOUCAULT, Michel. **Ordem do discurso (A)**. São Paulo: Edições Loyola, 1996.

FOUCAULT, Michel. **Nascimento da biopolítica: curso dado no Collège de France (1978-1979)**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

FRANCO, Antônio Cândido. CATÁSTROFE. In: E-dicionário de termos literários. Lisboa: Universidade Nova Lisboa, 2009. Disponível em: <https://edtl.fctsh.unl.pt/encyclopedia/catastrofe/>. Acesso em: 27 mar. 2020.

FRASER, Nancy. Repensando o reconhecimento. **Enfoques**, v. 9, n. 1, 2010.

FREIRE, Paulo. Educação como prática da. **Rio de Janeiro: Paz e Terra**, 1967.

FRISK, Hjalmar. **Griechisches etymologisches Wörterbuch, von Hjalmar Frisk**. 2 ed. Heidelberg: C. Winter Universitätsverlag, 1960.

FRÓIS, Katja Plotz. Uma breve história do fim das certezas ou o paradoxo de Janus. **Cadernos de pesquisa interdisciplinar em ciências humanas**, v. 5, n. 63, p. 2–13, 2004.

FRYDE, Edmund. Royal fiscal systems and state formation in France from the 13th to the 16th century, with some English comparisons. **Journal of Historical Sociology**, v. 4, n. 3, p. 236–287, 1991.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Faculdade de Direito, 2006.

GARBA, Tijjani. **Taxation in some Hausa Emirates, c. 1860-1939**. 1986. PhD Thesis – University of Birmingham, 1986. Disponível em: <https://ethos.bl.uk/OrderDetails.do?uin=uk.bl.ethos.526111>. Acesso em: 26 dez. 2019.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (org.) **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. 2. ed. Brasília: Arraes, 2016. p. 1–15.

GERMINO, Dante; VAN BEIJME, K. **The open society in theory and practice**. New York: Springer Science & Business Media, 2012.

GICO JR, Ivo T. Metodologia e epistemologia da análise econômica do direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 1, n. 1, p. 7–33, 2010.

GIESEA, Jeff; OTHERS. It's time to embrace memetic warfare. **Defence Strategic Communications**, v. 1, n. 1, p. 67–75, 2016.

GILLS, Barry; ROCAMORA, Joel. Low intensity democracy. **Third World Quarterly**, v. 13, n. 3, p. 501–523, 1992.

GIORGI, Raffaele de. Luhmann e a Teoria Jurídica dos anos 1970. **CAMPILONGO, Celso Fernandes. O Direito na sociedade complexa**, v. 2, p. 171–189, 2011.

GLADSTONE, William Ewart. **The Financial Statements of 1853, 1860-1863: To which are Added, a Speech on Tax-bills, 1861, and on Charities, 1863**. [S. l.]: J. Murray, 1864.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. O modelo fiscal no período joanino (1808-1822): ensaio sobre a história da tributação no Brasil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 35, p. 93–113, 2008.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Breve Memória das Alfândegas Brasileiras**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1996.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Dicionário de história tributária do Brasil**. Brasília: Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, 2002a.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **As alfândegas de Pernambuco**. Brasília: Ministério da Fazenda, Secretaria de Receita Federal, 2002b.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **As reformas tributárias na história do Brasil**. Brasília: Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, 2002c.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Alfândega do Rio de Janeiro**. Brasília: Ministério da Fazenda Secretaria da Receita Federal, 2002d.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Evolução do sistema aduaneiro**. Brasília, 2009.

GOHN, Maria da Glória. Movimentos sociais na contemporaneidade. **Revista brasileira de Educação**, v. 16, n. 47, p. 333–361, 2011.

GOHN, Maria da Glória. **Movimentos sociais e redes de mobilizações civis no Brasil contemporâneo**. São Paulo: Editora Vozes Limitada, 2014.

GONZALES, Miguel Ángel. El tributo de los indios comunes a sus caciques durante el período hispánico. **Cuadernos de la Facultad de Derecho**, v. 5, p. 151–161, 1983.

GOSSEZ, Remi. La résistance à l'impôt: les quarante-cinq centimes. **Revue d'Histoire du XIXe siècle-1848**, v. 15, n. 1, p. 89–132, 1953.

GOYARD-FABRE, Simone. **O que é democracia?** a genealogia filosófica de uma grande aventura humana. São Paulo : Martins Fontes, 2003.

GOYARD-FABRE, Simone. **Qu'est-ce que la démocratie?** : la généalogie philosophique d'une grande aventure humaine. Paris : Armand Colin, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 1, p. 9–18, 2011.

GRIBNAU, Johan Lucas Maria. Soevereiniteit en legitimiteit: grenzen aan (fiscale) regelgeving. **Meijers reeks**, n. 160, 2009.

GROSS, DAVID. **We Won't Pay!** : A Tax Resistance Reader. [S. l.] : Publicado pelo próprio autor, 2008.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**, v. 40, n. 5, p. 841–864, 2006.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. O problema da causa no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, v. 46, p. 62–89, 1956.

GUIMARÃES, Guilherme Francisco Alfredo Cintra. **O uso criativo dos paradoxos do direito na aplicação de princípios constitucionais**: abertura, autoritarismo e pragmatismo na jurisdição constitucional brasileira. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2007.

GUNTHER, Richard; MONTEIRO, José Ramón. Legitimidade política em novas democracias. **Opinião pública**, v. 9, n. 1, p. 1–43, 2003.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Souza; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re) pensando a pesquisa jurídica**. Juiz de Fora: Editora Del Rey, 2006.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003. v. 2.

HABERMAS, Jürgen. **Técnica e ciência como "ideologia"**. Lisboa: Edições 70, 1987.

HABERMAS, Jürgen. Três modelos normativos de democracia. **Lua nova: revista de cultura e política**, n. 36, p. 39–53, 1995.

HAGOPIAN, Frances; MAINWARING, Scott P. **The third wave of democratization in Latin America: advances and setbacks**. New York: Cambridge University Press, 2005.

HAHN, Hans; NEURATH, Otto; CARNAP, Rudolf. A Concepção Científica do Mundo “O Círculo de Viena”. **Cadernos de História e Filosofia da Ciência**, v. 10, n. 1, 1986.

HAN, Byung-Chul. **Sociedade da transparência**. São Paulo: Editora Vozes, 2017.

HANCOCK, Brian J. Memetic warfare: The future of war. **Military Intelligence**, v. 36, n° 2 abr.-jun. 2010, p. 41-46, 2010.

HARTWELL, Ronald Max. Taxation in England during the industrial Revolution. **Cato J.**, v. 1, p. 129, 1981.

HAYOZ, Nicolas. Organizing war and the military in society: a systemic perspective. **Социологическое обозрение**, v. 15, n. 2, 2016.

HEIDEGGER, Martin. The question concerning technology. In: HANK, Craig (org.) **Technology and values: essential readings**. Hoboken, New Jersey (EUA): John Wiley & Sons, 2009. p. 113. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=BqYc9\\_IdWFYC&oi=fnd&pg=PA99&dq=+The+Question+Concerning+Technology&ots=wwRtJ1Tlt1&sig=Kez7HPucmwL1IHgZslRnYDViR7U#v=onepage&q=The%20Question%20Concerning%20Technology&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=BqYc9_IdWFYC&oi=fnd&pg=PA99&dq=+The+Question+Concerning+Technology&ots=wwRtJ1Tlt1&sig=Kez7HPucmwL1IHgZslRnYDViR7U#v=onepage&q=The%20Question%20Concerning%20Technology&f=false).

HEILBRON, John L. **The Oxford companion to the history of modern science**. London: Oxford University Press, 2003.

HELBIG, Robert. **Steuerkomplexität: ein systemtheoretischer Ansatz**. Swatzenbruck: Springer-Verlag, 2018.

HELLER, Patrick. Degrees of democracy: Some comparative lessons from India. **World Politics**, v. 52, n. 4, p. 484–519, 2000.

HENNEMAN, John Bell. **Royal Taxation in Fourteenth Century France: The Captivity and Ransom of John II, 1356-1370**. (Memoirs of the American Philosophical Society, 116). Princeton: Princeton University Press/The American Philosophical Society, 1971.

HIKAKA, Geraldine; PREBBLE, John. Autopoiesis and general anti-avoidance rules. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 21, n. 7, p. 545–559, 2010.

HOBBSAWM, Eric. **Age of Capital: 1848-1875**. London: Phoenix Press, 2010.

HOFFMAN, Philip T; NORBERG, Kathryn. **Fiscal crises, liberty, and representative government, 1450-1789**. {S.I.} Stanford University Press, 2002.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: WW Norton & Company, 2000.

HONNETH, Axel. **Luta por reconhecimento: a gramática moral dos conflitos sociais**. São Paulo: Ed34, 2003.

HOPCROFT, Rosemary L. Maintaining the balance of power: Taxation and democracy in England and France, 1340–1688. **Sociological Perspectives**, v. 42, n. 1, p. 69–95, 1999.

HORBACH, Carlos Bastide. A nova roupa do direito constitucional: neoconstitucionalismo, pós-positivismo e outros modismos. **Revista dos Tribunais**, v. 859, p. 81, 2007.

HORTA, André. Imposto é coisa de pobre. In Souza. Jessé; Valim, Rafael (orgs.). **Resgatar o Brasil**. São Paulo: Contracorrente, 2018. p. 83–101.

HOYLE, Richard W. Crown, Parliament and taxation in Sixteenth-century England. **The English Historical Review**, v. 109, n. 434, p. 1174–1196, 1994.

HUNTINGTON, Samuel P. **The third wave: Democratization in the late twentieth century**. Norman, EUA: University of Oklahoma press, 1993. v. 4.

INFANTINO, Lorenzo. **Individualism in modern thought: from Adam Smith to Hayek**. London: Routledge, 2014.

INOCÊNCIO, Luana; LOPES, Camila Priscila. The zueiraneverends: interação, compartilhamento e potências virais das imagens meméticas em comentários no Facebook. 2014. **XVI Congresso de Ciências da Comunicação na região Nordeste** [Anais de congresso], João Pessoa, 2014.

ISHI, Hiromitsu; OTHERS. **The Japanese tax system**. London: Oxford University Press, 2001.

JABLONER, Clemens; STADLER, Friedrich. **Logischer Empirismus und Reine Rechtslehre: Beziehungen zwischen dem Wiener Kreis und der Hans Kelsen-Schule**. Ney York: Springer, 2001. v. 10.

JONES, Frederick Robertson. **History of Taxation in Connecticut, 1636-1776**. [Baltimore: Johns Hopkins Press, 1896. Disponível em: <https://catalog.hathitrust.org/Record/100541893/Home>. Acesso em: 26 dez. 2019.

KANTOROWICZ, Hermann. **Max Conrat (Cohn) und die mediävistische Forschung**. Weimar, Ale: Verlag von Hermann Böhlaus Nachfolger, 1912.

KELSEN, Hans. Absolutismo e Relativismo na Filosofia e na Política. In: **A Democracia**, São Paulo: Martins Fontes, p. 347–357, 1982.

KELSEN, Hans. Foundations of democracy. **Ethics**, v. 66, n. 1, Part 2, p. 1–101, 1955.

KELSEN, Hans. **Reine Rechtslehre**. 2. ed. Viena: Österreichische Staatsdruckerei, 1992.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KELSEN, Hans. The pure theory of law, 'Labandism', and Neo-Kantism. A letter to Renato Treves. In: PAULSON, Stanley (org.). **Normativity and norms: critical perspectives on Kelsenian themes**. Oxford: Clarendon Press, 1998. p. 169–175.

KENNEDY, William. **English Taxation, 1640-1799: An Essay on Policy and Opinion**. London: Routledge, 2018.

KINCHESECKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre estado, Constituição e direito tributário**. Belo Horizonte: Arraes, p. 113–145, 2012.

KISER, Edgar; BARZEL, Yoram. The origins of democracy in England. **Rationality and Society**, v. 3, n. 4, p. 396–422, 1991.

KUHN, Thomas Samuel. **A estrutura das revoluções científicas**. São Paulo: Perspectiva, 2006.

LACEY, Hugh. **Is science value free? : Values and scientific understanding**. London : Routledge, 2005.

LALANDE, André. **Vocabulaire technique et critique de la philosophie**, Paris: PUF, 1997. v.2.

LAUFENBURGER, Henry. **Histoire de l'impôt**. Paris: FeniXX, 1959.

LAVAL, Christian; DARDOT, Pierre. **A nova razão do mundo: ensaio sobre a sociedade neoliberal**. São Paulo: Boitempo Editorial, 2016.

LAVI, Shai. Autopoiesis, Nihilism and Technique: On Death and the Origins of Legal Paradoxes. 2004.

LEÃO, Celina Gontijo. **ITR e IPTU: o contraste entre as finalidades sociais e a gestão praticada**. 2015. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública e Sociedade) Universidade Federal de Alfenas, Alfenas, 2015. Disponível em: <https://bdtd.unifal-mg.edu.br:8443/handle/tede/837>. Acesso em: 10 maio 2020.

LEÃO, Celina Gontijo; FRIAS, Lincoln. As deficiências do Imposto Territorial Rural (ITR). **Revista Debate Econômico**, v. 4, n. 2, p. 96–115, 2016.

LEBEUF, Arnold. El tributo de Chilapa de 1555. **Legajos**, v. 4, n. 17, 2013.

LEMOS, Amanda Nunes Lopes Espiñera. O que é um trabalho científico no direito? **Revista do CEPEJ**, n. 17, 2015.

LEONARDO, Avritzer. **O fim da Nova República, por Leonardo Avritzer**. 15 maio 2016. **Jornal GGN**. Disponível em: <https://jornalggn.com.br/analise/o-fim-da-nova-republica-por-leonardo-avritzer/>. Acesso em: 2 maio 2020.

LIMA,IVALDO. A complexidade da justiça territorial. **Ensaio de Geografia**, v. 4, n. 7, p. 50–70, 2015.

LIMONGI, Fernando de Magalhães Papaterra. O Federalista: remédios republicanos para males republicanos. In: WEFFORT. Francisco **Clássicos da política**, São Paulo: Ática, 1997.

LINCOLN, Taylor C. A (meme) rican Politics: Gender Representation in Political Memes of the 2016 Election. 2019.

LOCKE, John. **Second treatise of government** - Edited by C.B. Macpherson. Indianapolis: Hackett, 1980.

LOPES, António. ANAGNORISIS. In: **E-dicionário de termos literários**. Lisboa: Universidade Nova Lisboa, 2009. Disponível em: <https://edtl.fcsb.unl.pt/encyclopedia/anagnorisis/>. Acesso em: 27 mar. 2020.

LOPES, Luciana Suarez. O Café e a Cidade: os Impostos Diretos Sobre o Café em Ribeirão Preto nos Anos Finais do Império. **Boletim Informações Fipe**, n. 436, p. 8–15, 2017.

LÜCHMANN, Lígia Helena Hahn. A representação no interior das experiências de participação. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 70, p. 139–170, 2007.

LUHMANN, Niklas. **Soziale Systeme Grundriß einer allgemeinen Theorie suhrkamp taschenbuch Wissenschaft: Grundriß einer allgemeinen Theorie**. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1984.

LUHMANN, Niklas. The autopoiesis of social systems. **Sociocybernetic paradoxes**, v. 6, n. 2, p. 172–192, 1986.

LUHMANN, Niklas. The third question: the creative use of paradoxes in law and legal history. **JL & Soc'y**, v. 15, p. 153, 1988.

LUHMANN, Niklas. The future of democracy. **Thesis eleven**, v. 26, n. 1, p. 46–53, 1990.

LUHMANN, Niklas. Das Paradox der Menschenrechte und drei Formen seiner Entfaltung. **Soziologische Aufklärung**, v. 6, p. 229–236, 1995a.

LUHMANN, Niklas. The paradox of observing systems. **Cultural critique**, n. 31, p. 37–55, 1995b.

LUHMANN, Niklas. Limits of steering. **Theory, culture & society**, v. 14, n. 1, p. 41–57, 1997.

LUHMANN, Niklas. **Art as a social system**. Redwood: Stanford University Press, 2000a.

LUHMANN, Niklas. O paradoxo dos direitos humanos e três formas de seu desdobramento. **THEMIS: Revista da Esmec**, v. 3, n. 1, p. 153–161, 2000b.

LUHMANN, Niklas. La restitution du douzième chameau : du sens d'une analyse sociologique du droit. **Droit et société**, n. 1, p. 15–73, 2001.

LUHMANN, Niklas. A terceira questão - o uso criativo dos paradoxos no direito e na história do direito - Trad. Cícero Krupp da Luz e Jeferson Luiz Dutra. **Estudos Jurídicos**, v. 39, n. 1, p. 45–52, jun. 2006.

LUHMANN, Niklas. **Theory of society**. [S. l.]: Stanford University Press, 2012.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. São Paulo: Martins Editora, 2017.

LUHMANN, Niklas; BAECKER, Dirk; GILGEN, Peter. **Introduction to systems theory**. London: Polity Cambridge, 2013.

LUXEMBURG, Rosa. Organizational questions of Russian social democracy. **Neue Zeit**, v. 2, p. 84–89, 1904. Disponível em: <https://www.marxists.org/archive/luxemburg/1904/questions-rsd/index.htm>, Acesso em 14 de jul. 2020.

LUXEMBURGO, Rosa. **La crisis de la socialdemocracia**. Madrid: Ediciones Akal, 2017. v. 332.

LUXEMBURGO, Rosa. **Reforma ou revolução**. São Paulo: Expressão Popular, 2015.

LUZ, Vladimir de Carvalho. A invisibilidade da crítica kelseniana sobre os limites da dogmática jurídica: um senso comum teórico ainda não desvelado. **Cadernos UNDB–Estudos Jurídicos Interdisciplinares – Revista do Curso de Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco**, v. 1, p. 11–37, 2008.

MAGALHÃES, Juliana. Niklas Luhmann no Direito Tributário? Um olhar sistêmico sobre as transformações do Direito Tributário contemporâneo. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Rio de Janeiro: Gen/Editora Forense, 2013.

MAGALHAES, JULIANA NEUENSCHWANDER. **Formação do conceito de soberania: História de um paradoxo**. [S. l.]: Editora Saraiva, 2017.

MAGALHÃES, Juliana Neuenschwander. O paradoxo dos direitos humanos. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, v. 52, 2010.

MAGALHÃES, Juliana Neuenschwander. **O uso criativo dos paradoxos do direito: a aplicação dos princípios gerais do direito pela corte de justiça europeia**. 1994. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1994. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/106399>.

MAGALHÃES, Juliana Neuenschwander. OS PARADOXOS DO DIREITO E DA DEMOCRACIA. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, v. 22, n. 43, 2019.

MAIA, Paulo Sávio Peixoto. Forma e unidade como condições de uma ciência pura: a influência do neokantismo de Marburgo no “primeiro” Hans Kelsen. **Seqüência: estudos jurídicos e políticos**, v. 31, n. 60, p. 195–224, 2010.

MAINWARING, Scott. Sistemas partidários em novas democracias. **O caso de Brasil**. Rio de Janeiro: FGV/Mercado Aberto, 2001.

MAISSEN, Thomas. The Swiss Confederacy: A Constitutional Model and Anti-Model for the Founding Fathers. In: KRAUSE, Skadi Siiri **Theories of Modern Federalism**. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, 2019. p. 49–70.

MANNARELLI, María Emma. ANCHEZ ALBORNOZ, Nicolás, Indios y Tributos en el Alto Perú, 1 a. edición Instituto de Estudios Peruanos, Lima 1978, **Histórica**, v. 3, n. 1, p. 148–151, 1979.

MARQUES, Ana Cristina Lino. As finanças públicas e a cidadania e a educação fiscal. 2017. **II Congresso Internacional de Cidadania e Educação Fiscal na Lusofonia** [anais de congresso], Maputo, 2017.

MARQUES, Francisco Paulo Jamil Almeida. Participação política, legitimidade e eficácia democrática. **Caderno CRH**, v. 23, n. 60, p. 591–604, 2010.

MARTIN, Isaac William; MEHROTRA, Ajay K; PRASAD, Monica. **The new fiscal sociology: taxation in comparative and historical perspective**. London: Cambridge University Press, 2009.

MARX, Karl. **Crítica da filosofia do direito de Hegel**. São Paulo: Boitempo Editorial, 2015.

MARX, Karl. No Tax Payments! **Neuen Rheinischen Zeitung**, Koln, ed. 145 (special supplement), p. 112–116, 16 nov. 1948. Disponível em: <https://www.marxists.org/archive/marx/works/1848/11/17c.htm>. Acesso em 14 de jul. 2020.

MARX, Karl. The trial of the Rhenish district committee of democrats. **Neuen Rheinischen Zeitung**, Koln, ed. 231–232, 8 fev. 1849. Disponível em: <https://www.marxists.org/archive/marx/works/1849/02/25.htm>. Acesso em: 24 dez. 2019.

MASSONETTO, Luís Fernando; BERCOVICI, Gilberto. A Constituição dirigente invertida: a blindagem da Constituição financeira e a agonia da Constituição econômica. **Separata do Boletim de Ciências Económicas da Universidade de Coimbra**, 2006.

MATEOS, Simone Biehler. Participação popular: a construção da democracia participativa. **Desafios do Desenvolvimento – Revista de informações e debates do Instituto de Pesquisa e Economia Aplicada – IPEA**. Ano 8. Edição 65, 2011. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=2493:catid=28&Itemid](http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2493:catid=28&Itemid)

MATSUNAGA, Marcos Hideo Moura. **Extrafiscalidade**: uma observação a partir da Teoria dos Sistemas Sociais. 2018. Tese (Doutorado em Direito) – PUCSP, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/21802>.

MELLO, Pedro César Ivo Trindade. **A progressividade enquanto ferramenta de promoção da justiça fiscal no sistema tributário nacional**: possibilidade de adoção para além das previsões constitucionais específicas. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Ciências Econômicas, Salvador, 2019.

MELLO, Semíramis Amaral Rabello. A influência das políticas públicas quanto a aplicação do imposto predial e territorial urbano progressivo no tempo como instrumento do estatuto da cidade. **Revista Semestre Econômico**, p. 63–81, 2010.

MENA, Isabela. Verbetes Draft: o que é tecnopolítica. 2020. **Draft**. Disponível em: <https://www.projetedraft.com/verbete-draft-o-que-e-tecnopolitica/>.

MENDES, Eduardo Meyer. A TRIBUTAÇÃO AO LONGO DAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS: EVOLUÇÃO HISTÓRICA E REFLEXOS NO EXERCÍCIO DA CIDADANIA. **(RE) PENSANDO DIREITO**, v. 5, n. 09, 2015.

MENEZES, Sezinando Luiz. Alexandre De Gusmão (1695-1753) e a tributação das minas do Brasil. **História (São Paulo)**, v. 25, n. 2, p. 179–191, 2006.

MERKEL, Wolfgang. **Los referendos desde la perspectiva de la teoría de la democracia y la socialdemocracia**. : Montevideo: Tubinga, 2014.

MICHA, Evgenia; AREAL, Francisco José; TRANTER, Richard B; BAILEY, Alison P. Uptake of agri-environmental schemes in the Less-Favoured Areas of Greece: The role of corruption and farmers' responses to the financial crisis. **Land Use Policy**, v. 48, p. 144–157, 2015.

MICHELUTTI, Lucia. The vernacularization of democracy: political participation and popular politics in North India. **Journal of the Royal Anthropological Institute**, v. 13, n. 3, p. 639–656, 2007.

MILANEZI, Maicon José de Faria. “Elegemos um meme?!”: política e experiência estética nos memes de ação popular das Eleições 2018. 2019.

MIRANDA, Marcia Eckert. República Rio-Grandense: administração e sistema tributários em tempo de guerra (1836-1845). **História Econômica & História de Empresas**, v. 18, n. 2, 2015.

MOELLER, Hans-Georg. O paradoxo da teoria: interpretando Niklas Luhmann. **Tempo Social**, v. 27, n. 2, p. 167–179, 2015. <https://doi.org/10.1590/0103-2070201528>.

MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MOODY-RAMIREZ, Mia; CHURCH, Andrew B. Analysis of facebook meme groups used During the 2016 us presidential election. **Social Media+ Society**, v. 5, n. 1, 2019.

MORA, José Ferrater. **Dicionário de filosofia**. São Paulo: Edicoes Loyola, 2001.

MORIN, Edgar. A cabeça bem-feita. **Rio de Janeiro: Bertrand Brasil**, v. 99, 2000.

MORLINO, Leonardo. Qualidades da democracia: como analisá-las. **Sociedade e cultura**, v. 18, n. 2, p. 177–194, 2015.

MORLINO, Leonardo. **Qualità della democrazia e innovazione locale**. Mercato San Severino: Edizioni Sapere, 2009.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NADIR JÚNIOR, Amery Moisés; SEVEGNANI, Joacier. Contributo para a Tributária construção de um modelo participativo no âmbito da Administração. **Espacio abierto: cuaderno venezolano de sociología**, v. 28, n. 4, p. 166–187, 2019.

NEURISSE, André. **Histoire de l'Impôt**. Paris : PuF, 1978.

NEVES, Marcelo. Da autopoiese à alopoiese do direito. **Anuário do mestrado em direito**, n. 5, p. 273–98, 1992.

NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil (Zwischen Themis und Leviathan: eine schwierige Beziehung)**. Trad. do autor. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

NEVES, Marcelo. (Não) Solucionando problemas constitucionais: transconstitucionalismo além de colisões. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 93, p. 201–232, 2014.

NEVES, Marcelo. Os Estados no centro e os Estados na periferia. **Revista de Informação Legislativa**, v. 52, n. 206, p. 111–136, 2015.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, v. 1, n. 3, p. 1–9, dez. 2005.

NEVES, Marcelo. **Transconstitutionalism**. [S. l.]: Bloomsbury Publishing, 2013.

NEVES, Marcelo da Costa Pinto. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.

NEVES, Marcelo da Costa Pinto. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014.

NOBRE, Marcos. Apontamentos sobre a pesquisa em direito no Brasil. **Cadernos Direito GC**, v. 1, n. 1, 2005. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2779?show=full>. Acesso em: 6 jan. 2020.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014.

NOHLEN, Dieter. **Como estudiar ciencia política: Una introducción de trece lecciones**. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, 2011.

NOLASCO-SILVA, Leonardo; SOARES, Maria da Conceição Silva; LO BIANCO, Vittorio. Os memes e o golpe. **Periferia**, v. 11, n. 2, p. 111–130, 2019.

NUNES, Renato; OTHERS. **Tributação e contabilidade: alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil**. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – PUCSP, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/6001>.

NUSSBAUM, Martha C; OTHERS. **The fragility of goodness: Luck and ethics in Greek tragedy and philosophy**. London: Cambridge University Press, 2001.

OBBER, Josiah. **The Athenian revolution: Essays on ancient Greek democracy and political theory**. Princeton: Princeton University Press, 1996.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua nova: revista de cultura e política**, n. 44, p. 27–54, 1998.

OLIVEIRA, Amanda Muniz. “ **Law and literature**” e “ **direito e literatura**”: estudo comparativo entre a produção acadêmica do movimento nos Estados Unidos e no Brasil. 2019. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/204404>.

OLIVEIRA, Maximiliano Saldanha de. **Robin Hood às avessas: A Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro com ênfase no caso do ICMS**. 2012. Monografia – Universidade de Brasília, Brasília, 2012. Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/3997>. Acesso em: 10 maio 2020.

ORTEGA Y GASSET, José. Cambio y crisis. **Obras completas**. Madrid: Taurus, 2004. v. VI, p. 69–80.

OUELBANI, Mélika. **O círculo de Viena - Trad. Marcelo Marcionilo**. [S. l.]: Parábola Editorial, 2009.

PABST, Adrian. The Crisis of Capitalist Democracy. **Telos**, v. 2010, n. 152, p. 44–67, 2010.

PAGE, Sami. **Tools of Mass Disinformation**. 2019. PhD Thesis – Utica College, Utica, 2019. Disponível em: <https://search.proquest.com/openview/0a966c2819cc052a6d2c413b3162043d/1?pq-origsite=gscholar&cbl=18750&diss=y>.

PALMA, Clotilde Celorico. **Políticas de Cidadania e Educação Fiscal na Lusofonia**. Lisboa: Leya, 2019.

PARADELA, Valesca Athayde de Souza; PARADELA, Julian Souza. ITR: fez diferença a mudança? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 137, p. 267–280, 2018.

PARANHOS, Paulo. Impostos... Impostos ao Rio de Janeiro Colonial. **Revista ASBRAP**, n. 15, p. 87–100, 2009.

PARCELLI, Dionizio Moreira. História do Federalismo Fiscal nas Constituições Republicanas Brasileiras. **Revista do Instituto Histórico e Geográfico do Rio Grande do Sul**, n. 149, 2015.

PAREDES, Carlo. El sistema tributario prehispánico entre los Tarascos. **Tzintzun. Revista de Estudios Históricos**, n. 11, 2015.

PASSANT, John. Historical note: The history of taxation is written in letters of blood and fire. **Australasian Accounting, Business and Finance Journal**, v. 10, n. 2, p. 93–101, 2016.

PATEMAN, Carole. **Participation and democratic theory**. New York: Cambridge University Press, 1970.

PATEMAN, Carole; ROMERO, Maria-Xosé Agra. **El contrato sexual**. Barcelona: Anthropos Editorial, 1995. v. 87.

PAULSON, Stanley L. A ideia central do positivismo jurídico (Tradução de Thomas da Rosa de Bustamante. Revisão técnica de Andityas Soares de Moura Costa Matos.). **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, v. 102, p. 101–138, 2011.

PAZ-FUCHS, Amir. The social contract revisited: The modern welfare state. **Overview And Critical Report**. The Foundation for Law, Justice and Society in affiliation with The Centre for Socio-Legal Studies, University of Oxford, 2011.

PEREIRA, Daisy; CRUZ, Sérgio Ravara. Educação fiscal: revisão da literatura. **Estudos do ISCA**, n. 14, 2016.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999.

PEREZ, Oren. Law in the Air: A Prologue to the World of Legal Paradoxes. **Paradoxes and Inconsistencies in Law**, O. Perez and G. Teubner, eds, 2005.

PEREZ, Oren; TEUBNER, Gunther. **Paradoxes and Inconsistencies in the Law**. London: Bloomsbury Publishing, 2005.

PÉREZ-ROCHA, Emma. **El tributo en Coyoacán en el siglo XVI**. Ciudad de México: Instituto Nacional de Antropología e Historia, 2008.

PESSOA JR, Osvaldo. O fenômeno cultural do misticismo quântico. FREIRE JR., Olival; PESSOA JR, Osvaldo; BROMBERG Joan (orgs.). **Teoria Quântica:**

estudos históricos e implicações culturais, Campina Grande: EDUEPB, p. 281, 2010.

PETRONE, Maria Thereza Schorer. História-Considerações sobre a Tributação do Açúcar e da Aguardente Paulistas-1765-1851. **Revista do Instituto de Estudos Brasileiros**, n. 5, p. 23–30, 1968.

PIAGET, Jean. L'épistémologie des relations interdisciplinaires. **CERI, L'Interdisciplinarité. Problèmes d'Enseignement et de Recherche dans les Universités**. Paris : OCDE, 1972. p. 131–144.

PIKETTY, Thomas. **A economia das desigualdades**. São Paulo: Leya, 2018.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTO, Flávia Sousa Dantas. **Tributos, tribunos, tribunais e policies: uma análise sistêmica da participação estratégica dos tributos nas políticas públicas**. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – PUCSP, São Paulo, 2010. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/9074>.

PIRES, Manoel. **O imposto sobre herança**. 28 jun. 2018. **Observatório de política fiscal**. [Institucional]. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.libre.fgv.br/posts/o-imposto-sobre-heranca>. Acesso em: 10 maio 2020.

PIRES, Valdemir Aparecido; SILVA, Suylan de Almeida Midlej; FONSECA, Sérgio Azevedo; VENDRAMINI, Patrícia; COELHO, Fernando de Souza. Dossiê campo de públicas no Brasil: definição, movimento constitutivo e desafios atuais. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 6, n° 3, jul-set, p. 109–167, 2014.

PITASI, Andrea. The Fourth Paradigm Redesigning Evolutionary Complex Systems of Organizational Communication. 7., 2014a. **XVIII ISA World Congress of Sociology** [anais de congresso], Yokohama 2014a.

PITASI, Andrea. The sociological semantics of complex systems. **Journal of Sociological Research ISSN**, v. 5468, 2014b.

PLATÃO, Teeteto. trad. port. de Adriana Nogueira e Marcelo Boeri. **Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian**, 2008.

POGREBINSCHI, Thamy. O enigma da democracia em Marx. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 22, n. 63, p. 55–67, 2007.

POGREBINSCHI, Thamy. Entre participação e representação: as conferências nacionais e o experimentalismo democrático brasileiro. **Relatório Final da Pesquisa Brasília, Ministério da Justiça do Brasil**: Participação como Método Democrático de Gestão. As Conferências Nacionais de Políticas Públicas durante o Governo Lula. Trabalho apresentado no Brazilian Studies Programme, Oxford University, v. 27, p. 90–99, 2010.

POGREBINSCHI, Thamy; SANTOS, Fabiano. Participação como representação: o impacto das conferências nacionais de políticas públicas no Congresso Nacional. **Dados**, v. 54, n. 3, p. 259–305, 2011.

POGREBINSCHI, Thamy; VENTURA, Tiago. Mais participação, maior responsividade? As conferências nacionais de políticas públicas e a qualidade da democracia no Brasil. **Dados**, v. 60, n. 1, p. 7–43, 2017.

POMBO, Olga. Epistemologia da interdisciplinaridade. **Ideação**, v. 10, n. 1, p. 9–40, 2008.

PONCE DE LEÓN, Zoila; GARCÍA AYALA, Luis. Perú 2018: la precariedad política en tiempos de Lava Jato. **Revista de ciencia política (Santiago)**, v. 39, n. 2, p. 341–365, 2019.

PORCARO, Nicole Gondim. Paridade de gênero na política: aprofundamento da democracia e realização dos direitos fundamentais da mulher. **REVISTA POPULUS**, v. 0, n.º6, p. 136, 2019.

PORTELLA, André. As limitações ao poder de tributar estabelecidas na constituição federal, de 1988. **Revista ESMAT**, v. 10, p. 89–109, 2017.

PORTELLA, André Alves; MACHADO, Luana Braga. O Estado brasileiro, sua organização político-administrativa e o financiamento público dos direitos fundamentais. análise aplicada ao financiamento da saúde na região do recôncavo da Bahia. **REVISTA QUAESTIO IURIS**, v. 11, n. 3, p. 1632–1652, 2018.

PORTELLA, André; CÔRTEZ, André Quadros. Análise crítica do acesso à informação pública nos municípios baianos com mais de 100 mil habitantes. **Revista de Direito da Cidade**, v. 7, n. 3, p. 1092–1111, 2015.

POSNER, Richard A. **The crisis of capitalist democracy**. New York: Harvard University Press, 2010.

PREBBLE, QC; OTHERS. Philosophical and design problems that arise from the ectopic nature of income tax law and their impact on the taxation of international trade and investment. **Chinese Yearbook of International Law and Affairs**, v. 13, p. 111–139, 1995.

PREGER, Guilherme. Especulações sobre a autopsia da narrativa literária. **Logeion: Filosofia da Informação**, v. 5, n. 2, p. 135–147, 2019.

PREUS, Anthony. **Historical dictionary of ancient Greek philosophy**. Lanham, EUA: Rowman & Littlefield, 2015.

PRIETO, Laura. EL PANOPTICO FINANCIERO. Los intereses de la inseguridad jurídica. **Perspectivas Metodológicas**, v. 2, n. 2, 2002.

QUISPE, Eusebio Manga. **Yanankuna (en sustitución de “yanacuna”): nombre de origen prehispánico y su etimología**. [publicado pelo próprio autor]. Disponível em: [www.academia.edu](http://www.academia.edu). Acesso em: 11 jul. 2020.

RAFFNSØE, Sverre. Qu’est-ce qu’un dispositif ? L’analytique sociale de Michel Foucault. **Symposium: Revue canadienne de philosophie continentale** . v. 12, p. 44–66, 2008.

RAMOS, Eduardo Silva. As Mesas das Diversas Rendas e a reorganização dos impostos internos na primeira metade do Oitocentos (1823-1836). **XII Congresso Brasileiro de História Econômica e 13ª Conferência Internacional de História das Empresas** [anais de congresso], Niterói, 2017. p. 1–14.

RAMOS, Eduardo Silva. **Centralização e privilégio: instituições econômicas e fiscalidade na formação do Estado brasileiro (1808-1836)**. 2018. Dissertação (Mestrado em História Econômica) – Universidade de São Paulo, 2018.

RAMOS, Eduardo Silva. Organização alfandegária e espaços fiscais no Império brasileiro (1808-1836). **Almanack**, n. 21, p. 565-608, 2019

RAMOS, Mario Anibal de Andrade. **Sobre estabilidade e desenvolvimento: uma análise das políticas de estabilização econômica implementadas no plano Collor e Real**. 1997. Monografia – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Ciências Econômicas, Salvador, 1997. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/12258>. Acesso em: 9 maio 2020.

RANDERS-PEHRSON, Justine Davis. **Germans and the Revolution of 1848-1849**. New York: Peter Lang, 1999.

REGO, Hiolanda Silva. A TRIBUTAÇÃO COMO PREMISA PARA A REALIZAÇÃO DE DIREITOS PRESTACIONAIS. **Direito, justiça e sociedade**, v. 1, n. 1, p. 92–103, 2020.

RÊGO, Hiolanda Silva. **Ação afirmativa no âmbito tributário para a inclusão do negro no mercado de trabalho do Estado da Bahia**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Ciências Econômicas, Salvador, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/30633>.

REHBINDER, Manfred. **Sociología del derecho**. Madrid: Ediciones Pirámide, 1981.

RESCHER, Nicholas. **Paradoxes: their roots, range, and resolution**. Chicago: Open Court, 2004.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. Leviatã fiscal: uma análise crítica do panótipo tributário. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, v. 19, n. 33, p. 97–112, 2012.

ROBINSON, Maurice Henry. **A History of Taxation in New Hampshire**. For the American Economic Association by the Macmillan Company, 1902. v. 3, Disponível em: <https://www.jstor.org/journal/publamereconasso?refreqid=excelsior%3A80a98b168fb0b5fa88521ee3789e0f7c>. Acesso em: 26 dez. 2019.

ROCHA, Alexssandro Campanha. A educação para a cidadania no Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF): uma avaliação de suas propostas conceituais e de seus resultados e impactos na formação de professores no Estado da Bahia. 2015.

ROCHABRÚN SILVA, Guillermo. ¿Crisis de paradigmas, o falta de rigor?. **Encuentro internacional sobre metodologías de investigación en ciencias sociales y comunicación. visiones del mundo: la sociedad de la comunicación** [anais de congresso] Lima:, 16 dez. 1993.

RODRIGUEZ, José Rodrigo. Pesquisa empírica e Estado de Direito: A dogmática jurídica como controle do poder soberano. 2006. **XV Congresso Nacional do CONPEDI** [anais de congresso], Manaus, 2006.

ROSADO, D Juan José Batalla. Códices indianos del siglo XVI. La pervivencia de la escritura indígena tradicional. 2005. In: **IV Jornadas Científicas sobre documentación de Castilla e Indias en el siglo XVI**. Madrid: Departamento de Ciencias y Técnicas Historiográficas, 2005. p. 11–24.

ROSS, Alison. THE ERRORS OF HISTORY: knowledge and epistemology in bachelard, canguilhem and foucault. **Angelaki**, v. 23, n. 2, p. 139–154, 2018.

ROSS, Michael L. Does taxation lead to representation? **British journal of political science**, p. 229–249, 2004.

ROTHFELS, Hans. 1848-One Hundred Years After. **The Journal of Modern History**, v. 20, n. 4, p. 291–319, 1948.

ROWETT, Greg. The strategic need to understand online memes and modern information warfare theory. **2018 IEEE International Conference on Big Data (Big Data)** [anais de congresso]. Seattle, 2018. p. 4437–4442. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/330629162\\_The\\_strategic\\_need\\_to\\_understand\\_online\\_memes\\_and\\_modern\\_information\\_warfare\\_theory](https://www.researchgate.net/publication/330629162_The_strategic_need_to_understand_online_memes_and_modern_information_warfare_theory). Acesso em 05 mai. 2020

RUBÍ, Rafael. **Tributo prehispánico en el actual Guerrero**. Ciudad de Mexico: Colegio de Bachilleres del Estado de Guerrero, 1992.

SÁ DA SILVA, Antonio. **Destino, humilhação e direito: a reinvenção narrativa da comunidade, 2018. 2 vols.** [s. d.]. PhD Thesis – Tese (Doutorado em Ciências Jurídico-Filosóficas) –Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito, 2019.

SADER, Eder. **Quando novos atores entram em cena**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1988.

SADER, Eder. **Quando novos atores sociais entram em cena**. São Paulo: Hucitec, 1986.

SALLES, Estela Cristina. La evolución tributaria de Chucuito, sur del Perú, siglo XVI. **Journal of Iberian and Latin American Research**, v. 6, n. 1, p. 39–56, 2000.

SALVADOR, Evilásio. **Fundo público e seguridade social no Brasil**. São Paulo: Cortez Editora, 2010a.

SALVADOR, Evilasio. Fundo público e políticas sociais na crise do capitalismo. **Serviço Social & Sociedade**, n. 104, p. 605–631, 2010b.

SALVADOR, Evilásio; BEHRING, Elaine; BOSCHETTI, Ivanete; GRANEMANN, Sara. **Financeirização, fundo público e política social**. São Paulo: Cortez, 2012.

SALVADOR, Evilásio. Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária: com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007–2013. **Brasília: Inesc**, 2016.

SÁNCHEZ-ALBORNOZ, Nicolás. **Indios y tributos en el Alto Perú**. Madrid: Instituto de Estudios Peruanos, 1978a.

SÁNCHEZ-ALBORNOZ, Nicolás. Tributo abolido, tributo repuesto. Invariantes socioeconómicas en la Bolivia republicana. **T. Halperín Donghi (ed). El ocaso del orden colonial en Hispanoamérica**. Buenos Aires: Editora Sudamericana, [s. d.], p. 1978b.

SANDELOWSKI, Margarete. Rigor or rigor mortis: the problem of rigor in qualitative research. **Advances in nursing science**, v. 16, n. 2, p. 1–8, 1993.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Democratizar a democracia: os caminhos da democracia participativa**. São Paulo: Civilização Brasileira, 2002.

SANTOS, Boaventura de Souza. **Demodiversidade: imaginar novas possibilidades democráticas**. São Paulo: Autêntica, 2018.

SANTOS, Boaventura de Souza. Introdução. In: Santos, Boaventura de Souza (org.) **Conhecimento prudente para uma vida decente: um discurso sobre as ciências revisitado**. São Paulo: Cortez, 2006.

SANTOS, Boaventura de Sousa; AVRITZER, Leonardo. Introdução: para ampliar o cânone democrático. **Democratizar a democracia: os caminhos da democracia participativa**. [S. l.]: Civilização Brasileira, 2002. p. 39–82. Disponível em: <https://www.eurozine.com/para-ampliar-o-canone-democratico/#footnote-8>.

SANTOS, Lívio Augusto. Educação fiscal e justiça fiscal: ressignificando e construindo a cidadania. **Cadernos da FUCAMP**, v. 18, n. 32, 2019.

SANTOS, Lourival Santana. Subsídios para o Estudo da Tributação em Sergipe República (1889-2000). **Revista do Instituto Histórico e Geográfico de Sergipe**, 2016.

SANTOS, Milton. **Por uma outra globalização: Do pensamento único à consciência universal**. São Paulo: Record, 2000.

SAYEG, Ricardo Hasson. Direito quântico. In: Enciclopédia Jurídica da PUCSP. São Paulo: PUCSP, 1 maio 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/139/edicao-1/direito-quantico>. Acesso em: 28 mai. 2020.

SCHMITT, Carl. **The crisis of parliamentary democracy**. Boston: MIT Press, 1988.

SCHUMPETER, Joseph. **Capitalismo, socialismo e democracia**. [S. l.]: Leya, 2019.

SEMIGINA, Tetyana. Frustrations or moving forward? Ukrainian social work within the 'hybrid war' context. **European Journal of Social Work**, v. 22, n. 3, p. 446–457, 2019.

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

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Editora Companhia das letras, 2018.

SEN, Amartya Kumar. Democracy as a universal value. **Journal of democracy**, v. 10, n. 3, p. 3–17, 1999.

SHIELDS, James G. Political representation in France: A crisis of democracy? **Parliamentary Affairs**, v. 59, n. 1, p. 118–137, 2006.

SHWEDER, Richard A. The confessions of a methodological individualist. **Culture & Psychology**, v. 1, n. 1, p. 115–122, 1995.

SIDOU, JM. Os tributos no curso da história. **Dimensão Jurídica do Tributo** (Homenagem ao Professor Djalma de Campos). São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

SILVA, Leonardo Fetter da. Ditadura civil-militar e a aparência de normalidade constitucional: análise dos discursos na instalação do Conselho de Defesa dos Direitos da Pessoa Humana. **Oficina do Historiador**, v. 12, n. 1, p. 32029, 2019.

SMITH, John Masson. Mongol and nomadic taxation. **Harvard Journal of Asiatic Studies**, v. 30, p. 46–85, 1970.

SOARES, Leonardo Barros; MARTINS, Priscila Zanandrez. **Por uma sociedade mais transparente: participação e controle social no Brasil**. Belo Horizonte, MG: Imprensa Universitária UFMG, [s. d.].

SOKAL, Alan; BRICMONT, Jean. **Imposturas intelectuais: o abuso da ciência pelos filósofos pós-modernos**. Rio de Janeiro: Record, 1999.

SOUTO MAIOR BORGES, José. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. São Paulo: Saravia, 1984.

SOUTO MAIOR BORGES, José. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 211, p. 106–121, 2013.

SOUZA, Bruno Calil Nascimento de. **Tributação sobre herança como instrumento de combate à desigualdade social e acúmulo da riqueza: análise à luz da evolução histórica no Direito Brasileiro e Comparado**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Salvador, Salvador, 2019.

SWEDBERG, Richard; AGEVALL, Ola. **The Max Weber dictionary: key words and central concepts**. Redwood: Stanford University Press, 2016.

SYDENSTRICKER, Edgar. **A brief history of taxation in Virginia**. D. Bottom, Superintendent Public Printing, 1915. v. 21, . Disponível em: <https://archive.org/details/abriefhistoryta00buregoog/page/n4>. Acesso em: 26 dez. 2019.

TAVARES, Francisco Mata Machado. Democracia participativa, fiscalidade e participação social: a tributação participativa como mecanismo de inclusão política. In: Dilamar Cândida Martins; Manuel Ferreira Lima Filho. (Org.). **Subalternidades, fluxos e cenários**. Goiânia: PUC Goiás, 2012.

TELLES JUNIOR, Goffredo da Silva. O direito quântico. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 68, n. 1, p. 45–69, 1973.

TAYLOR, Charles. A política do reconhecimento. **Argumentos filosóficos**, 2000.

TAYLOR, Charles; GUTMANN, Amy; ROCKEFELLER, Steven Clark; WALZER, Michael; WOLF, Susan R; HABERMAS, Jürgen. **El multiculturalismo**. Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica, 1993.

TEODOROVICZ, Jefferson. **História disciplinar do direito tributário brasileiro**. Porto Alegre: Quartier Latin, 2017.

TESSITORE, Viviane. **As fontes da riqueza pública: tributos e administração tributária na Província de São Paulo (1832-1892)**. Dissertação (mestrado em história) Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, Departamento de História, São Paulo, 1995..

TEUBNER, Gunther. Dealing with paradoxes of law: Derrida, Luhmann, Wiethölter. **Critical theory and legal autopoiesis**. Manchester: Manchester University Press, 2019.

THALER, Richard H; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge: Improving decisions about health, wealth, and happiness**. New York: Penguin, 2009.

TOLEDO, Gustavo Leal. Uma crítica à memética de Susan Blackmore. **Revista de Filosofia Aurora**, v. 25, n. 36, p. 179–195, 2013.

TOMÉ, FABIANA DEL PADRE. O resgate da legalidade tributária. 2012. In: COSTA, Alcides Jorge [et al]. **Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira: IX Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2012.

TORMEY, Simon. The contemporary crisis of representative democracy. **Democratic Theory**, v. 1, n. 2, p. 104–112, 2014.

TOYODA, Hisashi. O paradoxo da complexidade do sistema tributário no ICMS como indutor da justiça fiscal. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, v. 17, n. 25, 2013.

TRINDADE, André Karam; GUBERT, Roberta Magalhães. Direito e Literatura: aproximações e perspectivas para se repensar o direito. **Direito & Literatura: reflexões teóricas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 11–66, 2008.

TURNER, Bryan S. **The Cambridge Dictionary of Sociology**. New York: Cambridge University Press, 2006.

UNGER, Roberto Mangabeira. **O direito eo futuro da democracia**. São Paulo: Boitempo Editorial, 2004.

USHENKO, Andrew. Zeno's Paradoxes. **Mind**, v. 55, n. 218, p. 151–165, 1946.

VALENCIA DUQUE, Francisco Javier. La Auditoría Continua, una herramienta para la modernización de la función de auditoría en las organizaciones y su aplicación en el Control Fiscal Colombiano. **Departamento de Informática y Computación**, 2015.

VAN BIEZEN, Ingrid; GOMES, Manuela Pena. Sobre o equilíbrio interno do poder: as organizações partidárias nas novas democracias. **Análise Social**, p. 685–708, 1998.

VAN DER MEER, Tom WG. Political trust and the “crisis of democracy”. **Oxford Research Encyclopedia of Politics**. [S. l.: s. n.], 2017.

VAN LIER, Ben; HARDJONO, Teun. Luhmann meets the Matrix Exchanging and sharing information in network-centric environments. **Journal of Systemics, Cybernetics and Informatics**, v. 9, n. 3, p. 66–70, 2011.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. 1996.

VERMEER, Hans J. **Luhmann's" social systems" theory: Preliminary fragments for a theory of translation**. Berlin: Frank & Timme GmbH, 2006.

VIGNES, JB Maurice. **Histoire des doctrines sur l'impôt en France**: les origines et les destinées de la dixme royale de Vauban. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Transdisciplinaridade pode levar abertura ao Direito Tributário. 18 dez. 2013. **Consultor Jurídico**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-dez-18/transdisciplinaridade-chave-direito-tributario>. Acesso em: 28 maio 2020.

VILLEY, Michel. **Filosofia do direito: definições e fins do direito: os meios do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

VITA, Álvaro de. Liberalismo igualitário e multiculturalismo. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 55–56, p. 05–27, 2002.

VITAL, João Maurício. História da administração tributária e aduaneira no Brasil: de 1500 à Receita Federal. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, v. 1, n. 1, p. 10–27, 2014.

- WARF, Barney. European Corruption in Geographic Perspective. **Global Corruption from a Geographic Perspective**. [S. l.]: Springer, 2019. p. 57–82.
- WEFFORT, Francisco. Novas democracias: Que democracias? **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 27, p. 05–30, 1992.
- WEFFORT, Francisco Correa. **Os clássicos da política: Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, “o federalista”**. São Paulo: Ática, 2001.
- WENDLAND, Aaron James; MERWIN, Christopher; HADJIOANNOU, Christos. **Heidegger on Technology**. London: Routledge, 2018.
- WIKIPEDIA. **Wissenschaft — Wikipedia, Die freie Enzyklopädie**, 2020a. Disponível em:  
<https://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Wissenschaft&oldid=200178447>.
- WIKIPEDIA CONTRIBUTORS. **Wissenschaft — Wikipedia, The Free Encyclopedia**, 2020b. Disponível em:  
<https://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Wissenschaft&oldid=948243369>.
- WILKIN, Peter. **Hungary’s crisis of democracy: The road to serfdom**. Lanham: Lexington Books, 2016.
- WON, Youngsu; OTHERS. South Korea: Big win as Park Geun-hye impeached. **Green Left Weekly**, n. 1130, p. 18, 2017.
- YAMAOKA, Celina. A história do imposto sobre circulação de mercadorias—do IVM ao ICMS. **Revista Jurídica**, v. 3, n. 36, p. 40–53, 2014.
- YAN, Xu. No Taxation without Representation: China’s Taxation History and its Political-Legal Transitions. **Hong Kong LJ**, v. 39, p. 515, 2009.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação**. São Paulo: Saravia, 2017.