

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

RAPHAEL SILVA RODRIGUES

**TRANSCENDÊNCIA DA EDUCAÇÃO FISCAL
COM BASE NA FILOSOFIA DOS VALORES**

Belo Horizonte

2021

RAPHAEL SILVA RODRIGUES

**TRANSCENDÊNCIA DA EDUCAÇÃO FISCAL
COM BASE NA FILOSOFIA DOS VALORES**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Henrique Carvalho Salgado.

Linha de Pesquisa: Estado, Razão e História.

Área de Concentração: Teoria da Justiça.

Belo Horizonte
2021

Ficha catalográfica elaborada pelo bibliotecário Junio Martins Lourenço - CRB 6 3167.

R696t Rodrigues, Raphael Silva

Transcendência da educação fiscal com base na Filosofia dos valores [manuscrito] / Raphael Silva Rodrigues.-- 2022.

Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.

1. Direito - Filosofia - Teses 2. Valores - Teses
3. Impostos I. Salgado, Ricardo Henrique Carvalho II. Universidade Federal de Minas Gerais - Faculdade de Direito III. Título

CDU:340.12



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO
COLEGIADO DO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

FOLHA DE APROVAÇÃO

TRANSCENDÊNCIA DA EDUCAÇÃO FISCAL COM BASE NA FILOSOFIA DOS VALORES

RAPHAEL SILVA RODRIGUES

Tese de Doutorado defendida e aprovada, no dia 19 de agosto de 2021, pela Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais constituída pelos seguintes Professores Doutores:

Ricardo Henrique Carvalho Salgado - UFMG - (Doutor) (Orientador)
Gonçal Mayos Solsona - Universidade de Barcelona - (Doutor)
Paulo Adyr Dias do Amaral - UFMG - (Doutor)
Karine Salgado - UFMG - (Doutora)
Regis Fernandes de Oliveira - Universidade de São Paulo-USP - (Doutor)
Newton de Oliveira Lima - UFPB - (Doutor)

Belo Horizonte, 02 de fevereiro de 2022.

Professor Dr. Emilio Peluso Neder Meyer
Coordenador do PPGD/UFMG



Documento assinado eletronicamente por **Emilio Peluso Neder Meyer, Coordenador(a) de curso de pós-graduação**, em 02/02/2022, às 11:37, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.ufmg.br/sei/controlador_ex_tern_o.php?ba_o=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1229000** e o código CRC **474EDDB1**.

AGRADECIMENTOS

Agradecer é mais do que um gesto de cordialidade, é, pois, necessário. É um reconhecimento existencial da nossa finitude e da necessidade de sermos com os outros. Assim, compartilhando dessa percepção venho dizer o meu “muito obrigado” a todos aqueles que de algum modo contribuíram para que esse doutorado tornasse uma realidade.

A Deus, não apenas por representar o sentido último, mas também por nos conceder, por meio da Sua infinita misericórdia, a salvação como dádiva imerecida da graça divina.

A minha família, que sempre caminhou comigo durante toda essa jornada, até nos momentos mais complicados da alma. Com eles, desde cedo, tenho encontrado apoio, incentivo e exemplos a serem seguidos. Neste quesito, jamais poderia deixar de citar os nomes daqueles que contribuíram, sobremaneira, para que esse momento pudesse se tornar realidade.

Aos meus avós maternos, Nonô (*in memoriam*) e Dalva (*in memoriam*), exemplos de humildade e sabedoria inalcançáveis para seres desse mundo. Minha gratidão eterna! Aos meus avós paternos, José Onofre e Yedda (*in memoriam*), pelo carinho, ajuda e aporte até os dias atuais. Quanta falta vocês me fazem!

Aos meus pais, José Roberto e Cibele Lúcia, na condição de unidade familiar, exemplos de dedicação irrestrita pela prole, desde a educação em valores até no apoio constante da manutenção de bem-estar dos filhos e agora dos netos.

As minhas irmãs, Anna Paula e Anna Luiza, pelo carinho e apoio constantes durante toda a minha caminhada. Aos meus sobrinhos, Matheus, Anna Clara e Anna Beatriz, que em breve já estará entre nós, saltitando e brincando.

Aos meus tios e primos pelo imenso carinho dispendido ao longo da minha caminhada.

A Thaís, que embora não estejamos mais juntos, sempre foi uma grande incentivadora dos meus estudos e jamais deixou de envidar esforços para se dedicar a nobre e tão árdua missão de cuidar da família. Gratidão e perdão. Obrigado às famílias “Colen” e “Assis”, com as quais muito aprendi e por isso tenho profunda gratidão. A minha querida e amada filha, Raphaela, razão de todo o meu esforço e do meu desejo de ser uma pessoa melhor nesse mundo. Papai te ama!

Ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais que proporcionou todas as condições para a minha formação acadêmica e para o desenvolvimento dessa pesquisa.

Agradecimento especial deve ser realizado ao Professor Doutor Ricardo Henrique Carvalho Salgado, dileto orientador e ser humano de qualidades ímpares. Sem a sua orientação, carinho e paciência, jamais seria possível atingir os objetivos aqui alçados. Falar do Professor Ricardo Salgado, como carinhosamente o chamamos, é fácil e difícil ao mesmo tempo. Fácil porque o Professor Ricardo Salgado é um ser humano de valores em sua essência, sendo que tive o privilégio de compartilhar com ele os louros e as angústias da academia durante esses últimos anos. Por outro lado, trata-se de missão difícil, pois o Professor Ricardo Salgado possui uma inteligência e raciocínio invejáveis e mesmo assim, em sua completa bondade e sabedoria, permite com que nós, meros estudantes, possamos compreender com leveza e paz as suas brilhantes lições.

Ao Professor Doutor Joaquim Carlos Salgado, uns dos meus primeiros professores na seara do Direito, por constantemente nos instigar à novas reflexões e por ensinarmos como um pesquisador deve equilibrar a serenidade e a inquietação.

Agradeço, ainda, ao Professor Doutor Paulo Adyr Dias do Amaral, o qual infelizmente não pude ter o prazer de aproveitar das suas lições nos últimos anos, por motivos alheios à nossa vontade, mas pelo qual nutro profundo respeito e admiração.

Aos meus queridos professores e colegas que me fizeram (re)pensar a respeito dos caminhos que estavam sendo percorridos. Neste ponto, deveria citar vários nomes, mas temo por esquecê-los, o que de fato não seria justo. Contudo, tomo a liberdade de fazer expressa menção à dois amigos e Doutores que não poderiam deixar de constar nessa oportunidade. Até porque acompanharam de perto as minhas dificuldades pessoais e profissionais nesses último tempos, sempre ponderando o melhor caminho para o momento vivenciado. Pelo que desde já expresso a minha profunda admiração à ambos. Daniel Carreiro e Gustavo Felipe, muito obrigado!

Enfim, como agradecer a todos aqueles que merecem gratidão? Como as palavras podem traduzir uma gratidão tão profunda e em tantos sentidos diferentes? Impossível. Todos vocês fazem a minha história. Fato é que existem aqueles que nenhuma gratidão, nenhuma expressão e demonstração seriam, são e serão suficientes. Mas vale a pena tentar.

*Só conhecemos os homens quando conhecemos
os critérios de valoração a que eles obedecem;
é destes que dependem o seu caráter e o seu comportamento
em face das situações da vida
(HESSEN, 2001, p. 34).*

*O mundo do valioso é o do superamento ético
(REALE, 2002, p. 200).*

*A transformação do mundo não se dá pela espada, mas pela educação
(SALGADO, 1986, p. 311).*

RESUMO

Esta tese pretende compreender a viabilidade da educação fiscal no contexto da filosofia dos valores. A metodologia apresenta um enfoque crítico-dialético bibliográfico e documental em que se adotou a abordagem de pesquisa qualitativa com característica subjetiva, dada a multidisciplinaridade de campos e assuntos. Com a finalidade de estruturar seu desenvolvimento, foram buscadas respostas a duas indagações: (i) qual a importância dos valores em matéria de educação/cidadania fiscal? (ii) a filosofia dos valores pode transcender a educação fiscal? Tornou-se necessário verificar o conteúdo ético nas chamadas relações jurídicas tributárias, identificar como e quando ocorreu a evolução histórica da tributação e sua imposição, discutir a questão da ética como instrumento de novos paradigmas, buscar compreender a distinção existente entre dever e obrigação com base na Filosofia dos Valores e demonstrar a importância da Educação Fiscal. Os resultados indicam que a transcendência dos valores não significa um estado situado fora do alcance de um ser humano, mas se refere a um movimento contínuo, um ato de abertura e de uma ultrapassagem, próprias ao homem no mundo. A perversão dos valores foi denunciada inúmeras vezes, mas esta perversão não pode ser entendida no sentido platônico do termo, um sinal da perda de sentido da transcendência, mas esta transcendência é a causa da perversão e da degradação de valores transformados em ideais abstratos, utópicos e ilusórios. A literatura afirma que nada é tão perigoso como a evolução dos valores situados em discursos, manifestos pedagógicos e nas cartas ratificadas pelas nações. A inversão dos valores, uma reviravolta completa na moral moderna, tem a tendência de nunca acabar, e esta é uma realidade preocupante. Pode-se, então, considerar que não são os valores que faltam neste mundo, mas são os sujeitos que faltam aos valores. O ser humano é essencialmente autônomo não por pertencer a uma determinada comunidade, mas por ser sujeito de sua razão, sendo o critério decisivo de sua personalidade a autodeterminação e o auto aperfeiçoamento. Este processo ocorre por meio da educação moldando o comportamento das crianças para que, quando adultos, tenham sua própria consideração moral e saibam reagir adequadamente frente a situações em que precisem decidir o que fazer e de que maneira podem conviver pacífica e responsabilmente em sociedade. Defende-se que o papel dos valores no desenvolvimento pessoal seja decisivo, cabendo às famílias e às escolas consolidar, por meio da educação, os conceitos de ética, moral e respeito às normas jurídicas junto às crianças e adolescentes para efeito de maior harmonia entre as pessoas e o Estado.

Palavras-chave: Educação fiscal. Filosofia dos valores. Ética e cidadania fiscal.

ABSTRACT

This thesis intends to address the feasibility of Fiscal Education within the context of the Philosophy of Values. The methodology has a bibliographic and documental critical-dialectical focus, in which a qualitative research approach with a subjective characteristic was adopted, given the multidisciplinary nature of fields and topics. In order to structure its development, answers were sought to two questions: (i) What is the importance of values in terms of Fiscal Education/Citizenship? (ii) Can the Philosophy of Values transcend Fiscal Education? It became necessary to verify the ethical content in the so-called "legal-tax relations," identify how and when the historical evolution of taxation and its imposition occurred, discuss the issue of ethics as an instrument of new paradigms, seek to understand the existing distinction between duty and obligation based on the Philosophy of Values and demonstrate the importance of Fiscal Education. The results indicate that the transcendence of values does not mean a state beyond the reach of a human being, but refers to a continuous movement, an act of opening and overtaking, proper to humans in the world. The corruption of values has been denounced countless times, but this corruption cannot be understood in the Platonic sense of the term, a sign of the loss of the meaning of transcendence, but this transcendence is the cause of the corruption and degradation of values, which have been transformed into abstract, utopian and illusory ideals. Literature states that nothing is as dangerous as the evolution of values, as seen in speeches, pedagogical manifestos and charters ratified by nations. The inversion of values, a complete turnaround in modern morality has a tendency to never end, and this is a disturbing reality. It can be considered, then, that values are not lacking in this world, but it is the subjects who lack values. Human beings are essentially autonomous, not because they belong to a certain community, but because they are subject to their reason, the decisive criterion of their personality being self-determination and self-improvement. This process takes place through education, by shaping the behavior of children so that, as adults, they have their own moral judgment and know how to respond appropriately to situations in which they need to decide what to do and how they can live together, both peacefully and responsibly in society. It is argued that the role of values in personal development is decisive, and it is up to families and schools to consolidate, through education, the concepts of ethics, morals and respect for legal norms with children and adolescents, in order to achieve improved harmony between the people and the State.

Keywords: Fiscal Education. Philosophy of Values. Ethics and Fiscal Citizenship.

RIASSUNTO

Questa tesi intende discutere la fattibilità dell'Educazione Fiscale nel contesto della Filosofia dei Valori. La metodologia ha un focus critico-dialettico bibliografico e documentale, in cui è stato adottato un approccio di ricerca qualitativa con una caratteristica soggettiva, data la multidisciplinarietà di ambiti e argomenti. Per strutturarne lo sviluppo, sono state cercate risposte a due domande: (i) Qual è l'importanza dei valori in termini dell'Educazione/Cittadinanza Fiscale? (ii) Può la Filosofia dei Valori trascendere l'Educazione Fiscale? Si è reso necessario verificare il contenuto etico nei cosiddetti "rapporti giuridico-fiscali", individuare come e quando si è verificata l'evoluzione storica della tassazione e la sua imposizione, discutere il tema dell'etica come strumento di nuovi paradigmi, cercare di comprendere la distinzione esistente tra dovere e obbligo basata sulla Filosofia dei Valori e dimostrare l'importanza dell'Educazione Fiscale. I risultati indicano che la trascendenza dei valori non significa uno stato fuori dalla portata di un essere umano, ma si riferisce a un movimento continuo, un atto di apertura e di sorpasso, proprio dell'uomo nel mondo. La corruzione dei valori è stata denunciata innumerevoli volte, ma questa corruzione non può essere intesa nel senso platonico del termine, segno della perdita del senso della trascendenza, ma questa trascendenza è causa della corruzione e del degrado dei valori, che sono stati trasformati in ideali astratti, utopici e illusori. La letteratura afferma che nulla è pericoloso quanto l'evoluzione dei valori, come si vede nei discorsi, nei manifesti pedagogici e nelle carte ratificate dalle nazioni. L'inversione dei valori, un completo capovolgimento della morale moderna, tende a non finire mai, e questa è una realtà inquietante. Si può ritenere, allora, che i valori non mancano a questo mondo, ma sono gli individui che mancano di valori. Gli esseri umani sono essenzialmente autonomi, non perché appartengono a una certa comunità, ma perché sono soggetti alla loro ragione, il criterio decisivo della loro personalità è l'autodeterminazione e lo sviluppo personale. Questo processo avviene attraverso l'educazione, modellando il comportamento dei fanciulli in modo che, da adulti, abbiano un proprio giudizio morale e sappiano rispondere adeguatamente alle situazioni in cui devono decidere cosa fare e come possono vivere insieme, sia pacificamente che responsabilmente nella società. Si sostiene che la funzione dei valori nello sviluppo personale è decisiva e spetta alle famiglie e alle scuole consolidare, attraverso l'educazione, i concetti di etica, morale e rispetto delle norme legali con i fanciulli e i ragazzi, al fine di raggiungere una migliore armonia tra il popolo e lo Stato.

Parole chiave: Educazione fiscale. Filosofia dei Valori. Etica e Cittadinanza fiscale.

RESUMEN

Esta tesis pretende abordar la viabilidad de la Educación Fiscal en el contexto de la Filosofía de los Valores. La metodología tiene un enfoque crítico-dialéctico bibliográfico y documental, en el que se adoptó un enfoque de investigación cualitativo, con una característica subjetiva, dada la multidisciplinariedad de campos y temas. Para estructurar su desarrollo se buscaron respuestas a dos preguntas: (i) ¿Cuál es la importancia de los valores en materia de Educación/Ciudadanía Fiscal? (ii) ¿Puede la Filosofía de los Valores trascender la Educación Fiscal? Se hizo necesario verificar el contenido ético en las llamadas “relaciones jurídico-tributarias”, identificar como y cuando ocurrió la evolución histórica de la tributación y su imposición, discutir el tema de la ética como un instrumento de nuevos paradigmas, buscar entender la distinción existente entre deber y obligación basada en la Filosofía de los Valores y demostrar la importancia de la Educación Fiscal. Los resultados indican que la trascendencia de los valores no significa un estado fuera del alcance del ser humano, sino que se refiere a un movimiento continuo, un acto de apertura y sobrepasar, propio del ser humano en el mundo. La corrupción de valores ha sido denunciada en innumerables ocasiones, pero esta corrupción no puede entenderse en el sentido platónico del término, signo de la pérdida del sentido de la trascendencia, pero esta trascendencia es la causa de la corrupción y degradación de los valores, que se han transformado en ideales abstractos, utópicos e ilusorios. La literatura afirma que nada es tan peligroso como la evolución de los valores, como se ve en los discursos, los manifiestos pedagógicos y las cartas ratificadas por las naciones. La inversión de valores, un cambio total en la moralidad moderna, tiende a no terminar nunca, y esta es una realidad inquietante. Se puede considerar, entonces, que valores no faltan en este mundo, pero son los sujetos los que carecen de valores. Los seres humanos son esencialmente autónomos, no porque pertenezcan a una determinada comunidad, sino porque están sujetos a su razón, siendo el criterio decisivo de su personalidad la autodeterminación y el desarrollo personal. Este proceso se da a través de la educación, moldeando el comportamiento de los niños para que, como adultos, tengan su propio juicio moral y sepan responder adecuadamente a situaciones en las que necesitan decidir que hacer y como vivir juntos, tanto pacífica y responsablemente en la sociedad. Se argumenta que la función de los valores en el desarrollo personal es decisiva, y corresponde a las familias y escuelas consolidar, a través de la educación, los conceptos de ética, moral y respeto a las normas legales con los niños y adolescentes, a fin de lograr una mayor armonía entre el pueblo y el Estado.

Palabras clave: Educación fiscal. Filosofía de los Valores. Ética y Ciudadanía fiscal.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento.

C&T – Ciência e Tecnologia.

CF/88 – Constituição Federal de 1988.

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

GET – Grupo de Educação Tributária.

GETE – Grupo de Educação Tributária Estadual.

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal.

MEC – Ministério da Educação.

MF – Ministério da Fazenda.

ONU – Organização das Nações Unidas.

PI – Portaria Interministerial.

PNAFE – Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal dos Estados.

PNAFM – Programa Nacional de Apoio à Gestão Administrativa e Fiscal dos Municípios.

PNEF – Programa Nacional de Educação Fiscal.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	ASPECTOS INVESTIGATIVOS	17
2.1	Problemas de Pesquisa	17
2.2	Justificativa	20
2.3	Objetivos.....	26
2.4	Metodologia	27
3	ÉTICA E MORAL	30
3.1	A Lei Moral Fundamental e o Conceito do Dever	36
3.2	Moral Absoluta ou Relativa?	40
3.3	Concepções Contemporâneas de Ética	48
4	A QUESTÃO DA ÉTICA COMO INSTRUMENTO DE NOVOS PARADIGMAS	58
4.1	A Ética, a Moral, o Homem e o Direito.....	60
4.2	A Ética dentro da Relação Jurídico-Tributária	67
4.3	A Filosofia aplicada à Ética Fiscal: Revisão sintética da literatura.....	71
5	TRIBUTAÇÃO.....	74
5.1	Conceito do Tributo para os Romanos	76
5.1.1	<i>Fundamento romano da imposição fiscal</i>	77
5.2	Evolução Histórica da Tributação	82
5.3	Filosofia e Direito Tributário	87
5.4	A Função Social dos Tributos.....	92
5.5	O Dever Fundamental de Pagar Tributos.....	97
5.5.1	<i>Entendimentos filosóficos e sociológicos</i>	102
5.5.2	<i>Entendimentos jurídicos</i>	107
5.6	Solidariedade e Tributação	113
6	A FILOSOFIA DOS VALORES	122
6.1	A Existência do Valor.....	125
6.2	A Teoria do Conhecimento e o Conhecimento dos Valores	129
6.3	A Realização dos Valores.....	137
6.4	A Liberdade Moral e os Valores.....	143
7	COMENTÁRIOS PRÉVIOS À CONCLUSÃO: CONSIDERAÇÕES SOBRE A EDUCAÇÃO E A EDUCAÇÃO FISCAL	147
7.1	O Desenvolvimento Moral no Comportamento Humano	154
7.2	Educação.....	154
7.3	Educação Fiscal	158

8	CONCLUSÕES	176
8.1	Sugestões.....	178
	REFERÊNCIAS.....	180

1 INTRODUÇÃO

A doutrina atual da interpretação tem estabelecido uma diferença fundamental entre texto e norma. O texto normativo não é a norma jurídica, resultado da interpretação dos textos normativos, que se reveste no resultado da ação do intérprete. Não há norma jurídica nos textos normativos. A norma jurídica é resultado da interpretação de pessoas com tradições de pré-compreensões próprias. A consequência disso é que o texto pode permanecer o mesmo, mas a norma jurídica pode mudar, ou seja, o que muda é a interpretação normativa do texto.

Na Teoria Positivista, o Direito não guarda relação com outros elementos hermenêuticos que não os propriamente positivados pela norma jurídica, como, por exemplo, a moral, os aspectos sociais, políticos e econômicos que contornam a sociedade, criando, assim, um campo interpretativo de natureza formalista.

Ocorre que a norma positivada deve ser encarada como ponto de partida na interpretação das controvérsias jurídicas, e não como único meio para resolução dos problemas derivados das ações humanas¹.

Com efeito, essa mudança rompe com a ideia de que a norma era resultado da ação do legislativo. A norma era prerrogativa do legislativo. Em verdade, quem dá a norma é o intérprete, o Poder Judiciário.

O texto constitucional vigente (BRASIL. Constituição..., 1988) constituiu a República Federativa do Brasil como um Estado Democrático de Direito. Concebido a partir do princípio democrático, o Estado Brasileiro sustenta-se no poder a ele atribuído pelo povo.

Apesar de soberano, o Estado e seus dirigentes estão subordinados aos mandamentos da Carta Magna que, a um só tempo, outorga poderes e os limita em nome do povo. O poder de tributar, em especial, encontra na Constituição diversas normas que estabelecem as condições para o seu exercício.

No contexto do Estado Democrático de Direito em que se estrutura a ordem jurídica brasileira, as normas e princípios fundamentais que sustentam o ordenamento

¹ Segundo Arthur Machado Paupério (1991, p. 166-167), o positivismo jurídico não considerou que a ordem jurídica pudesse corromper-se, passando a ter fé incalculável na legalidade, corporificando a própria legitimidade. E arremata seu pensamento dispondo que “*quando a legalidade corporifica positivamente de valores ou atinge a sua plenitude, identifica-se ela com a própria legitimidade*” (PAUPÉRIO, 1991, p. 69).

jurídico encontram-se positivadas no texto constitucional, seja de forma expressa ou implícita².

Ressalta-se que é no âmbito constitucional onde se encontram os fundamentos e os critérios de limitação da ação estatal na instituição dos tributos que tem como objetivo primordial efeitos meramente arrecadatários. Não tem sido rara a situação hodierna de os cidadãos se depararem com a criação de normas fiscais pelo Estado em flagrante conflito com as limitações constitucionais ao poder de tributar.

O poder de império estatal quando do ato de tributação encontra fundamento tanto em razões ético-morais como em razões institucionais em sentido estrito tais como o princípio da universalização kantiano e normas positivas que reafirmam o poder de tributar pelo Estado, o qual decorre da própria estrutura escalonada do sistema jurídico, refletindo, portanto, a ideia do mecanismo de satisfação dos objetivos fundamentais elegidas pelo constituinte originário.

Com base nessa concepção teórica e em Kant, Dwight Furrow³ afirma que a legitimidade no tratamento dos cidadãos perante a sociedade está vinculada diretamente ao seu livre consentimento quando da realização de acordos entre as partes envolvidas no processo de análise.

O respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar encontra sua justificação não apenas em argumentos práticos e filosóficos, mas também em argumentos institucionais, como, por exemplo, o contexto institucional, a tradição jurídica, a estrutura constitucional e doutrinas jurídico-teóricas dominantes.

Por outro lado, ao se conceituar o tributo como dever fundamental, consistente em prestação pecuniária que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é

² Eros Roberto Grau nos ensina que os princípios, explícitos ou implícitos, constituem norma jurídica. Entende o jurista que a norma jurídica deve ser considerada gênero que abarca as espécies denominadas regras e princípios: “A interpretação do direito deve ser dominada pela força dos princípios; são eles que conferem coerência ao sistema. Além disso, é importante observarmos que a circunstância de serem eles elementos internos ao sistema dispensa o recurso à metáfora da “ordem de valores” como via para a realização de “justiça material” – recurso ao qual estão dispostos a recorrer todos quantos, por ingenuidade ou por excesso de otimismo, supõem possa o direito posto pelo Estado, sendo apenas *lex, produzir ius*”. (GRAU, 2006, p. 55).

³ FURROW, Dwight. **Ética**: conceitos-chave em Filosofia. Porto Alegre: Artmed, 2007, p. 98.

exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição⁴.

No mundo moderno, verifica-se claramente a ocorrência do fenômeno voltado ao empobrecimento da Ciência Jurídica pelo seu distanciamento da Ética, sendo que esta deve se manter presente e intacta na elaboração, interpretação e na aplicação das leis⁵.

A Ética moderna é marcada pela obra de Immanuel Kant, que chegou a publicar em 1785 a “**Fundamentação da Metafísica dos Costumes**” e em 1788 a “**Crítica da razão prática**”, obras que antecederam a Revolução Francesa (1789). O referido filósofo, por meio da racionalidade, propôs uma ética transcendental baseada na razão que investigaria os conceitos metafísicos para construir uma ética universal⁶.

Do ponto de vista vulgar, tem-se o senso comum existirem leis que “pegam” e outras que “não pegam” no Brasil, de modo que esta ideia está inserida nesse contexto como se o cumprimento das normas fosse uma deliberação pessoal de cada um, mediante sua própria avaliação de conveniência, e não um pressuposto do dever de cidadania, no contexto do Estado Democrático de Direito. É um traço cultural da sociedade brasileira, que entende o dever de cumprir as normas jurídicas como “obrigação” e não como elemento fundamental de cidadania.

Para avaliar essa distinção, busca-se apoio na teoria dos imperativos categóricos e hipotéticos de Immanuel Kant⁷. De acordo com a filosofia kantiana, a análise do *dever* parte, inicialmente, da relação entre este e o *bom*, na qual a “boa vontade” adquire grande importância. A “boa vontade”, ou “ação boa”, caracteriza-se por ser aquela que se realiza não por sua conformidade ou adequação à consecução de determinados fins, mas, exclusivamente, por ser “boa por si mesma”. Para Kant, a razão, por meio dos chamados “imperativos”, fornece os dados para que o homem proceda no sentido de chegar ao bem moral.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 334.

⁵ Nesse sentido, vale citar as lições de Enrique Dussel (2002, p. 62-63) de que “o procedimento formal de ‘simplificação’ para tornar ‘manejável’ o sistema-mundo produz subsistemas formais racionalizados que [...] não têm pautas internas de auto-regulação de seus limites na reprodução e crescimento da vida de casa sujeito ético”.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 120.

⁷ KANT, Immanuel. **Fundamentação da Metafísica dos costumes e outros escritos**. São Paulo: Martin Claret, 2004, p. 51 et seq.

Assim, hipotéticos seriam os imperativos que representassem a necessidade prática de uma ação possível como meio de conseguir outra coisa que se quer (ou que é possível que se queira). Categóricos, por sua vez, seriam aqueles que representassem uma ação por si mesma, sem nenhum outro fim que lhe determine objetivamente como necessária. Em mal-acabada síntese: se a ação é boa somente como meio para alguma coisa, então o imperativo que a determina é hipotético. Porém, se a ação é representada como boa em si, isto é, como necessária segundo uma vontade conforme a razão, estar-se-á diante de um imperativo categórico.

Por intermédio dos imperativos, Kant faz a distinção entre dever e obrigação, distinguindo a atuação conforme o dever (donde se poderia tirar o conceito de obrigação) e a atuação pelo dever. Fala-se, então, em dever quando a ação é devida pelo seu valor intrínseco, e de obrigação quando ela é determinada por força de algo. Enquanto no dever a assunção seria sempre incondicional, no caso da obrigação esta estaria condicionada à consecução de um objetivo.

Já no âmbito jurídico essa distinção também se encontra formulada na teoria de Hans Kelsen, segundo a qual as obrigações jurídicas teriam como conteúdo determinada conduta estabelecida pelo ordenamento, estando estreitamente conectadas com a sanção. O sujeito da obrigação jurídica seria, dessa forma, aquele cuja conduta está determinada na obrigação e a quem é imputada a sanção no caso de seu descumprimento.

O positivismo kelseniano não diferencia dever jurídico de obrigação jurídica, derivando ambos do mandamento de uma norma positivada. A diferenciação efetuada é tão somente entre dever jurídico e dever moral.

Segundo Kelsen⁸, o conceito de dever jurídico implica também um “dever ser”. Se alguém está juridicamente obrigado a determinada conduta, isso significa que um órgão “deve” lhe aplicar uma sanção no caso de se comportar de maneira contrária. O conceito de dever jurídico, porém, difere do conceito de dever moral pelo fato de o primeiro não ser a conduta que a norma “exige”, a conduta que deve ser observada. O dever jurídico seria, pelo contrário, o comportamento por cuja observância o ato antijurídico é evitado, é dizer, a conduta oposta àquela que constitui a condição da sanção.

⁸ KELSEN, Hans. **Teoria Geral do direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 85-86.

Entretanto, apesar de não se negar que tanto o dever jurídico quanto a obrigação jurídica se fundamentam primordialmente no comando de uma norma positivada, defende-se uma diferenciação entre os dois conceitos tendo em vista, por exemplo, os interesses protegidos e o grau de concretude que carregam⁹.

Em face dos interesses protegidos, a obrigação jurídica é caracterizada pela exigência de um comportamento específico de um sujeito em face de outro que, por força do ordenamento jurídico, tem a prerrogativa de exigir sua execução. A obrigação jurídica, portanto, surge sempre em uma relação jurídica específica que se encontra vinculada a um direito subjetivo de outro sujeito que é parte (ativa) da mesma relação.

Quando, de outro lado, se verifica uma situação em que a titularidade do interesse afetado é genérica ou indeterminável, tem-se um dever jurídico. Essa situação se apresenta com mais frequência quando a titularidade do interesse está fixada em um órgão público. Muitas vezes, a relação jurídica com o ente estatal pode se desenvolver sob a ótica de Direito Privado, como uma obrigação jurídica *stricto sensu*. Em outras ocasiões, contudo, tem-se apenas uma prerrogativa juridicamente assegurada ao ente público, que somente se transforma em obrigação jurídica quando exercitada por este.

Um exemplo concreto de dever jurídico, de matiz constitucional, é o dever de recolher tributos previsto no Capítulo I do Título VI da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que delega aos entes políticos a capacidade de instituir determinados tributos. Entretanto, a simples previsão constitucional da competência impositiva, por si só, não provoca o surgimento de obrigações tributárias concretas.

Nessa perspectiva, apesar de a norma constitucional não produzir diretamente o surgimento de obrigações tributárias, é inegável que a Constituição Federal impõe aos cidadãos um dever: o de contribuir para o sustento dos gastos públicos, *dever* este que, mediante a sua concreção por lei, faz efetivamente surgir relações jurídicas tributárias.

Não é por acaso que os textos constitucionais utilizam normalmente o termo *dever* ao invés do termo *obrigação*, com o claro objetivo de dar maior força ao conteúdo normativo que consagram, relacionando a este um implícito componente moral. Desta forma, não se visualiza a existência da previsão de obrigações jurídicas

⁹ PAUNER CHULVI, Cristina. **El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos Y Constitucionales, 2001, p. 36.

stricto sensu dirigidas especificamente aos cidadãos no corpo das Constituições, sendo que as obrigações previstas constitucionalmente quase sempre se dirigem aos entes estatais. Reside neste ponto um importante critério de diferenciação entre deveres constitucionais e obrigações jurídicas.

Aqui se faz importante uma ressalva: a concepção do dever de contribuir como dever de cidadania não se presta, de forma alguma, a legitimar abusos ou ilegalidade. Pelo contrário, o conhecimento do fundamento da tributação trabalha em duas frentes: se, de um lado, integra valor ao dever do contribuinte, de outro, dá uma consciência dos seus direitos como cidadão-contribuinte, o que lhe permite detectar e se insurgir contra desmandos ou arbitrariedades, porventura cometidas, no exercício da tributação. Inserido, por excelência, no campo constitucional, o dever tributário se relaciona, efetivamente, com o conjunto de princípios e direitos que caracterizam o constitucionalismo moderno.

Trata-se apenas da exemplificação de um dos deveres fundamentais de cidadania que tem feição valorativa específica no Estado Democrático de Direito. Numa análise sucinta, são exigências pertinentes ao bem-estar da sociedade democrática de acordo com a concepção de que o homem não é um indivíduo isolado, mas, sim, uma pessoa inserida na estrutura social e de quem podem e devem ser exigidas contraprestações sociais. Se o Estado moderno tem, de um lado, a função precípua de prever, proteger e efetivar os direitos fundamentais dos cidadãos, de outro tem o direito de lhes imputar certos deveres, decorrentes da responsabilidade social de cada um.

Os deveres fundamentais, portanto, são normas veiculadoras de deveres jurídicos do homem e do cidadão, decorrentes de sua posição na estrutura social e do papel que desempenha nela. Albergam em seu conteúdo normativo valores que são imprescindíveis à comunidade que, por isso, podem exigir de cada indivíduo o seu cumprimento¹⁰.

Deveres fundamentais relacionam-se com direitos fundamentais, uma vez que ambos constituem o estatuto constitucional do indivíduo. Superada a concepção individualista da cidadania, impõe-se o reconhecimento do dever de solidariedade social do cidadão.

¹⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar imposto**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 64.

A subordinação cidadã aos deveres fundamentais não se dá mais como um “ônus” da vida social, mas como decorrência imediata de sua posição social e que se encontra vinculada a valores como o respeito à dignidade humana e a solidariedade social. Não só o Estado tem uma posição ativa no Estado Social, com o dever de combater as desigualdades sociais e propiciar a cada cidadão a possibilidade de desenvolver as suas potencialidades, mas também o conjunto dos cidadãos, principalmente os mais bem aquinhoados socialmente, deve participar na busca desses objetivos.

Com base na classificação ética dos valores, há uma aparente inversão dos postulados kantianos. Por intermédio dos imperativos categóricos, Kant faz a distinção entre dever e obrigação, distinguindo a atuação conforme o dever (de onde se poderia tirar o conceito de obrigação) e a atuação pelo dever¹¹.

Para a Filosofia dos Valores, o valor moral não se baseia na concepção do conceito do “dever”, mas que todo “dever” se encontra fundamentado em um valor¹².

Refletir, portanto, sobre a prática educacional em relação às questões fiscais do Estado implica debater por uma necessidade de democratização do acesso ao conhecimento à sociedade, em meio ao desenvolvimento dos valores à cidadania.

Na presente tese pretende-se justamente analisar e estabelecer critérios para uma transcendência da educação fiscal com base na Filosofia dos Valores.

¹¹Já para Max Scheler (1948), conforme ensinamentos de José Maurício de Carvalho (2004, p. 48), “ao contrário da proposição de uma ética formal, seria possível defender uma ética universal com apoio na experiência dos cidadãos nos valores”.

¹²NALINI, José Renato. **Ética geral e profissional**. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 108. A título de explicação, Eduardo García Máynez (1970, p. 46) ensina que “a *Filosofia Valorativa* separa cuidadosamente o problema da intuição dos valores – que é epistemológico – daquele da existência do valor – que é ontológico”. (destaques do autor).

2 ASPECTOS INVESTIGATIVOS

No domínio intelectual, são conhecidos o desejo insaciável de saber do homem e sua infinita sede de verdade. Jamais o espírito humano pode chegar a dizer que encontrou a verdade. Pelo contrário, quanto mais investiga e mais sabe, maior é o número de mistérios de que se sente rodeado. Cada novo conhecimento é para ele o ponto de partida para novos problemas (HESSEN, 2001, p. 215).

2.1 Problemas de Pesquisa

Para esclarecimento dos problemas colocados, imprescindível é a compreensão preliminar do '*Modelo de Cidadania Fiscal*' sem se descurar de elementos mais filosóficos ligados à estrutura social, com base no real alcance da Ciência do Direito à sociedade de maneira desvinculada de regras totalmente fechadas (FERRAZ JR., 1980, p. 35¹³).

A cidadania fiscal tem sido costumeiramente tratada em conjunto com o dever fundamental de pagar tributos e com a justificação de tal dever com base na noção do Estado Social. Assim, reconhecendo-se a consolidação doutrinária sobre tais questões, propõem-se novas frentes de discussão sobre este tema.

Nesse sentido firma-se, num primeiro momento, que o dever de recolher tributos é eminentemente normativo, de modo que decorre necessariamente de uma norma jurídica que assim o determina. No entanto, mais do que uma norma jurídica, há todo um sistema normativo por vezes demasiadamente complexo como o brasileiro, que induz e obriga ao pagamento de tributos.

Com base nesta premissa, a de que o pagamento de tributos é um dever moderno constituído por um complexo de normas contra as quais o cidadão, independentemente do regime, não possui possibilidade jurídica de se esquivar, analisa-se a eficácia desse dever legal. Nesse ponto, observa-se que muito embora obrigatório e de inadmissível negação ou ignorância por parte do cidadão pelo

¹³ A seu turno, Ferraz Jr. (1980, p. 35) observa que “uma parte da doutrina do século XX recusará a concepção positivista de sistema, não só enquanto estrutura formal fechada e acabada, mas também enquanto instrumento metódico do pensamento jurídico. Em relação à primeira questão, o direito se revela, enquanto realidade complexa, numa pluralidade de dimensões, que apontam para uma estrutura necessariamente aberta, de uma historicidade imanente. Em relação à segunda, observa-se que o simples transporte de esquemas lógicos, como a dedução, a redução, a indução e a classificação, das ciências da natureza para o campo do direito, pode falsear as nuances do pensamento jurídico, constituindo grave prejuízo para a sua metodologia”.

sistema, a obrigatoriedade do pagamento de tributos não é, de forma geral, bem aceita, não obstante todo o profundo esforço hermenêutico nesse sentido.

Entende-se que a grande causa de tal constatação seja justamente a falta de cidadania fiscal. Apesar de todo o sistema coercitivo voltado à correção no pagamento de tributos, o contribuinte não tem sido historicamente chamado a participar e a debater sobre a política fiscal e tributária.

Observa-se que estudos sobre cidadania fiscal ou a respeito do chamado dever fundamental de recolher tributos voltam-se eminentemente à justificação de tal dever com base na concepção de Estado Social (CARDOSO, 2014), na correspondência entre direitos e deveres fundamentais (NABAIS, 2009), na eficácia de diversas normas-princípio modernas, como a capacidade contributiva (BECHO, 2010), ou mesmo em paradigmas pós-positivistas que relacionam o dever fundamental de pagar tributos à necessária consideração de aspectos de moralidade na construção e interpretação da norma jurídica. A literatura existente sobre cidadania fiscal com tal enfoque é bastante rica, aprofundada e consolidada.

Não se ignora todo o desenvolvimento jurídico que relaciona os deveres fundamentais aos direitos de igual envergadura e que atribuem ao dever de recolher tributos à própria existência enquanto sobrevivência financeira do Poder Público. Nada obstante, não raras vezes busca-se dissecar a analisar determinado tema em nível citológico que renega o exame das questões basilares, iniciais, em geral de baixa complexidade.

Em reflexão sobre os sistemas jurídicos tributários em geral, destaca-se que o dever de recolher tributos decorre necessariamente de uma norma jurídica que assim o determina. Esta proposição é aplicável em nível geral a todos os sistemas constitucionais contemporâneos e independe do regime ou concepção de Estado ou do direito adotado por determinado país.

Por maior que seja a boa vontade ou o engajamento dos cidadãos de determinado país, seus nacionais buscam recolher regularmente tributos especialmente em razão da existência de norma jurídica com tal imposição.

No caso brasileiro, por exemplo, há clássica norma constitucional (artigo 5º, II, da Constituição Federal), comumente referida como princípio da legalidade, que determina, em nível inicial com a natureza normativa de regra (ÁVILA, 2008), que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de*

lei". Ainda, a própria Constituição Federal (artigos 145 e ss.) atribui aos Entes Federados competência para instituir tributos, *ex vi* seu artigo 153, III (“*competete à União instituir impostos sobre: renda e proventos de qualquer natureza*”).

Assim, diversos enunciados normativos (leis em sentido estrito) buscam fundamento de validade em tais disposições constitucionais e instituem tributos, que devem, por sua própria natureza compulsória (artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, 1966), ser pagos pelas pessoas naturais ou jurídicas eufemisticamente definidas pela legislação como contribuintes.

Na hipótese de não recolhimento de tributo apontado como devido, o sistema jurídico construído pelo Poder Público busca dar efetividade às prescrições legais. Nesse sentido, verifica-se que os entes federativos brasileiros dispõem de diversos instrumentos, para além da imposição legal, para exigir o cumprimento do dever legal (normativo) de pagamento de tributos, tais como os atos de constituição, cobrança e execução de créditos tributários, as imposições de multas e os mecanismos de exigência de certidões negativas perante o Poder Público.

Assim, é possível extrair do conjunto de normas de um sistema jurídico tributário dois jutores-deônticos básicos (CARVALHO, 2007b, p. 28-30), que se confundem, resumidos nas seguintes proposições gerais:

- a) é *obrigatório* o pagamento de tributos (pelo contribuinte que praticou seu fato gerador); e
- b) é *proibido* abster-se de pagar tributos ou utilizar-se de expedientes com intuito de não recolher tributos.

O ser humano deve ser encarado como um ente que se reveste de autonomia racional, a qual não deve ser utilizada apenas para a satisfação dos interesses de terceiros, já que para Kant as pessoas são um fim em si mesmo; não são um meio ou instrumento para satisfação de interesses de outrem (VIEIRA; MARTINS, 2007).

Portanto, pretende-se com a presente pesquisa buscar respostas às seguintes indagações:

- a) Qual a importância dos valores em matéria de educação/cidadania fiscal?;
- b) A filosofia dos valores pode transcender a educação fiscal?

A hipótese de trabalho parte da ideia da Ética dos valores em que “*a noção de valor passa a ser o conceito ético essencial. E não arbitrariamente convencionalizado, pois o que é valioso vale por si ainda quando seu valor não seja conhecido nem apreciado*” (NALINI, 2014, p. 108) (destaques nossos).

Assim, com fundamento na teorização da Filosofia dos Valores na construção do idealismo jurídico e com a inserção de novos paradigmas para a Ciência do Direito, deseja-se confirmar a hipótese da viabilidade de o operador do direito analisar os fatos concretos com íntima junção nas relações intersubjetivas à margem da mera formalidade normativa, buscando, assim, a conformação da harmonia social.

2.2 Justificativa

Frequentemente percebe-se que ética e moral são utilizados como se fossem termos sinônimos. Ao que tudo indica, para muitos o termo “ética” pode ser utilizado como um verdadeiro estudo filosófico da moral e como uma unidade ética.

Para a Ética Kantiana, “*não fazer mal ao seu semelhante não é suficiente, os fins do outro devem ser também os seus*” (KANT, 2004, p. 66).

Com efeito, a concepção de Kant para o modelo de justiça traz a ideia de liberdade para a interpretação que se tem da justiça. E ao tratar do princípio da autonomia, nas searas da moral e do direito, as lições de Joaquim Carlos Salgado (1995, p. 56) demonstram as suas devidas implicações:

Na moral, a autonomia diz-se da vontade individual pura que legisla para si mesma (ou liberdade interna). No direito, é a mesma vontade legisladora, não mais enquanto legisla apenas para si mesma, mas enquanto participa da elaboração (pela possibilidade da sua aprovação) de uma legislação universal limitadora dos arbítrios individuais. Essa é a liberdade jurídica no sentido próprio ou liberdade externa, que em essência é sempre a mesma autonomia, pois que é a ‘faculdade de não obedecer a outra lei externa a não ser aquela a que eu possa ter dado a minha aprovação.

E, ainda, para o jusfilósofo mineiro, a história da cultura ocidental, marcada pela complexa relação entre poder e liberdade, pode ser dividida em três momentos pontuais:

o período clássico ou Estado ético imediato, onde o poder se justifica em função do fim do Estado – a perfeição ou bem do indivíduo no Estado Grego, a garantia do direito de cada um, o justo, no Estado Romano; o período

moderno ou Estado técnico, no qual o poder é considerado em si mesmo, havendo apenas justificações técnicas para se alcançar e conservar o poder (Maquiavel); e o período contemporâneo ou Estado ético mediato ou, ainda, Estado de Direito, onde o Estado se justifica pela sua origem (consentimento), sua técnica (procedimentos pré-estabelecidos) e sua finalidade, essencialmente ética (declaração e realização de direitos fundamentais). Assim, a justificativa do Estado de Direito se dá em três momentos, na legitimidade do poder que se refere à origem, ao exercício e à finalidade, na legalidade e na justiça, através de sua relação com o indivíduo com vista à realização da liberdade na esfera pública e privada (SALGADO, 1998, p. 47).

A função do direito era permitir a coexistência da liberdade dos indivíduos em sociedade. Para Kant era a liberdade que os tornava iguais. Toda a teoria sobre os direitos humanos foi influenciada por autores da época de Kant, a exemplo de John Locke, que afirma existirem determinados direitos naturais (vida, liberdade e propriedade) que o Estado deve proteger. A razão de existência do Estado seria proteger esses direitos. Esses chamados direitos naturais surgiram como ideias que depois passaram a ser positivados nas primeiras constituições, ou seja, passaram da filosofia para o direito.

Para Kant, a ação moral, que pertence ao foro íntimo, é uma questão de boa vontade. Moral é só aquilo que é feito com uma boa vontade. É preciso ainda estabelecer o que significa o dever, a ação moral. Dever: imperativo categórico, teste que Kant cria para determinar o que é e o que não é moral. O imperativo categórico antecede a ação moral, a ação de boa vontade. Na verdade, a ação deve ser universalizada. O imperativo categórico é uma ação que pode se tornar lei universal. O teste para algo ser ou não moral é a possibilidade de a ação ser admitida universalmente.

Desde já vale afirmar que a moral consiste na ponderação da liberdade, o que afasta por si só a relação estanque do Direito Positivo. Norberto Bobbio (1997, p. 54), ao sintetizar o pensamento de Kant, expõe que

a legislação moral é aquela que não admite que uma ação possa ser cumprida segundo inclinação ou interesse; a legislação jurídica, ao contrário, é que aceita simplesmente a conformidade da ação à lei e não se interessa pelas inclinações ou interesses que a determinaram.

Em reforço ao posicionamento acima colacionado, citam-se as lições de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 7-8):

Os positivismos sempre negaram a efetividade jurídica da norma ética. Kelsen rejeitava categoricamente até mesmo a possibilidade de conflito entre a norma de justiça (*Gerechtigkeitsnorm*) e a norma jurídica positiva (*die Norm des positiven Rechts*), situadas em dois planos diferentes. Luhmann esvazia a normatividade da moral, que se transforma em um 'paradigma perdido'. Entrou em moda nos anos 1960, por obra dos autores alemães de índole social-democrata, a idéia de um 'princípio de interpretação da Constituição conforme a justiça' (*des Gebot der Gerechtigkeitskonformen Interpretation auf der Verfassungsstufe*), fundada na crença de que o constituinte não teria ultrapassado os limites externos da justiça (*die äussersten Grenzen der Gerechtigkeit*). Sucede que, com a 'virada kantiana' e a reaproximação entre ética e direito, passou-se a cogitar da efetividade da regra moral abstrata. Claro que não se chega ao exagero de advogar que a norma ética possa anular a regra jurídica positivada, eis que tal possibilidade destruiria completamente a segurança jurídica. Mas voltou-se a defender, na linha dos últimos trabalhos de Radbruch, que há um 'mínimo ético' que atua efetivamente sobre a ordem jurídica positiva coarctando a validade e a eficácia das normas que com ela contrastem.

Apesar de a Constituição Federal não ser a principal responsável pela criação das obrigações tributárias, torna-se incontroverso que a norma constitucional imponha um verdadeiro dever aos seus cidadãos. Tal dever, mediante a regulamentação por lei, é que faz surgir as obrigações fiscais no mundo jurídico. Não é por outra razão que normalmente os textos constitucionais utilizam a expressão *dever* ou invés de *obrigação*, com o nítido objetivo de consagrar na norma, ainda que de forma implícita, um conteúdo valorativo de força moral.

Vítor Faveiro (2002, p. 229) é taxativo ao afirmar a existência de deveres jurídicos quando da diferenciação entre o dever de recolher tributos da obrigação de recolher tributos. Para o autor, importa não confundir.

Para que exista o dever ético de contribuir e a sua correspondente qualidade de elemento de direito natural não é indispensável que as pessoas sintam e reconheçam individualmente a existência desse dever. Ele "existe" por si, só porque existe a pessoa como ser social e evolutivo, mesmo que cada um dos indivíduos o não sinta ou o não queira. O dever não é um elemento gerado pela consciência da pessoa é um valor que a ela se impõe; é um imperativo categórico, segundo Kant, ou uma idéia não criada, mas encontrada pela pessoa, só porque é pessoa, segundo a filosofia grega e, no caso, um ente social. Pode, pois, o cidadão não sentir ou não reconhecer o dever de contribuir, que nem por isso ele deixa de ser um dever e um elemento de direito natural e como tal, base e elemento do próprio direito positivo que o Estado venha a criar.

De acordo com a interpretação do pacto federativo estabelecido pelo constituinte originário (artigo 1º da CF/88), verifica-se que os cidadãos devem contribuir na medida de suas capacidades econômicas para o financiamento e desempenho das atividades públicas. Tal financiamento é realizado por meio do

recolhimento de tributos que, neste contexto, são a principal fonte de recursos do Poder Público.

Ocorre que devido às dificuldades de interpretação da vultosa legislação tributária brasileira, do descrédito da população quanto à efetiva alocação de recursos de forma a atingir os ditames da administração pública, da falta de confiança do meio empresarial no que se refere às altas cargas tributárias e por diversos outros motivos, as potestades tributárias costumam não ser cumpridas, ocasionando vastos riscos à manutenção dos serviços estatais que tenham o fito de absorver as necessidades socioeconômicas dos cidadãos.

No passado, o dever de recolher tributos objetivava simplesmente sustentar os anseios do poder absolutista. Tempos depois tal dever centrou-se na necessidade de financiar o Estado, uma vez que este, por meio de sua própria natureza, prestava serviços públicos aos contribuintes. Não havia, pois, nesta época, a conscientização de que a tributação realizada pelo Estado deveria ser vista como um meio viabilizador dos interesses coletivos, intervindo, assim, no estado social daquele.

Somente com o surgimento do Estado Social, os estudiosos da área tributária e econômica começaram a perceber que o dever de recolher tributos é mais do que um dever fundamental do Estado Democrático de Direito, revestindo-se, portanto, no primado de cidadania e de solidariedade por parte de todos os contribuintes. Ademais, no Estado Democrático de Direito, só o povo poderia construí-la e implantá-la, acolhendo valores éticos e sociais constitucionalizados.

A verificação do conceito “ética” nas relações tributárias é tema que não costuma ser abordado pelos que se ocupam dos estudos voltados às ciências fiscais, notadamente no Século XX. Acredita-se que a justificativa desse afastamento conceitual se deva ao fato de os aplicadores do direito cada vez mais se omitirem para interpretação com foco nas bases principiológicas e filosóficas que contornam as normas jurídicas, ou seja, ao que tudo indica há um verdadeiro retrocesso hermenêutico no campo da resolução das controvérsias de natureza tributária, já que o aplicador da norma vem se rebaixando para o formalismo do positivismo.

Ao estudarem temas voltados à ética ou à filosofia moral, diversos filósofos mostram que o ponto de partida deve levar em conta o ser humano, posto que este deve ser o foco de qualquer estudo sobre o que é “certo e errado”, bem como das

causas, motivos, razões e circunstâncias que levam as pessoas a agir de determinada forma; certa ou errada.

Para Kant, a base para toda razão moral é a capacidade do homem em agir racionalmente, já que toda pessoa deveria se comportar da mesma forma que ela esperaria o comportamento de outrem na mesma situação, o que tornaria o procedimento (o seu próprio comportamento) em uma lei universal.

Com a transposição dos paradigmas do Estado Liberal e do Estado Social, o direito deverá ser entendido como um procedimento. Na verdade, o Estado somente será verdadeiramente democrático com a instituição e o respeito a procedimentos para que se garanta, nas três esferas de poder, a segurança jurídica pela previsibilidade das decisões. Esta nova visão, advinda do modelo constitucionalista, entende o dever de recolhimento de tributos como garantidor de direitos.

A observância dos princípios de legitimação, que decorre do princípio da solidariedade, revela a possibilidade de tributação democrática dotada de maior eficácia, além de tornar factível uma sociedade livre, justa e solidária, conforme determina a Constituição Federal.

Ressalta-se, apenas a título exemplificativo, que a própria Constituição Federal de 1988 traz em seu bojo diversos dispositivos que consagram valores morais, o que tem o condão de demonstrar que, além do respeito à legalidade, torna-se necessária à observância de valores morais que foram escolhidos pela sociedade.

No entanto, ao se comparar os direitos com os deveres previstos nos textos constitucionais modernos, pode-se perceber a esmagadora supremacia dos primeiros. Normalmente os deveres constitucionais se apresentam ao lado dos direitos fundamentais na “cabeça” do título ou capítulo relativo, o que, nas palavras de José Casalta Nabais (1998, p. 4), se chama de “*subconstituição do indivíduo*”.

Quanto às noções (iniciais) constitucionais de dever e obrigação, Alessandro Mendes Cardoso (2014, p. 17) ensina que:

Como se está tratando do conceito jurídico de “Dever Fundamental” impõe-se maior concreção na análise do conceito de dever jurídico, tendo em vista sua diferenciação do conceito de obrigação jurídica. A doutrina há muito vem se debruçando sobre a questão do dever jurídico, trabalhando na sua diferenciação em face da obrigação jurídica, posto que a terminologia jurídica utiliza ambos os termos.

E para a resolução dessa questão têm sido empregados critérios diversos que levam em conta a correlatividade com direitos subjetivos, a pertinência ao mundo moral ou jurídico e a existência ou não de sanção no que se refere a cada categoria.

Conforme sustenta Kant (2002, p. 143), na legislação ética não há outro motivo para sua aplicabilidade no caso concreto senão a própria lei moral. Assim,

o autêntico motivo da razão pura não é outro que a própria lei moral pura, na medida em que ela nos deixa perceber a sublimidade de nossa própria existência suprassensível e produz subjetivamente nos homens – que ao mesmo tempo são conscientes de sua existência sensível e da dependência, vinculada a ela, da sua natureza, como tal muito afetada patologicamente – um respeito por sua superior destinação.

De fato, é muito difícil conceituar-se o valor, conforme já reconheceu Miguel Reale (2000, 187-188). Na realidade,

há impossibilidade de defini-lo segundo exigências lógico-formais de gênero próximo e de diferença específica. Nesse sentido, legítimo que fosse o propósito de uma vigorosa, diríamos com Lotze que do valor se pode dizer apenas que vale. O seu 'ser' é o 'valer'. Da mesma forma que dizemos que 'ser é o que é', temos que dizer que 'o valor é o que vale'. Por que isto? Porque **ser** e **valer** são duas categorias fundamentais, duas posições primordiais do espírito perante a realidade. Ou vemos as coisas enquanto elas **são**, ou as vemos enquanto **valem**; e, porque valem, **devem ser**. Não existe terceira posição equivalente (*destaques do autor*).

Nesse momento relevante da história brasileira em que se busca atacar efetivamente práticas que, a séculos, contaminam a relação entre empresas e pessoas com o Estado, deve-se buscar a mudança de mentalidade e de postura dos cidadãos e das pessoas jurídicas que, encampando plenamente essa condição, cumpram de forma espontânea e consciente seus deveres de cidadania e deveres legais, observando as leis e pautando da mesma forma seu relacionamento com os demais e o Estado.

Assim, toda a coletividade dará a sua parcela de contribuição para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, de modo que terá, dessa maneira, ainda mais legitimidade para exigir do Estado e das suas autoridades que cumpram todos os deveres que lhe são impostos pela Constituição.

A esse respeito, Joaquim Carlos Salgado defende que:

O direito é, assim, na medida em que todos os valores éticos convergem na sua universalidade, material e formal, e na medida em que é o resultado dialético dos momentos éticos (portanto, como um processo, não como um procedimento), o *maximum* ético. Ao definir juridicamente a justiça e efetivá-la, o romano assentou as bases desse *maximum* ético, cuja racionalidade plena se revela, formal e materialmente, no elenco dos direitos fundamentais das ordens jurídicas contemporâneas. [...]. A idéia de justiça que realiza esse *maximum* ético no mundo contemporâneo, entendida como inteligibilidade ou racionalidade imanente do direito positivo no processo histórico da sua formação tem, portanto, como momento de chegada, a *efetividade* dos direitos fundamentais declarados e reconhecidos nas ordens jurídicas contemporâneas (SALGADO, 2006, p. 270) (*destaques do autor*).

Esta tese busca trazer, ainda que tangencialmente, uma reflexão sobre o dever de recolher tributos, com base numa análise mais filosófica das suas virtudes e defeitos, notadamente com o objetivo de verificar se o fundamento ético da tributação está ou não intimamente relacionado com a possibilidade de o cidadão poder participar do debate tributário e sentir-se útil na edição de normas fiscais, com base na Filosofia dos Valores.

Dessa forma, justifica-se a presente pesquisa para analisar, por intermédio da Filosofia dos Valores, a distinção existente entre dever e obrigação com base nos fundamentos éticos da tributação no Estado Democrático de Direito e, por fim, demonstrar que a contribuição ao fomento e à disseminação da temática confirma a possibilidade de mensuração dessa educação fiscal como forma de indicador do exercício de cidadania entre a população.

2.3 Objetivos

Como objetivo geral, esta tese pretende compreender a viabilidade da educação fiscal no contexto da filosofia dos valores. Para atingi-lo, são objetivos específicos:

- a) Verificar o conteúdo ético nas chamadas relações jurídicas tributárias;
- b) Identificar como e quando ocorreu a evolução histórica da tributação e sua imposição;
- c) Discutir a questão da ética como instrumento de novos paradigmas;
- d) Buscar compreender a distinção existente entre dever e obrigação com base na Filosofia dos Valores;
- e) Demonstrar a importância da Educação Fiscal como exercício de cidadania.

Como anteriormente exposto, os direitos fundamentais constituem a regra matriz, a base da construção de um sistema normativo. Verifica-se, portanto, que a ideia de reconhecimento e de preservação dos direitos fundamentais é indissociável do Estado Democrático de Direito.

Para melhor compreensão do tema, entende-se necessária uma breve passagem pelas teorias da Ciência do Direito por meio de um rompimento à tradição positivista em que a validade da norma se identifica com sua existência jurídica em que reconhecimentos empíricos dar-se-iam somente com a forma.

A presente tese tem como pretensão inicial verificar o conteúdo ético nas chamadas relações jurídicas tributárias, uma vez que há muito se verifica a crescente ausência de ética na relação entre o Estado (aqui chamado Fisco) e o cidadão (contribuinte), e vice-versa, de modo que *“é um erro pensar que a tributação seja tema exclusivamente jurídico. A tributação é um tema econômico, político, sociológico, psicológico, ético. E, como ciência primeira, há a filosofia aplicada à tributação”* (BECHO, 2009, p. 282, destaques nossos).

2.4 Metodologia

A metodologia apresenta um enfoque crítico-dialético, haja vista o intuito principal de ser compreendida a limitação dos fundamentos éticos da tributação com base na Filosofia dos Valores.

Ressalta-se, contudo, que para se familiarizar com o mundo dos valores não basta adquirir desenvoltura no uso de certas categorias e esquemas mentais. Deve-se, como afirma Alfonso López Quintás (2016, p. 9), *“superar a mentalidade objetivista, que nos faz pensar as realidades mediante conceitos adequados apenas à análise de objetos ou coisas, das realidades tangíveis, delimitáveis, manejáveis, submetidas ao tempo e ao espaço”*.

Considerando a temática, a pesquisa não se restringe a conceitos teóricos e principiológicos, mas também se pauta na realidade em que são aplicados em caso concreto.

Tendo em vista os objetivos da pesquisa, a abordagem dos resultados obtidos é qualitativa, uma vez que são buscadas respostas, ainda que baseadas em análises de casos concretos, que possam ser aplicadas de forma genérica, delineando melhor

as soluções a serem dadas sempre que verificado o conflito entre a configuração do dever de recolher tributos como sendo de ordem fundamental, delimitado pelo fundamento ético desenvolvido pela Filosofia dos Valores.

Para seu desenvolvimento também se adota a abordagem de pesquisa qualitativa, pois possui característica subjetiva, sendo o pesquisador o instrumento chave e o ambiente de trabalho a fonte de dados (GIL, 2008). Segundo Denzin e Lincoln (2006), este modelo de pesquisa pressupõe a multidisciplinaridade de campos e assuntos sendo, desta forma, por si, um campo de investigação.

Isso se deve ao fato de que os valores pertencem à esfera da realidade que é inacessível ao conhecimento científico e técnico. Quem deseja conhecê-la precisa

mobilizar não apenas sua capacidade intelectual, mas também seu sentimento, sua vontade e seu poder criativo. Esse tipo de conhecimento vinculado ao amor, ao compromisso pessoal e à vibração do sentimento traz consigo um modo próprio de racionalidade, nem superior nem inferior à racionalidade científica. Trata-se, simplesmente, de uma racionalidade diferente, própria a essa área do conhecimento (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 9).

Pelo escopo do estudo e o delineamento feito acima, resta claro que no que se refere à natureza das fontes utilizadas na abordagem de seu objeto, a pesquisa é bibliográfica (fonte primária consubstanciada na doutrina) e documental (fonte secundária decorrente dos precedentes judiciais a serem analisados com a ênfase proposta) (SEVERINO, 2007).

Quanto aos objetivos, é explicativa, pois vai além da mera apresentação das informações pertinentes. Nesta perspectiva, retoma-se López Quintás (2016, p. 39), para quem *“a eficácia do estudo dos valores exige uma visão integral, holística, sinóptica e constelacional a fim de tornar precisa, com o maior rigor possível, a conexão de todos os aspectos do real vinculados ao fenômeno do valor”*.

Ressalta-se que o tema desta tese se refere também à transcendência da educação fiscal, podendo-se afirmar que a união entre ser humano e o real não pode ser obtida de modo automático.

Desta forma, deve haver um esforço para fundamentá-la junto a crianças e jovens, criando âmbitos ou campos de jogos com as realidades circundantes, pois essa atividade criadora, por parte dos mestres, subordina-se basicamente ao ajuste entre o ser humano e seu entorno.

Na prática, na abordagem do tema de valores, “*é necessário estabelecer as bases de uma metodologia adequada ao estudo das realidades superobjetivas e dos fenômenos criadores, lugar inato de iluminação do valor*” (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 73).

Dito de outra maneira, o *ethos* de determinada sociedade é transmitido aos seus membros

mediante seu processo de formação (*paideia*) ou educação ética, através do qual se avança do estágio de uma liberdade puramente empírica ou do mero arbítrio à liberdade ética ou liberdade racional, aquela guiada pela finalidade escolhida socialmente como a melhor (Bem como Fim), transmutando a ‘existência natural’ do indivíduo em uma ‘existência cultural’ (MOREIRA; TOLEDO, 2002, p. 11).

O compromisso ético deste pesquisador resta reiterado na plena e completa contextualização das fontes analisadas.

3 ÉTICA E MORAL

Constituem-se alguns aspectos importantes desta tese identificar “*o que é ética? É ética filosófica? É moral, deontologia, conduta certa-errada, virtude?*” (QUARESMA, 2008, p. 36).

Pode-se dizer, como George Moore (1999, p. 81), que todas as discussões sobre as categorias *bem, mal, justo, injusto, belo, feio, virtude, vício, dever, correto* e outras associadas são “*juízos de natureza ética e, se quisermos debater, estaremos a debater um aspecto da Ética*”.

Renato Lopes Becho (2010, p. 31) comenta que tais estudos se justificam porque o homem constantemente é posto pela vida frente a situações em que precisa decidir o que fazer, qual rumo tomar. Desejando auxiliá-lo nessa tarefa, “*os filósofos construíram teorias a respeito, erigindo a filosofia moral*”.

Esses esclarecimentos podem ser iniciados pelos conceitos do padre filósofo Antonio Rosmini [1797-1855] constantes de sua obra *Sistema Filosófico*, de 1850, e citados por Jacob Buganza Tenorio (2010, p. 109):

O homem deve ser bom e não mau. A bondade do homem consiste na bondade da sua vontade, porque é evidente que quem tem uma vontade totalmente boa é um bom homem. A bondade do homem, e não de suas coisas, é chamada de bondade moral, e aquela qualidade da vontade humana pela qual o homem é bom se chama bem moral ou bem honesto; e esse bem é tema da ética. Portanto, a ética é a ciência que lida com o bem honesto (ROSMINI, 1850, p. 164).

Já as ciências filosóficas são classificadas em três grupos: Ciências da intuição, Ciências da percepção e Ciências do raciocínio. Nas ciências da intuição estão a ideologia e a lógica; Psicologia e cosmologia estão localizadas nas ciências da percepção; e nas ciências do raciocínio localizam-se as ciências ontológicas e deontológicas, que são “*divididas em duas classes: uma trata os seres como eles são, e é chamada ontológica; a outra trata os seres como deveriam ser, e é chamada deontológica*”.

Dito de outra maneira, a deontologia trata do dever-ser, como os homens devem agir para serem considerados perfeitos. As ciências ontológicas se dividem em ontologia propriamente dita e teologia natural. As ciências deontológicas se dividem em deontologia geral e deontologia especial e ambas tratam da perfeição do ser, mas

a primeira se refere à perfeição de todos em geral, e a segunda de alguém em especial.

Segundo o personalismo ético, a tolerância é um dever moral e é devida pelo respeito à pessoa, independentemente da verdade por ela professada; segundo o personalismo ontológico, a tolerância é devida pelo próprio respeito à verdade, que no momento em que é revelada pela pessoa, a transcende e se abre à verdade dos outros (BOBBIO, 1994, p. 64-65).

Revisando Rosmini, Jacob Buganza Tenorio (2010, p. 109-110) cita seu entendimento a respeito da perfeição dos seres, que se divide em três: “*a primeira descreve o arquétipo de cada um, ou seja, o estado do ente que alcançou a perfeição. A segunda descreve as ações, as que geram as perfeições dos seres. A terceira descreve os meios pelos quais se pode adquirir a arte dessas ações*” (ROSMINI, 1850, p. 208).

Situa-se aí uma discussão filosófica. Segundo Rosmini, essa classificação poderia ser aplicada a todos, pois significa uma deontologia geral, mas Buganza Tenorio (2010) comenta que tradicionalmente apenas poderiam ser considerados arquétipos os seres dotados de livre vontade e ocorre que Rosmini considera o arquétipo o principal. Buganza Tenorio questiona: por quê? Ele poderia ser aplicado a todos os seres? Conforme Rosmini, o óbvio é considerar o fim e, logo, os meios. Se não há um fim determinado, não podem existir meios para alcançá-lo, e daí provém a primazia do arquétipo, porque as ações são meios para que o fim seja alcançado.

Jürgen Habermas (2006, p. 40) não concorda, afirmando que “*o pensamento posmetafísico se caracteriza pela sua moderação no que se refere à ética e pela ausência de qualquer concepção universalmente vinculante sobre o que significa uma vida boa e exemplar*”. O segundo questionamento é complexo quanto ao fato de a deontologia poder ser aplicada a todos os seres.

Em princípio a deontologia especial poderia ser aplicada a todos os seres humanos e, por consequência, deveria existir uma deontologia especial para cada classe de seres, mas o que importa para Rosmini é o ser humano.

Assim, a deontologia geral, com suas três divisões, aplica-se à deontologia especial, caso do ser humano: o que se refere ao arquétipo é denominado telética, o que se refere às ações leva o nome de ética e o referente aos meios se dividem em múltiplas ramificações conforme o modo com que ajudam a aperfeiçoar as ações

(pedagogia, política, economia, cosmopolítica), as quais, por sua vez, levam à perfeição do agente moral.

A ética como perfeição humana também foi estudada por Henri Bergson (1997, p. 16), que distingue a moral como obrigação proveniente da sociedade na qual o agente moral se insere na moral como uma posição que motiva os grandes homens morais da humanidade:

Enquanto a primeira é mais pura e perfeita quanto mais se reduz a fórmulas impessoais, a segunda, para se situar plenamente, deve se assumir como uma personalidade privilegiada que se converte em exemplo. A generalização de uma tende à aceitação universal de uma lei, e a da outra à aceitação comum de um modelo (BERGSON, 1997, p. 16).

Buganza Tenorio (2010, p. 111) observa que esses entendimentos de Bergson auxiliam a compreensão integral da ética na visão de Antonio Rosmini, que se liga ao bem moral ou ao bem honesto, e não com outro tipo de bem, como, por exemplo, o bem subjetivo ou o bem ontológico. Na verdade, o bem moral não pode prescindir do bem ontológico, mas a diferença entre a ética e a ontologia se situa na bondade que é estudada na ética a partir do agir humano e não em si mesma. Por isto é que a ética se refere às ações e não ao ente em si.

Antonio Rosmini (1850) divide a ética em três partes: ética geral, ética especial e eudemonologia da ética, as quais estão em consonância com as matérias que o filósofo moral estuda: análise e definição do bem honesto, sua natureza, que corresponde à ética geral; a aplicação do bem honesto a diversos âmbitos, tais como atos voluntários, hábitos, dentre outros, os quais concretizam o bem honesto, caracterizam a ética especial; e como o bem honesto torna o homem perfeito e feliz, ele alcança sua finalidade (BUGANZA TENORIO, 2010, p. 112).

Ademais, "*Se a pessoa quiser preservar e aumentar sua própria perfeição, ela precisa agir de uma maneira particular (de acordo com o bem moral); caso contrário, ela perde parte de sua dignidade*" (BUGANZA TENORIO, 2010, p. 112), sendo que esta não coincide com o mero arbítrio.

O valor da pessoa coincide com seu caráter, típico do ser humano, da transcendência com respeito aos dados psicofísicos e sociais que a constituem, uma característica que distingue o ser humano de outros seres da natureza e o que o torna uma pessoa.

Nesta característica baseia-se o critério da dignidade humana, que impõe, como regra suprema, a proibição de reduzir a pessoa a apenas uma parte, desconsiderando o todo (MALVESTITI, 2011, p. 120).

Na concepção do padre filósofo Antonio Rosmini [1797-1855] (1967, p. 65), ao lado de um "bem eudemonológico" existe um "bem moral", sabendo-se que o "bem eudemonológico" significa o "prazer tomado em seu sentido mais amplo", o que é desejado pelo indivíduo como bom para si mesmo.

Rosmini encontra no 'bem eudemonológico' um dos termos do Direito, sendo o outro o 'bem moral', que consiste no reconhecimento do mesmo bem eudemonológico no outro. A este respeito, Rosmini (1967, p. 107) chega à seguinte definição: "*o Direito é constituído por um corpo docente que atua com o que lhe dá prazer, protege a lei moral e instrui os outros a respeitá-la*". Em outras palavras, o bem moral é co-originário do bem eudemonológico.

Os termos ética e moral geralmente são usados com o mesmo sentido, mas os filósofos os diferenciam. Para Arthur Kaufmann (2000, p. 47), Moral deve ser entendida como Ética na relação entre Direito e Moral, mas essa posição é uma das questões mais controvertidas da Filosofia do Direito.

No entendimento de Klaus Tipke (2012, p. 7), "*é a Ética, como disciplina da Filosofia, a teoria que põe em ordem os princípios e as regras do agir moral*". Moral e ética podem ser vistas como sinônimos, como ocorreu na Antiguidade (CALOGERO, 1932, p. 447). Também Renato Lopes Becho (2010, p. 34) prefere considerar os dois termos como sinônimos, pois 'moral' vem da palavra latina que significa costumes, e 'ética' da palavra grega que também significa costumes.

Entende-se que a ética se aproximaria da filosofia e da ciência do comportamento das pessoas e dos grupos sociais dentro da sociedade. A moral estabeleceria princípios, comportamentos, preceitos, valores, normas e ideias impostas pela vida social para regular procedimentos adequados e inadequados no cotidiano.

Pode-se, então, se falar em 'consciência ética' com base no 'saber comportar-se', ou seja, um "*conjunto subordinado às várias maneiras de entendimentos envolvendo corpo, cérebro e espírito, dentro de um critério de rigorosa dependência*" (SÁ, 2010, p. 16). Neste sentido, necessário discorrer sobre caráter moral, tradução do termo grego *ethos*.

As duas primeiras formas de saber em que o *ethos* se exprime são o mito e a sabedoria da vida, esta entendida como “*legendas, fábulas, parábolas, máximas e provérbios*” (LIMA VAZ, 2002, p. 38), e “*afirmar que o ethos é co-extensivo à cultura significa afirmar a natureza essencialmente axiogênica da ação humana, seja como agir propriamente dito (práxis), seja como fazer (poíesis)*” (LIMA VAZ, 2002, p. 33).

Na condição de sistematizador da ciência ocidental, Aristóteles acabou dividindo o saber em teórico, prático e poiético (OLIVEIRA, 1993, p. 55). Essas ciências, especialmente as práticas, “*dizem respeito à conduta dos homens, [...] ao fim que através dessa conduta eles querem alcançar tanto enquanto indivíduos, quanto fazendo parte de uma sociedade, sobretudo da sociedade política*” (REALE, 1994, p. 405).

Em toda a sua obra *Ética*, Max Scheler (1948) discorre sobre a historicidade do *ethos*, o que o torna o ponto em que se fundem a história e a ética. A história (entendida como realização de valores) atribui aos fatos uma objetividade prática indispensável ao mundo moral, e a objetividade dos valores implica na busca pela origem do valor ético no objeto.

Para Scheler, o centro da vida moral está situado na percepção afetiva dos valores e de suas correlações hierárquicas, já se tendo em mente que o valor e as correlações hierárquicas são objetivos e eternos, além de universais. Conforme Emerson Ginetti (2010, p. 47), “*sua objetividade, sua eternidade e sua validade universal procedem de uma vinculação intuitiva que os comunica com a percepção afetiva de cada pessoa*”.

As origens da ética grega podem ser encontradas nos poemas homéricos proclamando a superioridade das virtudes, tais como coragem e devoção aos deuses, adaptadas para a vida dos guerreiros.

Nas obras de Hesíodo, há prevalência das virtudes na sociedade rural (trabalho duro e frugalidade). Os sete sábios gregos (Tales de Mileto, Pítaco de Mitilene, Bias de Priene, Sólon, Cleobulo de Lindos, Periando de Corinto ou Míson de Queneia e Quilon da Lacedemônia ou de Esparta) traçaram uma série de máximas em que o bem moral está ligado à busca pessoal de sabedoria.

Em Atenas no século V a.C., os debates ocorriam sobre a finalidade da conduta humana. Os sofistas apontavam a origem humana e não divina dos valores relacionados à tributação, ao Estado ou a grupos de cidadãos mais fortes e,

contrariamente à opinião generalizada, apoiavam a tese do ensino da virtude, comprometendo-se a desenvolver técnicas particulares de retórica visando obter a persuasão sobre a superioridade de certos valores (CALOGERO, 1932; 2015).

A pesquisa sobre a noção de bem o indica como o núcleo da atividade filosófica de Sócrates, primeira tentativa de definir a natureza da virtude, destacando não existirem mudanças das noções de bem: o universal é essencialmente o universal ético, ou seja, os conceitos através dos quais as ações são reguladas e julgadas.

O problema moral permaneceu no centro da filosofia, mas o conceito socrático passou para a ideia, tornando-se uma forma não só do mundo humano, mas também do mundo natural e, assim, a unidade da teoria e da prática se quebrou. A fratura tomou forma sistemática na concepção psicológica que entendia que, na alma, encontrava-se a parte racional, a sede do conhecimento, e, no irracional, a sede dos afetos. A partir da ampliação dessa antítese nasceu a negação da vida terrena para uma vida além do mundo. A vida tornou-se um destacamento progressivo do corpo em relação à alma imortal exilada.

A ampla discussão da ética de Aristóteles (a quem é creditada a introdução do termo ética) veio a fundar o bem não tanto sobre a ideia de perfeição absoluta, mas em uma definição da natureza essencial do homem. O fim supremo da conduta humana é a felicidade (*eudaimonia*), que pode ser conseguida por meio da adaptação de seu próprio comportamento às necessidades da natureza humana. Uma vez compreendido o homem essencialmente racional, a felicidade se encontra na vida de acordo com a razão.

Para Guido Calogero (1932, 2015), o homem só pode ser feliz com a prevalência de suas faculdades racionais e com a realização da ética da virtude (sabedoria, ciência, inteligência, arte, sabedoria). Mesmo quando sensível a impulsos na determinação de suas escolhas, é possível indicar uma forma de seu comportamento virtuoso, ou seja, suas virtudes éticas (coragem, temperança, liberalidade, mansidão), as quais conseguem dominar seus impulsos sensíveis de acordo com um critério que exclui os extremos viciosos.

Também na ética pós-aristotélica a tendência era identificar o bem maior para alcançar a felicidade. O hedonismo de Epicuro propôs a exigência de libertação humana do medo de propósitos ou vontades superiores que dominavam o mundo: o homem deveria se manter totalmente livre, desligado de coisas e obter prazer em uma

zona calma da alma, estar contente consigo e não induzido a se ocupar com o mundo. Este ascetismo hedonista dos epicuristas coincidia, com seu plano teórico e histórico, com o ideal de 'apatia' e 'indiferença' próprio do ascetismo próprio dos cínicos.

O cinismo assegurava a liberdade completa do homem, mas, ao mesmo tempo, eliminava todas as motivações de suas ações, tornando-o um inútil. Até a concepção cínica do ego reagiu quanto à aceitação do estoicismo ideal da indiferença, via o mundo ligado ao divino e na realização de um fato racional, ao contrário de que nada poderia alterar o destino e que não restava senão a virtude da aceitação. Com o neoplatonismo, houve uma retomada de motivos típicos, com um acentuado cunho místico, que transformou a doutrina das virtudes de acordo com o ascetismo e o reencontro com Deus (CALOGERO, 1932, 2015).

Em uma concepção religiosa totalmente nova surgiu a ética cristã, dominada pela ideia pregada por Jesus de Nazaré de que os homens são todos iguais e todos irmãos e irmãs. A regra da conduta cristã, precisamente por ser um exemplo de perfeição divina, traduziu-se em mandamento de amor pelos outros; a distinção étnica e social desapareceu e o amor incondicional por algum irmão, embora inimigo e pecador, implicou em um mandamento elevado. Inserida em uma mensagem de resgate universal, a ética cristã sugeriu uma nova dignidade do homem para o maior ideal de perfeição moral, e estabeleceu como o fundamento da nova ética o exemplo de Cristo, o filho de Deus personificado

Unindo-se à tradição e cultura do mundo mediterrâneo, o Cristianismo teve que lidar com a cultura grega e, embora afirmando sua originalidade absoluta, foi absorvendo as razões essenciais para transformá-las e adaptá-las à nova concepção da vida e do mundo. Assim, nos padres gregos e em Santo Agostinho a referência à interioridade e à transcendência assume um significado novo: no 'homem interior' o cristianismo defende a imagem de Deus presente em cada um com a luz de seu intelecto.

3.1 A Lei Moral Fundamental e o Conceito do Dever

Aristóteles é o fundador da ética como ciência prática, em contraposição à ética como ciência teórica desenvolvida por Platão (NODARI, 2010). Para Aristóteles, o primado é da práxis e não da teoria, pois o pensamento deve contribuir à própria

atividade da vida humana, com o pensamento não tendo fim em si, mas constituindo prefácio à práxis. Dito de outra forma,

o fim da teoria é contribuir para a bondade da práxis humana. [...] A reflexão ética é o ato através do qual o homem rompe o caráter opressor de todo *ethos* e transforma sua vida. [...] Da reflexão ética não resulta necessariamente a destruição do *ethos* vigente, mas, antes, a legitimação racional da ação humana, ou seja, a compreensão das razões que justificam tal modo de agir. Trata-se, em Aristóteles, da unidade originária entre um fato e uma exigência moral, isto é, uma síntese entre o incondicionado e o condicionado (OLIVEIRA, 1993, p. 55-77).

As lições de Aristóteles se iniciaram em 347 a.C., logo após a morte de Platão. O filósofo situava a alma hierarquicamente acima do corpo, mas sem lhe dar qualquer transcendência, afirmando que

o corpo é um instrumento da alma e deve colaborar com ela na realização de sua tarefa como homem. A alma comanda e o corpo obedece. O corpo é subordinado como instrumento da alma. O corpo é, total e exclusivamente, feito para o bem da alma (GAUTHIER, 1963, p. 18).

Outro ponto contrário a Platão é que Aristóteles não aceitava seu método matemático, geométrico e exato porque o indivíduo deveria agir com raciocínio, selecionando os fenômenos como provas e exemplos. Na realidade, “*a ética aristotélica é uma ética do bom senso, fundada nos juízos morais do homem que passa a se considerar, em geral, bom e virtuoso*” (NODARI, 2010, p. 15). Também sua ética é “nitidamente teleológica” (ROSS, 1930, p. 263, citado por NODARI, 2010, p. 16). “*Aristóteles raciocina dialeticamente, partindo não dos primeiros princípios, mas da opinião de grande número de homens*” (ROSS, 1930, p. 265).

Aristóteles abordava a hierarquia dos bens considerando-os não como únicos, mas sempre ligados por uma relação de analogia. Desta forma, “*a ética é a ciência do bem do homem, como a política é a ciência do bem na sociedade política*” (NODARI, 2010, p. 17). Conforme Henrique Cláudio de Lima Vaz (1993, p. 80 et seq.), a partir da divisão da ciência em teoria, prática e poiética,

a atividade nas ciências práticas (ética e política) constitui-se na práxis, enquanto nas ciências poiéticas, na poíesis, no trabalho. O que caracteriza a práxis com ação imanente é a *emérgeia*, isto é, o ato, a perfeição, enquanto que a poíesis é a *kinesis*, ou seja, a atividade vai do sujeito ao objeto. A primeira é uma ação do sujeito para o sujeito, é autorrealização. A segunda é uma ação do sujeito para o objeto, é uma héterorrealização. Enquanto a primeira busca a virtude, a segunda busca a habilidade. Na práxis, a própria

atividade se constitui no próprio fim; a atividade tem intrínseco o seu próprio fim.

No prefácio da obra *Fundamentos para teoría general de los deberes* de Carlos Eduardo Alchourrón (2010), José Juan Moreso e Jorge Luis Rodríguez (2010, p. 27) comentam que os conteúdos conceituais das expressões normativas dependem das disposições valorativas do legislador, pois o significado de qualquer formulação normativa é necessariamente indeterminado em virtude de não ser possível determinar um conjunto finito que constitua a revisão da referida formulação.

Para Rafael de Assis Roig (1991, p. 99), o uso do termo 'dever' não deveria existir no âmbito jurídico porque "*o dever se refere àquilo que é bom desde o ponto de vista individual ou intersubjetivo pelo seu valor intrínseco expresso mediante um imperativo categórico*".

Conforme Guglielmo Feis (2011, p. 89),

(1) dever implica a possibilidade física e lógica de cumprir o conteúdo colocado como um requisito normativo; (2) dever implica a ausência de conflito entre as ações que levam ao cumprimento do conteúdo definido como um requisito normativo e as ações que levam ao cumprimento dessas ações necessárias para alcançar a consagração por meio da possibilidade legal.

Muitos intérpretes conferem aos direitos sociais um estatuto jurídico incerto a ponto de excluí-los dos direitos fundamentais. Em particular, Luca Baccelli (2011, p. 13) acredita que os direitos sociais não correspondem a garantias adequadas e que, conseqüentemente, não podem ser protegidos em um tribunal. Esta aproximação encontra uns argumentos adicionais baseados na tese bem conhecida da correlação, que identifica o conjunto dos direitos correlacionados ao dos deveres.

Luigi Ferrajoli adere a essa tese, mas introduz uma variação que deve permitir "salvar" os direitos sociais: entre os direitos e garantias (obrigações e proibições correlativas) não há uma ligação ôntica, mas deôntica; se o ordenamento não prescrever tais garantias, elas devem ser introduzidas, mas isso não significa que os direitos não existam.

No entanto, Ferrajoli também exclui o chamado direito ao trabalho – historicamente, o progenitor dos direitos sociais – de sua teoria. Sugere que para "levar a sério" os direitos sociais, é necessário reconstruir uma visão diferente dos

direitos como uma noção que não pode ser reduzida ao correlativo de deveres, expressão dos processos sociais de reivindicação.

Essa tese de correlação entre direitos e deveres tem sido submetida a muitas críticas. David Lyons (1970, p. 47) defende que a correlação seja pacífica quanto aos direitos passivos (normalmente, o direito dos credores em relação à obrigação dos devedores), mas alguns direitos ativos (direito a fazer coisas), como a liberdade de expressão, não correspondem ao esquema descrito.

Para Herbert Hart (2002, p. 112-115) em algumas situações, *“a um indivíduo é conferido um direito de controle bem exclusivo sobre o dever de outra pessoa e, na área de conduta protegida por esse dever, o titular do direito é um soberano em miniatura ao qual o dever é devido”* e aqui a correlação não existe.

Em alguns casos, o titular pode exercer alguma forma de controle sobre o dever. Hart (2002, p. 116) se refere ao direito civil, mas também às obrigações impostas aos funcionários do governo pela extensão das funções de assistência social do Estado: até mesmo neste caso configura-se uma especial legitimidade ao beneficiário do dever.

No caso dos direitos correlativos, ser beneficiário de uma obrigação não é condição suficiente para ser o titular de um direito, pois a necessária condição é ter *“pelo menos uma medida de controle, completa ou parcial, sobre a correlativa obrigação”*. Hart propõe então superar a teoria do benefício, ou seja, o argumento utilitarista segundo o qual essa característica definitiva da obrigação seja a lei de benefício correlativo, consistindo em *“poderes jurídicos individuais de controle, no todo ou em parte, sobre a obrigação”*.

Luca Baccelli (2011, p. 26-27) cita Neil MacCormick (1977, p. 199-204), para quem direitos são conceitos institucionais complexos: a titularidade de um direito específico implica não uma, mas uma vasta gama de relações que podem ser derivadas da existência do direito, mas do conjunto de relações não se pode derivar a existência do direito.

Nesta perspectiva estão os direitos que permitem reconhecer e justificar os deveres, a submissão, a incapacidade e outras posições regulamentares (CELANO, 2001, p. 41-42); assim, emerge uma lógica de prioridade e axiológica dos direitos sobre os deveres: *“direitos são as razões que justificam os deveres (porque nós temos*

direitos, os outros têm deveres)". Com o superamento da tese de correlatividade, "os direitos não são o mero reflexo, o epifenômeno dos deveres" (NINO, 1991, p. 25-34).

Esses desenvolvimentos teóricos são acompanhados pela abertura ao reconhecimento de direitos econômicos e sociais como direitos humanos no bom sentido. De acordo com o filósofo político neozelandês e teórico do direito Jeremy Waldron, as teorias de escolha (tais como para Herbert Hart) tendem a excluir da categoria dos direitos os direitos sociais e direitos econômicos, enquanto as teorias de interesse (como a de Neil MacCormick) são mais abertas para a inclusão de tais direitos (BACCELLI, 2011, p. 27).

Pode-se argumentar que Luigi Ferrajoli acaba voltando a uma visão estática dos direitos, ou seja, a que emerge da identificação de direitos com 'expectativas', situações jurídicas passivas, podendo-se adicionar que essa visão se comprova inadequada para o tema dos direitos sociais (BACCELLI, 2011, p. 28).

Continuando, o autor afirma ser evidente que se alguém visualizar uma perspectiva dinâmica e pensar nos direitos como conceitos institucionais complexos, os direitos sociais podem ser considerados direitos no sentido pleno. "*Um direito não é a consequência lógica de um dever, mas não há necessidade de postular uma correlativa deôntica para admitir a 'existência' de um direito*" (BACCELLI, 2011, p. 31).

3.2 Moral Absoluta ou Relativa?

Importa citar aqui entendimento de Antônio Lopes de Sá (2010, p. 19), para quem "*o certo e o errado, como essências objetivas, devem formar um critério de juízo em um tribunal a existir dentro de cada ser*".

Conforme Joaquim Carlos Salgado (2007, p. 105), o ato humano pode ser visto em todas as possibilidades de regulação como obrigatório (ordenado ou proibido) e como faculdade, prescrevendo-se a consequência do seu descumprimento, a sanção. A prescrição normativa tem em vista

estabelecer um dever de praticar ou omitir o ato, mas com um fundamento, que é a sua *ratio*, o bem jurídico do outro. É do direito como bem jurídico a resguardar que se faz a regra, não o contrário. A *voluntas* põe o direito na existência, a *ratio* revela-lhe a essência. A lei é a *ratio* posta e com tal é medida de conduta.

Em outras palavras, “quanto mais abundante é o material a expor em uma ciência, menor é o espaço reservado à definição de sua área temática e ao deslinde de outras ciências” (ALCHOURRÓN, 2010, p. 39). Isso se deve ao fato de que a relativa autonomia produzida em cada ciência se refere à sua filosofia, à sua lógica como consequência de seu próprio desenvolvimento, ou seja, pode ser interpretada como um sintoma de maturidade.

Para se abordar um conceito de moral absoluta ou relativa, é necessário se falar de lógica, uma teoria iniciada nos livros de *Organon* de Aristóteles. A teoria do Silogismo Categórico, contida nos *Primeiros Analíticos*, continua sendo o paradigma para identificar a temática da lógica, embora tenha sido alterada ao longo dos tempos, sendo difícil traçar paralelos na história de outras ciências.

Esta característica na história da lógica é enfatizada (mas parcialmente equivocada) por Kant no prólogo da segunda edição de sua *Crítica da Razão* quando afirma que a lógica nasceu perfeita e completa pelas mãos de seu criador, Aristóteles. Contudo, pode-se dizer que o núcleo da teoria lógica contemporânea se funda em Aristóteles.

Carlos Eduardo Alchourrón (2010, p. 41-75) trata dos enfoques psicológico, semântico, sintático e abstrato geral das concepções da lógica.

Para esse autor, o enfoque com a psicologia foi considerado por muitos como a descrição ou prescrição de certos processos psicológicos (explicações, argumentações) envolvidos nos estados psicológicos dos indivíduos (juízos, crenças, conhecimentos), mas muito restrito e equivocado.

Carece de justificativa a definição da lógica como ciência teórico-descritiva do pensamento, pois seria melhor considerá-la como uma disciplina normativa destinada a prescrever como se deve pensar. Nesta perspectiva, o objeto da lógica não seria descrever como os homens argumentam, mas realizar uma espécie de controle de qualidade em relação ao produto da atividade argumentativa, codificando os esquemas possíveis e os não possíveis. Na prática, o objetivo da lógica no enfoque psicológico seria encontrar critérios que assegurassem a verdade da conclusão para o caso de as premissas colocadas fossem verdadeiras.

O enfoque semântico se inicia pela ‘arte de pensar’, visão mais contemporânea caracterizada pela noção de consequência e, considerando que quando se cumpre uma situação exposta a verdade das premissas justifica a verdade da conclusão, isto

é, cumpre-se com a finalidade, a lógica do processo argumentativo preservaria a verdade na conclusão.

No entanto, na noção de consequência há dois tipos de expressões que requerem esclarecimentos especiais: por um lado estão as noções de necessidade e impossibilidade, e de outro a verdade e a falsidade. No enfoque da verdade, para que se possa atribuir um valor de verdade ou falsidade a um enunciado, ele deve ser significativo, supondo-se que a linguagem deva ser interpretada por alguma correlação (explicitada na parte semântica da metalinguagem) de algumas de suas expressões com as entidades da realidade. A noção de ‘verdade lógica’, surge, então, como o caso limite da relação de consequência semântica, em que o conjunto de premissas é inexistente (ALCHOURRÓN, 2010, p. 43-47).

Como sustenta Rudolf Carnap (1937, citado por ALCHOURRÓN, 2010, p. 47), “*a filosofia não é nada mais que a sintaxe lógica da linguagem da ciência*”. Carnap divide sua teoria da lógica da linguagem em sintaxe, semântica e pragmática, que constitui a teoria geral dos signos, a Semiótica. Cinco anos mais tarde, Carnap (1942) reformulou sua tese da seguinte maneira: “*a filosofia nada mais é que a semiótica da linguagem da ciência, e a lógica é a teoria da relação da consequência semântica e da noção semântica da verdade lógica*” (ALCHOURRÓN, 2010, p. 48).

Assim como a noção de consequência semântica e da verdade lógica dependem (em sua caracterização) das noções de interpretação e de verdade (da satisfação das condições que especifiquem as condições de verdade dos diversos tipos de enunciados da linguagem), a noção sintática de consequência depende das noções de axioma e da regra primitiva de inferência, uma vez que a verdade de uma afirmação sintática de consequência depende de quais enunciados forem eleitos como axiomas e quais forem as regras primitivas de inferência selecionadas para caracterizar o sistema axiomático.

Carlos Eduardo Alchourrón (2010, p. 54) sintetiza a primazia da semântica sobre a sintaxe:

- a) a delimitação das leis (verdade) e regras de inferência da lógica se faz em função do significado dos signos lógicos; e
- b) o significado dos signos lógicos é especificado nas cláusulas que definem a noção de verdade de uma linguagem.

Contudo, como tanto as noções de verdade como as cláusulas que a caracterizam são os focos essenciais do enfoque semântico, pode-se concluir a primazia do enfoque semântico sobre o enfoque sintático na identificação da área específica da lógica.

Já uma característica chave do enfoque abstrato geral é que ele não se propõe (como o semântico e o sintático) caracterizar a noção de consequência por meio de definições, mas pelas propriedades gerais que identificam todas as noções de consequência (dedutiva), o que significa que a noção de consequência é considerada como um termo primitivo (não definido), sujeito a vários axiomas que identificam suas propriedades essenciais. Permitir uma definição geral de lógica é a virtude principal do enfoque abstrato.

Em certos casos, as regras que determinam o significado sintático dos signos lógicos possuem, do ponto de vista intuitivo, exatamente o mesmo conteúdo conceitual que as cláusulas para a noção semântica de verdade que definem o significado semântico desses signos. Assim, Carlos Eduardo Alchourrón (2010, p. 72) coloca alguns questionamentos relevantes:

- a) Qual a razão de não existir uma lógica única?
- b) As falhas denunciadas como paradoxos intuitivos não são um sintoma de existir algo falso nas lógicas que as geram?
- c) A correlação entre as lógicas desenvolvidas em relação a linguagens artificiais e o alcance conceitual desenvolvido não mostram a justificativa da pretensão descritiva da antiga concepção da lógica como a ciência do modo de pensar do ser humano?

Continuando, o autor observa ser inegável que as linguagens artificiais que se referem a cada uma das lógicas surgiram com o propósito de abastecer reconstruções racionais de conceitos que encontram sua expressão natural nas linguagens atuais. Ao mesmo tempo, também é verdade que não existe lógica que não é afetada por alguma dissonância intuitiva, discrepância que pode ser constatada tanto nas representações sintáticas como nas semânticas.

Esse aspecto é importante porque demonstra que tanto o significado sintático como o semântico dos signos de uma linguagem artificial são perfeitamente compreensíveis em si mesmos uma vez que, em caso contrário, não poderiam ser comparados com o significado da linguagem natural e não existiriam os paradoxos intuitivos (ALCHOURRÓN, 2010, p. 72). Desta forma, a discrepância apenas mostra a necessidade de restringir o âmbito de sua aplicabilidade dessa conjunção.

Retomando-se a abordagem de moral absoluta ou relativa, cita-se a visão de Max Scheler (2012, p. 86-87), para quem um dos resultados mais importantes da nova ética é que, a partir dela, passaram a existir não apenas uma, mas diversas morais. Os relativistas (Comte, Mill, Spencer) afirmam que o valor fundamental permanece o mesmo, e transferem os fatores variáveis apenas para o seio da diversidade das condições históricas no interior da qual aquele valor fundamental (bem-estar, por exemplo) encontra utilização.

Contudo, algo diverso é o valor e a transformação da avaliação de valor frente a esta realidade efetiva e histórica e sua transformação. O autor ressalta que

uma moral é um sistema de regras de preferência entre os valores, um sistema que só se pode descobrir por detrás das avaliações concretas da época e do povo, enquanto sua *constituição ética* [...] não tem nada a ver com a alternante realidade da vida! Não apenas os diferentes modos de lidar e pensar, os diferentes tipos humanos foram apreciados desta ou daquela maneira a partir da mesma moral – mas as próprias morais se alteraram primária e independentemente a partir daqui e diante de mera adequação (SCHELER, 2012, p. 87).

Ocorre que, ainda conforme Max Scheler (2012, p. 150-151), à medida que uma sociedade tende para a realização dos mais altos valores objetivos, a questão de saber *quem* os realizará passa para um segundo plano, por mais que ela se aplique. Tudo acaba se realizando de modo totalmente diverso quando essa tendência sofre a influência de uma teoria subjetiva de valor, como a defendida pela maioria dos filósofos modernos. “O *direcionamento principal para a recusa da responsabilidade pelo pecado alheio já se apresenta, então, a partir dessa mudança, na forma de vivenciar os valores*” (SCHELER, 2012, p. 150).

Além disso, ela passa a ser uma consequência do surgimento de uma desconfiança primordial do valor ético do outro. O filósofo considera essencial entender que a moral moderna repousa, em todas as suas posições fundamentais, na desconfiança principal do homem frente ao homem, e isto de acordo com seus valores

éticos. Daí surge o individualismo moral moderno e a renúncia ao princípio de solidariedade, tão patentes na atualidade.

O segundo princípio da moral moderna é a doutrina da igualdade ética de todos os homens, que inexistente. Ela está em função do ressentimento, que deseja apenas “*a decapitação dos portadores dos valores mais elevados, pois afinal eles os irritam*” (SCHELER, 2012, p. 151).

Tem sido comum em qualquer teoria moral moderna o pressuposto de que valores em geral e, em especial, os valores éticos, sejam apenas manifestações subjetivas na consciência humana, valores que, independentemente do homem, não possuem qualquer existência e sentido. “*Os valores seriam apenas imagens formadas com sobras a partir de nossos sentimentos e desejos. [...] Sem uma consciência desejante e sensível, a realidade seria um ser e um acontecer livres de todo e qualquer valor*” (SCHELER, 2012, p. 152).

Consciência, aqui, não equivale exclusivamente à conscientização e orientação no mundo com base na percepção, representação e memória, mas no sentido de responsabilidade direcionada aos valores individuais, à tomada de posição ou de atitude que tem como fundamento a esfera de sentimentos da vontade de cada um.

De acordo com os ensinamentos de Renato Lopes Becho (2010, p. 37), cada pessoa tem sua própria consideração moral para o que seja justo ou injusto, ético ou não, certo ou errado. As concordâncias a respeito do que seja moralmente correto ou moralmente incorreto são,

para o subjetivismo, apenas uma confluência de entendimentos, mas a visão objetiva extrema da ética considera que os padrões morais podem estar sujeitos à comprovação e verificação por todas as pessoas, sendo passíveis de controle de verdade e falsidade, de maneira análoga aos conceitos lógicos, matemáticos ou das ciências naturais. Para o objetivismo ético, é possível chegar-se a uma conclusão sobre se uma dada conduta é justa ou injusta, certa ou errada, ética ou não ética.

Em resumo, a vida deve produzir algo útil apenas à medida que se puder gozar de algo agradável quando ela mesma for colocada na fila dos valores vitais mais elevados e puder dominá-los livremente. Desta forma, há “*uma reviravolta completa na moral moderna, vendo-se totalmente invertida*” (SCHELER 2012, p. 159).

Na opinião de Arthur Kaufmann (2000, p. 66), a doutrina da autonomia de Kant mostra claramente que sem um conteúdo mínimo material de validade objetiva a autonomia não seria aplicada à ética nem ao Direito, pois não se poderia fundamentar

a imperatividade das normas morais e jurídicas, já que a ideia de autonomia pressupõe a validade objetiva dos conteúdos morais. Por isto, entendida corretamente, a autonomia só pode ser relativa.

Maria Cristina Longo Cardoso Dias (2015, p. 147) pontua que o dever deve ser

a necessidade prática-incondicionada da ação e deve valer, portanto, para todos os seres racionais (os únicos aos quais se pode aplicar sempre um imperativo categórico), e só por isso pode ser lei também para toda vontade humana. Tudo o que, pelo contrário, derive da disposição natural particular da humanidade, de certos sentimentos e tendências [...], pode dar lugar a uma máxima, mas não a uma lei; pode dar um princípio subjetivo segundo o qual poderemos agir por queda ou tendência, mas não um princípio objetivo que nos mande agir mesmo a despeito de todas as nossas tendências, inclinações e disposições naturais. Tanto assim, que a sublimidade e íntima dignidade do mandamento expresso num dever resplandecerão tanto mais, quanto menor for o apoio e mesmo quanto maior for a resistência que ele encontre nas causas subjetivas, sem que com isto enfraqueça o mínimo que seja a obrigação que a lei impõe.

Pode-se entender, então, que as ações realizadas livres de qualquer inclinação por dever à lei derivada da razão (imperativo categórico) são consideradas éticas e morais. As leis derivadas da razão (imperativo categórico) que originam ações que não exigem o incentivo do dever para serem realizadas são jurídicas e morais. As leis da liberdade ou morais são assim chamadas para se distinguirem das leis da natureza (BOBBIO, 2000). As leis devem possuir dois elementos:

- a) a lei que representa uma ação faz dessa ação um dever;
- b) a escolha subjetiva para agir segundo a lei necessita de um incentivo (KANT 1991; DIAS, 2015, p. 148).

Desta forma, quando a ideia de dever é também o incentivo da ação a lei é chamada ética.

Maria Cristina Longo Cardoso Dias (2015, p. 149) defende que deveres conforme as leis são deveres externos, uma vez não constituírem escolha do indivíduo. Contudo, a liberdade de todos deve fazer parte do livre uso da escolha de um cidadão conforme a lei universal do direito. *“Em outras palavras, há uma obrigação que recai sobre o agente, embora tal indivíduo não precise ter como móbil da ação a intenção de agir de acordo com essa obrigação”*.

Continuando, a autora enfatiza que o fundamento da moral serve para embasar tanto a ética quanto o direito, sendo que este garante, pela coação, que a autonomia da vontade dos cidadãos seja cumprida. No entanto, não são todos os cidadãos que se obrigam a viver sob uma constituição legal quando a situação não é e sua livre vontade.

Bobbio (2000) separa a moral do direito, argumentando que a primeira trata da ação cumprida por dever (embasada pelo imperativo categórico e a autonomia da vontade) e a segunda corresponde a uma ação conforme o dever, com outros motivos e inclinações distintos da noção de dever (embasada pelo imperativo hipotético ao invés de autonomia da vontade).

O indivíduo, ao agir conforme leis jurídicas que observam o imperativo categórico, transforma suas ações em máximas universais que são distintas das simples ações conforme o imperativo hipotético, já que garantem a liberdade externa dos indivíduos e a sua autonomia da vontade. Assim, para Bobbio (2000), a forma de obrigação do direito é diferente da forma de obrigação da ética.

Ricardo Terra (2004) defende que Direito e virtude participam da doutrina dos costumes e têm os mesmos fundamentos, pois são provenientes da autonomia da vontade. Kant (1974) já afirmava que a moral é por si mesma uma prática no sentido objetivo, enquanto totalidade de leis que ordenam incondicionalmente, de acordo com as quais se deve agir. É no mínimo estranho quando alguém, depois de ter admitido a autoridade deste conceito do dever, dizer que não pode realizá-lo.

De acordo com Maria Cristina Longo Cardoso Dias (2015, p. 149-150), apesar da forma de a obrigação do direito ser independente da intenção de agir por dever, o princípio universal do direito continua a ser embasado pela moral, pois

o direito, através da coação, constitui uma forma de garantir que a lei prescrita pelo imperativo categórico (o qual expressa a realização de uma ação segundo uma máxima que possa simultaneamente fazer-se a si mesma como lei universal) seja cumprida, garantindo, assim, a liberdade externa dos indivíduos. Dessa maneira, o fundamento da moral, que não é senão outro além da lei prescrita pela razão (imperativo categórico), serve tanto para embasar a ética quanto o direito. Este último garante, através da coação, que a autonomia da vontade dos seres racionais seja cumprida. A forma de obrigação do direito que é externa ao indivíduo (coação) se faz necessária, porque, considerando as qualidades sensíveis dos homens, não se pode esperar que todos eles concordem autonomamente em viver sob as regras de uma constituição legal em consonância com os princípios da livre vontade.

Para Arthur Kaufmann (2000, p. 65), Kant sempre pressupôs um relativo conteúdo de justiça ética na realidade, uma determinada 'ordem moral das coisas'. Em sua perspectiva, a validade objetiva do imperativo ético e material é pressuposto da possibilidade da autonomia. A esta diversidade das vontades particulares de todos deve-se ainda acrescentar uma causa unificadora para engendrar uma vontade comum¹⁴.

Nesse sentido, Renato Becho (2010, p. 41-42) dá o exemplo de opiniões sobre a pena de morte. Para a doutrina objetiva, ela é *sempre* boa ou *sempre* má. Para o subjetivismo, *nunca* será possível se afirmar que a pena de morte seja boa ou má e, para o relativismo pode-se afirmar, em alguns casos, *com certeza*, que ela possa ser boa ou má e, em outras hipóteses, dependerá da ordem de valores de cada um.

Max Scheler (1948) considera que tanto a ética absolutista quanto a ética relativista são igualmente insatisfatórias. A relativista, ao contrário da absolutista, não é cega para a historicidade, ou seja, subordina inteiramente o comportamento ético à historicidade. A alternativa de superação dessas posições antagônicas é encontrada por Scheler na conceituação das relações entre a historicidade da existência e a natureza das valorações humanas, traduzida pelo *ethos*, que sofre variações, mutações históricas e, por consequência, e gera normas éticas diferenciadas ao longo do tempo (GINETTI, 2010, p. 41-42).

3.3 Concepções contemporâneas de Ética

Uma discussão essencial, estrutural e talvez a mais importante questão nas doutrinas morais se refere ao entendimento de sua dimensão subjetiva ou objetiva. O ponto de vista subjetivo considera que os valores morais não estão sujeitos à comprovação e à verificação geral, não sendo passíveis de controle de verdade e falsidade, e cada pessoa teria sua própria concepção moral para o justo ou injusto, ético ou antiético, certo ou errado.

Já a visão objetiva da ética considera que os padrões morais podem estar sujeitos à verificação e comprovação por todas as pessoas, sendo submetidos ao

¹⁴ "Portanto, o direito constitui apenas a forma de garantir a coexistência da liberdade externa dos indivíduos que, contudo, não deixa de ser fundamentada pela moral e ditada pela razão". (DIAS, 2015, p. 150).

controle de verdade e falsidade de maneira análoga aos conceitos lógicos, matemáticos ou das ciências naturais. “*Para o objetivismo ético, é possível se chegar a uma conclusão sobre se uma dada conduta é justa ou injusta, certa ou errada, ética ou não ética*” (BECHO, 2010, p. 37).

Conforme conceituação do Dicionário de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (1973, p. 300), ética é “*o estudo dos juízos de apreciação que se referem à conduta humana susceptível de qualificação do ponto de vista do bem e do mal, seja relativamente à determinada sociedade, seja de modo absoluto*”. Contudo, o ser humano costuma entender ética como atribuição comportamental exigível apenas das demais pessoas da comunidade.

Geralmente formada por meio de processos educacionais e sendo a Ética

‘objetiva’ face à sua qualidade científica, conhecimento básico na formação de uma consciência, é automaticamente a promotora de uma prevalência da razão sobre a emoção, reduzindo ou anulando a possibilidade de erros nos relacionamentos humanos. [...] Na sua essência, a Ética é ‘amor e razão’ associados para gerar o comportamento consciente estruturado em valores humanos (SA, 2010, p. 11).

Nesse sentido, vale se retomar Kant, cuja grandeza de sua filosofia prática se baseia no fato de ter sido ela desenvolvida no marco de uma crítica da razão e de estar estreitamente associada à sua filosofia teórica, sua filosofia da religião e sua filosofia da história, “*ao passo que a maior parte do pensamento ético atual consiste de afirmações não fundamentadas, casuísmo desprovido de princípios e reflexões que carecem de unidade orgânica com o restante do nosso saber*” (HÖSLE, 1995, p. 16; NODARI, 2010, p. 59).

Kant revolucionou a ética “*com a ideia da autonomia moral da razão pura, como a determinação da ação pela severa generalidade e necessidade*” (BAUMANS, 2000, p. 9). Contudo, “*apenas quando entendida como meio para produzir a boa vontade, antes que satisfazer os desejos naturais, pode a razão prática pura encontrar, a seu próprio modo, seu verdadeiro contentamento*” (NODARI, 2010, p. 60).

Chönecker e Wood (2002, p. 26) observam que para que isso seja possível, deve-se ter em mente a revolução copernicana na filosofia moral de Kant: “*primeiro, o princípio da generalidade como universalidade; segundo, a necessidade de que o conceito de dever não seja, de modo algum, empírico; e, terceiro, que os conceitos de ética não sejam, absolutamente, ganhos de experiência*”.

E conforme ensina Paulo César Nodari (2010, p. 61), para que a vontade seja autônoma, a força da autonomia não deve vir de uma fonte externa e estranha ao próprio indivíduo, mas tão somente de sua razão. Assim, a autonomia da vontade não significa senão

a capacidade do ser humano de dar a si mesmo a lei moral como valor universal. Só uma vontade legisladora universal, isto é, uma vontade autônoma, é capaz, ao mesmo tempo, de dar-se a própria lei e também de compreender-se e de reconhecer-se como obediente à lei, pois só o ser racional capaz de autolegislar-se, ou seja, é capaz de ser autônomo (SCHNEEWIND, 2001, p. 32).

Na ética, Kant *“considera os seres humanos subordinados a uma lei moral que vincula absolutamente, mas sustenta que a única autoridade possível de tal lei é aquela da própria vontade racional”* (WOOD, 2008, p. 18). Esse filósofo não aceita a tese tradicional de que a pesquisa ética deveria ser iniciada com a definição de bem, para que dele derivassem os conceitos da lei moral ou da obrigação.

Analisando Kant, John Robert Silber (1959/1960, p. 87, citado por NODARI, 2010, p. 62) afirma que *“o bem não deve mais ser pressuposto ou se constituir em fundamento da lei moral, mas deve, antes, ser deduzido dela”*. Robert Paulo Wolff (1986, p. 55) complementa esse entendimento pontuando que o que torna uma vontade boa não são seus efeitos no mundo, mas a própria representação da lei como motivo suficiente da determinação da vontade. *“Uma boa vontade é boa porque segue o dever pelo dever, porque seu valor não está nos resultados, mas no princípio da ação, ou seja, porque age unicamente por respeito à lei”*.

Em sua obra *Crítica da Razão Pura* (1996, p. 54), Kant estrutura o pensamento científico a partir de conceitos *a priori*, identificados racionalmente, ou seja, sem o uso de conhecimentos empíricos. Conforme o filósofo, os conhecimentos alcançados *a posteriori* (empíricos) podem ser confusos e sofrer interferências emocionais e subjetivas.

Por consequência, em Kant o valor moral de uma ação não consiste em seus resultados, mas em sua fundamentação na lei moral, a qual é possível, graças à potencialidade do ser humano, enquanto racional, de determinar sua ação de acordo com a razão e libertar-se de todas as tendências e estímulos, apoiando-se exclusivamente na lei. Nesse sentido,

é por isso que a moral de Kant é uma moral da razão pura prática, porque é só pela razão que o homem consegue autarquia e se torna autônomo, porque a razão prática é o seu *Selbst* mais próprio e com isso se torna independente de todas as forças externas de motivação. O ser humano é essencialmente autônomo não por pertencer a uma determinada comunidade, não por compartilhar com os outros uma determinada tradição, mas por ser sujeito da razão incondicional (JAVIER HERRERO, 2006, p. 205).

O acima exposto é o que torna Kant incondicionalmente contemporâneo, porque se a moral é uma moral da razão pura prática, então seu alcance é inusitado por dois motivos:

Primeiro porque é unicamente a razão que torna o homem incondicionalmente autolegisador. Segundo porque se a razão é incondicionalmente legisladora, então nenhuma concepção da prudência ou do egoísmo generalizado poderá suplantar o lugar insubstituível da razão. Se a razão é incondicionalmente legisladora, então nenhuma regra de decisão da razão instrumental, estratégica ou funcionalística, nenhuma racionalidade meios-fins, nenhuma eticidade convencional do mundo da vida poderão pretender substituir o papel absolutamente inalienável da razão, que tem a sua sede no ser humano (JAVIER HERRERO, 2006, p. 205).

Para Kant, “*a razão é a base do conhecimento prático, ou seja, a ética não é uma teoria das inclinações humanas, não é um sistema do empirismo universal*” (NODARI, 2010, p. 65).

Não sendo a ética apenas uma teoria de inclinações humanas, entende-se que ela se baseia na consciência individual, como defende Magin Pont Mestres (1972, p. 93-94), e que se perde quando se conecta a um grupo, com vivências diferentes¹⁵.

Na revisão da literatura, localizou-se em Guido Calogero (1932) um apanhado de análise das concepções contemporâneas da ética, todas constantemente revisadas e complementadas por Giovanni Treccani Degli Alfieri no volume 14 da *Enciclopedia Italiana* atualizada em 2015.

Na reflexão filosófica do século XX, o objetivo de propor uma tabela precisa de valores cai para um segundo plano no que diz respeito à tentativa de caracterizar as condições próprias da experiência moral.

Nos trabalhos de Comte e de Emile Durkheim, a ética apresenta-se como a ‘ciência dos costumes’, enquanto a não serventia dos métodos das ciências físico-

¹⁵ “A ética deve ser, portanto, a teoria do princípio ético, que deve ter sua fonte no conhecimento apriorístico, ou seja, na razão, pois [...] o conhecimento da razão e a priori são uma e a mesma coisa”. (BITTNER, 2000, p. 27).

matemáticas no estudo dos fenômenos morais foi afirmada por Wilhelm Windelband, H. Rickert e Max Weber.

Já nas obras de Max Scheler há uma aplicação rigorosa do método fenomenológico ao campo da moralidade com a afirmação da existência de uma intuição emocional no alicerce de cada escolha ética. Também para Hartmann, está em jogo na vida ética um tipo peculiar de sentimento axiológico que permite ao homem captar diretamente os ideais morais (CALOGERO, 1932; 2015).

Para Freud, os valores morais são vistos, por um lado, como a internalização de regras repressivas de instintos e impulsos pelo indivíduo; por outro, o processo de sublimação a partir do qual nasce a conduta moral individual é um elemento essencial para a gênese da 'civilização'.

Uma estreita ligação entre a vida ética e a escolha é afirmada pelos defensores do existencialismo; uma escolha aberta para a recuperação dos valores cristãos em alguns expoentes do existencialismo religioso, como Marcel, ou para um compromisso ético-político concreto com os expoentes do existencialismo ateu, como Jean-Paul Sartre.

Na apresentação de uma teoria naturalista de ética, constam os expoentes do pragmatismo americano e, em particular, de acordo com Dewey, a ética se caracteriza por uma série de projetos com vistas a uma integração mais harmoniosa do homem na natureza (CALOGERO, 1932; 2015).

No contexto anglo-saxônico, o discurso ético de Moore, baseado na intuição e objetividade dos julgamentos morais, tem sido questionado pela crítica neopositiva representada, acima de tudo, por Ayer, para quem a linguagem ética não é redutível a padrões lógicos nem como proposições puramente lógicas, e nem proposições factuais, portanto uma linguagem que transmite emoções puramente subjetivas.

Confrontado com a impossibilidade de novo entendimento no campo da filosofia neopositiva, qualquer discurso de um tipo não-científico, o ético em particular, foi tentado, especialmente na Inglaterra, no período imediatamente após a II Guerra Mundial, quanto à recuperação da linguagem ética para a dimensão da linguagem significativa, desenvolvendo uma série de técnicas analíticas que tomam como ponto de partida a linguagem comum.

Assim, Stevenson interpreta o discurso ético de duas maneiras: por um lado, como um discurso apreciativo-persuasivo, e por outro como um discurso que pode ser reduzido ao indicativo, isto é, informacional-declarativo.

Toulmin, considerando, em vez disso, a linguagem moral referente ao contexto social, como expressão de necessidades e satisfações, propõe uma lógica autônoma e particular do discurso ético. Hare vem propor a noção de linguagem prescritiva universal na qual, juntamente com as mesmas regras formais que garantem a natureza não contraditória em outros tipos de discurso, as regras empíricas também operam para o controle factual de certos julgamentos.

De acordo com a abordagem geral, este tipo de pesquisa é aplicado ao discurso ético de uma concepção de linguagem que, tendo abandonado as posições neopositivas, se relaciona estreitamente com as concepções de Wittgenstein em seu último período.

Após a longa temporada em que se sentiu que a reflexão filosófica ética deveria ser limitada à análise da linguagem moral, os últimos trinta anos do século XX presenciaram uma mudança radical nos conceitos normativos, que se destinaram a afirmar a natureza prescritiva e objetiva das demandas da moralidade.

O núcleo comum desta orientação residia em conceber a ética como uma teoria que responderia a questões públicas relacionadas com o tema da justiça ou a aceitabilidade das instituições políticas do ponto de vista moral.

O trabalho que inaugurou esta fase é *A theory of justice* (1971) onde Rawls propõe uma forma particular de neocontratualianismo que hegemoniza a discussão teórica dos anos 1970 e 1980. O avanço teórico de Rawls é anular o conjunto de questões que caracterizaram a fase metaética. A vida moral como tal é caracterizada por Rawls de uma perspectiva ética, que se associa à exposição de certos princípios que podem sugerir uma solução adequada para as principais questões de Justiça que devem ser abordadas na esfera pública.

Existem dois princípios no cerne de sua teoria da Justiça: o princípio da salvaguarda da liberdade e autonomia de cada indivíduo e o princípio da 'diferença' ou da 'equidade', segundo o qual os encargos, prêmios e limitações só podem ser aceitos em nível social se destinadas a melhorar as condições dos mais desfavorecidos, tornando assim as instituições que governam a vida associada mais justas.

Adições posteriores e subsequentes de Rawls especificam: a indicação de uma ordem 'lexical' entre os princípios da justiça, ou seja, uma ordem que vincula o princípio da diferença ao princípio da liberdade aos subordinados; a enunciação do critério de que em situações incertas será sempre necessário priorizar o desfecho menos negativo para aqueles que estão na pior condição; a tese da completa neutralidade das instituições políticas e suas regras inspiradoras em relação às diferentes concepções de boa vida (CALOGERO, 1932; 2015).

Houve inúmeras tentativas de desenvolver conceitos alternativos para Rawls. Nozick propôs uma teoria ética das instituições públicas que considera necessário evitar qualquer interferência estatal no âmbito da autonomia individual.

Uma série de pensadores, em seguida, contesta o individualista e as premissas liberais da teoria moral de Rawls. Esta disputa vai mais fundo, às vezes dando origem a perspectivas alternativas, como no caso, por exemplo, da chamada comunidade. Membros influentes como Mac Intyre e Taylor contestaram Rawls com uma perspectiva que coloca o centro da ética não tanto como justiça nem como a idéia do bem.

Outros pensadores se envolveram em uma reformulação da ética utilitarista. Harsanyi reconciliou o utilitarianismo e a teoria da escolha racional, colocando no centro do cálculo não prazer ou dor, mas preferências pessoais. Smart tentou propor novamente um utilitarismo hedonista, revisitando criticamente seus fundamentos. Ainda mais marcado foi o esforço com que Hare comprometeu-se a retrabalhar o utilitarismo em uma forma de moralidade mais capaz de cumprir a exigência de autonomia da ética e sua natureza lógica como um conjunto de prescrições universalizadas.

Finalmente, Brandt desenvolveu a doutrina utilitarista em uma perspectiva destinada a caracterizar a moralidade como algo que seria aceito por um espectador ideal plenamente informado, sugerindo que o utilitarismo é o único critério ético capaz de identificar esse conjunto de regras que concordariam em colocá-lo na base de uma espécie de sociedade ideal.

No entanto, as concepções utilitaristas têm sido amplamente criticadas. Dworkin, por exemplo, denunciou a incapacidade de o utilitarismo obter um traço ético mais característico do tempo contemporâneo, ou seja, a plena proteção do direito de cada indivíduo de não ser discriminado ou limitado em sua própria autonomia.

O criticismo do utilitarismo já em nome dos direitos documenta a mudança na perspectiva que ocorreu nos anos 1980 no seio da ética teórica quanto à dimensão da ética aplicada. Esta mudança anda de mãos dadas com a transição das questões da justiça distributiva para um conjunto de questões que envolvem mais estreitamente o reconhecimento dos direitos individuais de liberdade e a esfera privada da vida dos agentes morais (CALOGERO, 1932; 2015).

A necessidade de desenvolver uma teoria ética capaz de basear os direitos morais individuais foi satisfeita das mais diversas formas, mesmo nas culturas filosóficas da Europa continental.

Assim, a filosofia de língua alemã, particularmente através dos instrumentos da hermenêutica, procurou criar uma fundação universalista de direitos e mais radicalmente do que regras e normas morais.

Apel estava particularmente empenhado em conectar sua análise pragmática da fala à noção moral de responsabilidade. A ética de Apel baseia-se na tese de que tanto a comunidade universal de comunicação como as condições intersubjetivas do argumento racional exigem o cumprimento de uma norma moral precisa, a ser entendida como um dever específico que exige o reconhecimento dos mesmos direitos a todos os membros da comunicação.

No mesmo foco, Habermas, que insiste na natureza ideal da norma no sentido de que para ser moralmente adequada deve ser universal, isto é, ser capaz de realizar um acordo de todos. Mesmo na cultura filosófica francesa muito da reflexão moral gira em torno do problema de uma fundação universalista da ética e muitas respostas em sentido positivo foram elaboradas ecoando a tradição existencial de identificar situações típicas da vida moral.

Já no final do século XX afirmou-se a necessidade de reflexão ética oferecer sugestões úteis para resolver os novos problemas morais despertado pelas grandes transformações que a evolução da investigação científica e da tecnologia produziram nas sociedades ocidentais.

Pela primeira vez, algumas alternativas morais foram sendo postas à conduta humana em relação ao tratamento de doenças, às formas de nascer e morrer. Dentro da nova orientação de prática ou aplicação, várias áreas de análise, como a ética médica, da tradição de mil anos de idade, foram construídas sobre o respeito pelo

princípio de *bonum faciendum, malum vitandum*, estabelecidas na fundação da relação médico-paciente.

No entanto, enquanto os aspectos morais do exercício da prática médica sempre foram abordados, à luz dos novos cenários complexos, o médico pode ser chamado a avaliar as implicações e consequências das escolhas em áreas sensíveis, tais como experimentação humana, gestão da situação em fim de vida, consentimento informado; nesse momento, a ética se redefiniu como bioética.

Outras áreas de pesquisa sobre novas questões éticas também estão sendo consolidadas. As consequências mais ou menos negativas do desenvolvimento tecnológico sobre as relações entre o homem e o ambiente natural deram forma a uma literatura muito extensa focada nas questões do meio ambiente.

As diferentes concepções desenvolvidas nesta área podem ser distinguidas dependendo se vêm para identificar as regras que devem presidir o respeito da natureza com base em uma consideração predominantemente antropocêntrica da moralidade, ou empurrar, em vez disso, este respeito em uma forma mais ou menos profunda de ecologia, que considera a própria natureza fornecida com direitos e, portanto, dotado de um valor moral intrínseco.

Não menos extensa tem sido o desenvolvimento de teorias destinadas a colocar um limite de conduta irresponsável para os recursos limitados disponíveis na terra, apelando para as responsabilidades das gerações atuais para as futuras (CALOGERO, 1932; 2015).

As questões éticas relacionadas com o tratamento dos animais também têm sido amplamente abordadas com um novo enfoque. O interesse generalizado nas questões éticas relativas à forma como os animais são tratados pode ser visto como um ato de crueldade desnecessária infligido a eles como resultado da utilização de novas técnicas no contexto da produção industrial de alimentos e ou o refinamento de bens de consumo.

Nesta área de reflexão muito influente foi a forma da ética utilitarista de Singer, que denunciou como um preconceito específico à abordagem moral que discrimina entre o sofrimento dos seres humanos e os dos animais. A tese de uma relevância moral das ações animais tem sido mais radicalmente defendida por teóricos que, como T. Regan, têm baseado os direitos morais dos animais sobre o valor intrínseco de suas vidas.

Como um desenvolvimento e especialização da longa reflexão sobre o entrelaçamento entre a moralidade e as decisões econômicas, a área comumente designada ética passou a ser aplicada à ética nos negócios. O objetivo dessa área de pesquisa foi tornar explícito o alcance das relações mais morais na organização de empresas engajadas em atividades produtivas. O papel das relações de confiança, reputações e reconhecimentos da autoridade moral para o bom funcionamento da vida corporativa foi, assim, sistematicamente aprofundado (CALOGERO, 1932; 2015).

Pode-se dizer, então, que o *ethos* seja o conjunto das variações da percepção afetiva (e do conhecimento) dos valores em si mesmos e da estrutura da preferência axiológica, do amor e do ódio¹⁶. Nenhuma norma procede de fora da vida ético-histórica, tudo procede de uma história central, de um núcleo que, ao mesmo tempo, é variação constante e fonte permanente para a elaboração de preceitos éticos (SCHELER, 1948).

Mostrando seus níveis de influência, Max Scheler (1948) aponta cinco camadas nas quais ocorreram variações históricas no comportamento moral, sem que tenham sofrido mudanças de valores:

- a) Variações da própria percepção afetiva;
- b) Variações das normas éticas;
- c) Variações de tipos de instituições;
- d) Variações da moralidade prática; e
- e) Variações dos usos e costumes.

No próximo capítulo é apresentada a questão da ética como instrumento de novos paradigmas, no qual se pode constatar ser o *ethos* o ponto central de todas as variações éticas através da história.

¹⁶ “A ética procede do *ethos* e este se constitui fonte emanadora de normas”, pois “a historicidade do *ethos* o torna o ponto onde se fundem a história e a ética”. (GINETTI, 2010, p. 45-46).

4 A QUESTÃO DA ÉTICA COMO INSTRUMENTO DE NOVOS PARADIGMAS

Para apresentar a evolução dos conceitos da ética ao longo do tempo, inicia-se este capítulo abordando entendimentos do filósofo holandês Baruch Spinoza [1632-1677] (ENCYCLOPEDIA, 2013, p. 381-383), considerado um grande pensador na tradição racionalista. Sua obra *Ética* (cinco livros) é um clássico da filosofia ocidental, na qual as questões cruciais da metafísica são exemplificadas mais claramente do que em qualquer pensador desde Platão.

No primeiro livro discorre sobre Deus e o significado da substância. O segundo lida com a mente e o conhecimento. Os terceiro, quarto e quinto livros parecem preocupados com temas geralmente associados com discussões éticas: as paixões, a escravidão humana em relação às emoções e finalmente a liberdade humana pela virtude do intelecto. Daí provém a preocupação central do filósofo em mover de uma consideração de Deus para a realização da liberdade humana por meio de uma análise de conhecimentos, paixão e seus conflitos. Assim, para Spinoza, uma ética que estuda a finalidade da vida é simultaneamente metafísica, teoria do conhecimento e psicologia da natureza humana.

O segundo livro de *Ética* examina a natureza e a origem da mente. Uma substância infinita possui atributos infinitos, mas a mente percebe apenas dois: pensamento e extensão. Mesmo que a relação entre mente e matéria não seja dualista, mas de identidade, para 'a substância pensante e a substância estendida ela é única e compreendida agora desta maneira e sob aqueles atributos'.

Para entender esta doutrina, eventualmente referida como 'paralelismo psicofísico', a mente deve superar sua dependência do conhecimento do sentido ('opinião') e até mesmo avançar além da compreensão científica ('ideias adequadas') das relações de causa-efeito para uma visão sinóptica ('intuição') do sistema completo da realidade. Nesta perspectiva, a mente humana é uma modificação existente individualmente da inteligência infinita, o corpo é o objeto da ideia, e os dois são como diferentes faces de uma mesma moeda.

Nos terceiro, quarto e quinto livros, e com o entendimento do lugar do homem na natureza, Baruch Spinoza [1632-1677] (ENCYCLOPEDIA, 2013, p. 382-383) assumiu as questões da vida moral. Uma ação ocorre quando um indivíduo é a causa de sua própria conduta e uma paixão quando ele é a causa parcial. A virtude é o poder

de saber como agir de acordo com a natureza, considerando-se que os homens sofrem proporcionalmente ao número de ideias inadequadas que têm. A essência do homem é a luta 'para preservar seu ser interior'. Ideias adequadas substituem paixões; o autocontrole racional suplanta a impotência dos desejos. A questão é a própria vida: uma pode ser enredada pela 'servidão humana' como uma presa aos caprichos do desejo ou a pessoas ou objetos, outra pode alcançar a liberdade que Spinoza chama de 'Ventura' e essa é a recompensa da própria virtude.

O filósofo foi um psicólogo para ver que, em última análise, paixões podem ser superadas apenas por paixões mais fortes. Assim, no cultivo de um amor intelectual e o conhecimento de Deus, o homem passa a se conhecer e a experimentar uma liberdade de contenção externa.

Aristóteles [384a.C – 322a.C.] (1996) intitulou *Ética* ao seu tratado de filosofia prática. Os estoicos designaram com ela a terceira e suprema parte da filosofia, encarregada de estabelecer como o homem deveria comportar-se na vida cotidiana a respeito da realidade. Para Guido Calogero (1932, p. 447), a primeira parte da filosofia era a lógica, doutrina do conhecimento, enquanto a segunda era a física, doutrina da realidade.

Conforme Immanuel Kant (2003, p. 223), “*na Antiguidade a ética significava a teoria dos costumes (philosophia moralis) em geral, que também era chamada de teoria dos deveres*”.

Na teoria kantiana os costumes podem ser classificados em patamar distinto da separação entre teoria do conhecimento e teoria dos valores¹⁷.

Para Miguel Reale (1996, p. 388-389), a filosofia inicialmente poderia ser dividida em:

- a) Teoria do conhecimento ou da validade do pensamento em sua estrutura e com relação aos objetos (Lógica e Ontognoseologia);
- b) Teoria dos valores ou axiologia (Ética, Estética, Filosofia da Religião, Filosofia Política, Filosofia Econômica); e
- c) Metafísica.

¹⁷ “*Por ética, nesse sentido, temos a parte da filosofia que se encarrega de organizar os valores*”. (BECHO, 2010, p. 34).

Em seguida, o jusfilósofo afirmava que “*toda ação, seja ela de ação teórica, estética ou ética, tende a um valor para realizá-lo, para garanti-lo ou para negá-lo*”, ou seja, a atividade teórica se orienta pelo valor do verdadeiro, a estética pelo valor do belo, e a ética pelo valor do bem. Percebe-se, aí, que a classificação não se referia mais à teoria do conhecimento, à teoria dos valores e à metafísica, mas entre três elementos distintos: teoria, estética e ética. Neste sentido, o valor do verdadeiro, que orienta e domina o homem da ciência e o filósofo no plano ou no momento teórico

resolve-se afinal em leis, em relações objetivas ou em princípios explicativos do ser, dos quais não resulta medida necessária e obrigatória de comportamento futuro, a não ser quando o homem reconhece nas verdades encontradas um motivo preferencial de ação, caso em que o *verdadeiro* é estimado como *bem* (REALE, 1996, p. 388) (grifos do original).

Na prática, “*a meta da atividade ética é dada pelo valor do bem, que pode ser de cunho moral, religioso, jurídico, econômico e estético*”, dentre outros, e quando o valor é também “*objeto de uma valoração ética, reveste o caráter dum bem moral, dando lugar a um dever, cujo cumprimento é uma virtude que se chama veracidade*” (REALE, 1996, p. 389).

4.1 A Ética, a Moral, o Homem e o Direito

Inicia-se este item com Immanuel Kant em citação à página 231 do volume 6 da obra *Metaphysic der Sitten* (Metafísica dos Costumes), de 1797: “*age exteriormente de tal maneira que o livre uso de teu arbítrio possa coexistir com a liberdade de qualquer um segundo uma lei universal*”. Em outras palavras,

o meu direito constitui um dever para os outros, o direito dos outros constitui um dever para mim. Este meu dever é inicialmente um dever jurídico, ou seja, um dever que me pode ser cobrado externamente, mas, como corresponde a um direito do outro que lhe foi conferido pela razão, ele será indiretamente também um dever ético, um dever que um ser racional deve admitir como máxima de sua vontade (BECKENKAMP, 2014, p. XXXVII).

Embora não seja o objeto centro do estudo ora proposto, não há como negar que a obra kantiana representa um grande marco filosófico na história do pensamento ocidental. Até então, a busca pelo conhecimento partia de um modo de reflexão que tomava o objeto pensado como eixo do pensar. Kant inverteu essa lógica, ao atribuir

esse protagonismo ao sujeito pensante, de forma que o objeto é que deveria girar em torno do sujeito. Atribui-se a Kant, nesse sentido, o ato inaugural de uma “revolução copernicana” na filosofia, numa analogia com Copérnico e a demonstração de que a Terra é que girava em torno do sol, e não o contrário. (REALE, 2005, p. 358). Efetua-se a transição de uma metafísica do objeto para uma metafísica do sujeito.

Não obstante a finitude do ser humano, Kant procura demonstrar que os variados campos do conhecimento humano se constituem por elementos que são válidos independentemente da empiria, podendo ser conhecidos filosoficamente. Procura, portanto, por fundamentos desses conhecimentos que sejam válidos de modo universal, independentemente da experiência. Para alcançá-los, uma “filosofia científica” exige sua crítica prévia, com método e exposição sistemática, o que procura fazer por meio de sua crítica transcendental da razão. (HÖFFE, 2005, p. XXI).

Kant, dessa forma, segue uma via própria de pensamento, não aderindo a nenhuma das vias que o precederam. Seu primeiro grande objetivo era o de investigar as possibilidades do conhecimento, o que demandava discernimento e justificativa da própria razão, numa autocrítica, como requisito para a realização dessa tarefa. (HÖFFE, 2005, p. 39).

Sua teoria do conhecimento foi formulada na Crítica da Razão Pura (*Kritik der reinen Vernunft*), de 1781. Nesse trabalho, ele desenvolveu seu influente sistema de Idealismo Transcendental, segundo o qual nosso conhecimento do mundo externo não é uma representação da realidade como ela é em si, mas uma espécie de construção que, em grande medida, depende do sujeito cognoscente.

“Transcendental” se refere a estruturas *a priori* da sensibilidade e do intelecto do homem. Por serem *a priori*, são prévias à experiência e representam condições sem as quais não é possível conhecer nenhum objeto. Dessa forma, o transcendental é, portanto, “a condição de cognoscibilidade (...) dos objetos, é aquilo que o sujeito põe nas coisas no próprio ato de conhecê-las (REALE, 2005, p. 351).

Tudo o que temos do mundo ao nosso redor é como um conjunto de dados brutos – uma mistura de impressões sensoriais incoerentes, que devem ser organizadas por nossas faculdades racionais para se tornarem conhecimentos (KANT, 2004). O conhecimento é, portanto, fruto de nossas faculdades mentais ativas, não um reflexo passivo do que existe fora, independentemente do sujeito pensante.

O conhecimento é formado com a interiorização do fenômeno, organizado a partir das formas *a priori* da sensibilidade, o espaço e o tempo, formando as intuições, que não são pensamentos, mas juízos. A formação de juízos depende da passagem das intuições para o entendimento, que é operada pelas formas *a priori* do entendimento, pensadas através de categorias. Desse modo, os fenômenos são sintetizados como juízos sintéticos experimentais, no encontro entre entendimento e sensibilidade, que possibilita o conhecimento. (SALGADO, 2008, p. 20)

Na teoria kantiana, o homem pode pensar fora da experiência, mas nesse caso não se forma o conhecimento: forma-se a ideia, que é conceito puro da razão e aponta para a esfera do agir. Dessa forma, para Kant a razão humana pode se apresentar como teórica e como prática. (SALGADO, 2008, p. 20).

Os conceitos materiais ou formais, de origem eminentemente racional, foram investigados por Kant como parte de uma filosofia material e estão submetidos a leis da liberdade. Embora se trate da busca por conceitos de moral, ética e direito, que, para o entendimento comum, são deveras abstratos, estes estão inseridos no campo de uma investigação filosófica material, portanto, para além da simples lógica, pois se ocupam de determinados objetos e das suas leis, que tanto podem ser leis da natureza, como também leis da liberdade, enquanto a lógica se ocupa apenas da forma do conhecimento no entendimento e na razão em si mesmos.

Com isso, pode-se ver que os conceitos de moral, ética e Direito estão inseridos no campo de uma filosofia moral, sustentados por uma lei moral fundamental, determinada pela autonomia da vontade do homem como ente ao mesmo tempo livre e afetado, também, sensivelmente, pela natureza, pois “*A ética é a formulação, sob a forma de juízos, daquilo que é dado dentro da esfera do conhecimento moral*”. (SCHELER, 1948; GINETTI, 2010, p. 56).

Na prática, “*a consciência [ética] é algo interior, mas complexo, representando uma das funções do cérebro em interação permanente com o corpo e o espírito. Forma-se a referida no curso da existência, desta recebendo e nesta promovendo influências*” (SÁ, 2010, p. 10).

Como se altera a partir da observação e percepção individual dos fatos, “*não somos a nossa própria consciência, mas é inequívoco que a abrigamos bem dentro de nós e que ela age como algo regente e controlador de nossos pensamentos e atos a um só tempo*”. Isto se dá porque “*os seres humanos são universos energéticos*

sujeitos a uma infinidade de influências e nos quais diversos sistemas vivem em interação, desempenhando concomitantemente funções específicas” (SÁ, 2010, p. 10).

À moral, Max Scheler (1948) atribui historicidade efetiva e a ética estaria envolvida nas mudanças históricas da moral. A distinção entre elas ocorreria em vários níveis:

- a) A ética pode ser entendida como reflexão filosófica e a moral como vivência de normas, ou seja, a ética é a sistematização do pensamento reflexivo quando se dedica à análise dos atos humanos e a moral, ao contrário, é o modo concreto de agir, inclusive os atos realizadores dos princípios éticos. A reflexão ética de Scheler procura atingir novos desdobramentos de reflexões éticas anteriores, e a moral está profundamente vinculada à História, devendo ser investigados os princípios que a tornem inteligível no intuito de alcançar o universal ético exigível;
- b) Scheler procura, pela reflexão ética, alcançar uma universalidade que seja capaz de explicar a História e a historicidade da vida moral, ou seja, ‘uma ordem com um sentido’ que contenha a realização de um princípio ético não apenas universal, mas universalmente válido em todos os atos humanos;
- c) Devem ser fixadas dimensões nas quais o relativo seja admissível, ou seja, há que se delimitar um lugar para o relativo na História de modo a distinguir o mutável do permanente, o ético universal do histórico-moral, sem ingressar no ceticismo de quem não vê uma ordem significativa na história com um sentido inteligível ao próprio homem. “Os parâmetros da relatividade histórica delimitam o lugar do relativo não só na história como também na própria vida moral” (GINETTI, 2010, p. 54-58).

Já *“a validade do Direito não se funda em um valor moral, uma vez que o Direito imoral é válido e vinculante, podendo estar em contraposição à moral sem perder seu caráter jurídico” (KAUFMANN, 2000, p. 48).* Afirma-se que *“A Moral e o Direito são diferentes em alguns aspectos, mas não estão separados entre si” (DEL VECCHIO, 1963, p. 57).*

O direito é, portanto, “o *maximum ético de uma cultura tanto no plano da extensão (universal, [...] de todos e reconhecido por todos)*” (SALGADO 2007, p. 9), como também “no plano axiológico – enquanto valores mais altos ou de cumeada, como tais formalizados” (SALGADO, 1999, p. 98).

Immanuel Kant distingue a legalidade (agir conforme o dever) e a moralidade (agir por dever). Analisando o filósofo, Joaquim Carlos Salgado pontua que tanto o direito como a moral e a política têm a mesma raiz, já que todos são éticos e encontram sua raiz no conceito de liberdade, sem o qual nada de ético é possível. O dever,

que é o sentimento de reverência à lei, é um só e se assenta no princípio da liberdade. A diferença está em que, enquanto no direito se legitima a coação externa para a garantia da liberdade *do outro* contra o arbítrio de quem coage injustamente ao rebelar-se contra a determinação da razão pura prática, na moral a *coação* é interna e se exerce não por qualquer coisa material, mas pela própria lei da razão pura prática (SALGADO, 2012, p. 174).

Para Kant há somente um único dever, comum a todos os tipos de imperativos, ou seja, o que surge para a vontade direcionada por uma lei que tem origem na razão. Em outras palavras, o dever moral e o dever jurídico não se distinguem porque a ação os caracteriza quanto ao motivo. Na ação moral o homem age *por dever* e não apenas *conforme o dever*.

A ação por dever é aquela cujo motivo é exclusivamente o dever; este é a origem da ação. Assim, se alguém deixa de furtar um objeto de que muito necessita, não em virtude (por motivo de) das consequências que lhe possam advir, como, por exemplo, a prisão, o descrédito do seu nome, etc., mas exclusivamente por respeito à lei que proíbe o furto, que se coloca como único motivo de sua omissão, tem-se na sua ação uma ação por dever e, por isso, moral. O motivo de sua ação terá sido a própria lei moral. Contudo, se deixa de fazê-lo por temor a uma pena ou porque desagradaria a outras pessoas, ou ainda para agradar a Deus, o motivo da ação não seria o dever ou o sentimento de vinculação à lei moral, mas algo externo (SALGADO, 2012, p. 174).

No ensinamento de Joaquim Carlos Salgado (2007, p. 3), o direito é uma totalidade ética

que se desenvolve histórica e fenomenologicamente como realização ética plena ou como último momento do processo ético, vale dizer, como realização dada liberdade na sua forma subjetivada e objetivada, direito norma e direito do sujeito, a partir do homem na forma do cidadão grego, do homem livre na forma da pessoa de direito em Roma até o indivíduo livre ou o sujeito de

direito universal na Revolução, a partir da qual todos são livres, [...] cidadãos ou sujeitos do poder e pessoas ou sujeitos de direito.

Pode-se dizer, então, que no cotidiano “*a ética jurídica, voltada aos campos do direito, vincula-se às relações entre os parceiros sociais, entre estes e os órgãos de controle e convivência social, e entre tais órgãos circunstancialmente*” (QUARESMA, 2008, p. 89).

Nessa perspectiva que aqui se defende, a norma jurídica consiste em uma integração de fatos segundo valores de tal maneira que a experiência jurídica não pode ser compreendida em sua totalidade apenas como fato ou como norma pura, mas como apreciação de fatos selecionados a partir de uma ordem de valores para a composição de normas jurídicas (REALE, 1999, p. 511).

Na realidade, as normas jurídicas e morais existem apenas porque existem os seres humanos, a eles se referem. Se os homens não existissem, não haveria os preceitos morais nem o Direito, mas isso não significa que seja o ser humano quem cria as normas morais e jurídicas, mas que a Moral e o Direito têm seu fundamento ontológico na Humanidade, mais especificamente na natureza pessoal do Homem (KAUFMANN, 2000, p. 51).

Ao definir o Direito como “*um conjunto de condições sob as quais é possível ao arbítrio de cada um conciliar-se com os arbítrios dos demais segundo uma lei universal da liberdade*” (KANT, 1994, p. 230) não ficam evidenciadas as diferenças entre direito e moral, mas ressaltado o vínculo indelével estabelecido entre elas (SALGADO, 2017, p. 44).

Em outras palavras, o princípio supremo do direito é analítico, e o da ética (doutrina da virtude) é sintético (KANT, 2003, p. 227). Quando se analisa o direito na visão de Kant, seu conteúdo não é alterado, ou seja, na verificação de uma conduta a partir da lei universal do direito a conduta não vai acrescentar informações à lei universal.

Arthur Kaufmann (2000, p. 51-52) cita vários filósofos que tentaram diferenciar o Direito e a Moral: Gustav Radbruch (1963, p. 133) defendia que o Direito teria por objeto as relações entre os homens; a Moral, ao contrário, ao Homem como ente individual; o valor jurídico determinaria uma ação como boa para a convivência e o valor moral simplesmente a entenderia como boa.

Leon Petrazycki [1867-1931] falava da natureza puramente imperativa da Moral em contraposição à natureza imperativa-atributiva do Direito, com o que queria dizer que o Direito seria bilateral e a Moral estritamente unilateral.

Assim sendo, poderia se entender, como Alfred Verdross (1958, p. 249), que a distinção se baseia em uma concepção de Ética totalmente individualista, que as obrigações sociais para com o próximo não são menos morais que as obrigações para si mesmo e que, por isto, se poderia falar também de direitos morais.

Arthur Kaufmann (2000, p. 52) afirma que essas considerações não resolvem a questão, pois significam que a Moral está apenas na personalidade do Homem enquanto o âmbito social no qual o Direito se move possui uma natureza essencialmente impessoal. O filósofo questiona: o Homem é pessoa? Seu conceito ético atual da palavra diz respeito à dignidade da pessoa humana, sua autonomia ou seu livre desenvolvimento. Portanto, pessoa é

antes de tudo e sobretudo uma individualidade espiritual. Do ponto de vista puramente filosófico, significa o isolamento numérico no campo do espírito, o espírito como existente, individual, como único, como um eu. O critério decisivo da personalidade é a autodeterminação e o auto aperfeiçoamento. Ser pessoa implica possuir a capacidade para uma consciência espiritual própria e a correspondente disposição própria. Ser pessoa é estar em posse de si mesmo (*Selbstbesitz*). O Homem como pessoa significa ser ele mesmo (KAUFMANN, 2000, p. 53).

Conforme Arnold Ghelen (2009, p. 36), *“a posse espiritual de alguém não lhe é dada como uma essência definitiva, para sempre, porque a determinação do Homem deve ser preparada e encontrar a existência como uma tarefa em si, como sua própria atividade”*.

No mesmo sentido, Max Scheler (1954, p. 27) preleciona que o Homem, *“como essência vital com capacidade espiritual, não é um ser estacionário, não é um fato, mas uma possível direção do processo e, ao mesmo tempo, para sua essência natural, uma tarefa eterna, uma meta brilhante”*.

Continuando, Scheler defende que do Homem é esperada sua própria autorrealização, devendo ele acostumar-se com sua maturidade e com a perfeição de sua essência. Também Erich Rothacker (1952, p. 44) fala de

uma superposição de capas de personalidade, de modo que a função-eu, por meio dos atos do pensamento orientado conforme razões materiais, espontâneas e que intervêm de forma ativa, e atos da vontade, que decidem

de acordo com as relações de sentido, mantêm sob controle os instintos corporais, os desejos e sentimentos do chamado 'estrato profundo' ou 'pessoa profunda' e os controla totalmente.

Benvenuti Griziotti (1958, p. 6) considera o direito não apenas como forma, mas como substância da própria relação financeira entre o Estado e os submetidos à sua soberania, uma vez que sobre a formação do direito financeiro influem as relações éticas, políticas e econômicas do imposto e dos demais institutos financeiros, e no direito financeiro propriamente dito é consubstanciada a soberania do Estado sobre os contribuintes. Conforme Elza Afonso (2013, p. 52), "*a norma fundamental possui uma função teórico-cognitiva no contexto de um sistema de normas, e não uma função política*".

Na realidade, a pretensão de se distinguir Direito e Moral e Direito e Justiça, sob o pressuposto de uma teoria relativa dos valores, "*apenas significa que, quando uma ordem jurídica é valorada como moral ou imoral, justa ou injusta, isso traduz a relação entre a ordem jurídica e um dos vários sistemas de Moral e não a relação entre àquela e a Moral*" (KELSEN, 2005, p. 104).

4.2 A Ética dentro da Relação Jurídico-Tributária

As ideias sobre a justificativa ética do tributo surgiram na Itália a partir do período pós-guerra. Em 1945, Ezio Vanoni (1976, p. 105) já enfatizava a inadequação do mercado competitivo tanto para afrontar os problemas de acumulação e de desenvolvimento equilibrado como para produzir uma redistribuição da riqueza eticamente aceitável.

A partir de então, uma das indicações fundamentais e de ordem moral, em matéria de política econômica e fiscal, sugeria um ordenamento tributário que corrigisse as consequências do mercado, mas respeitando a livre concorrência e as liberdades econômicas, considerando o tributo uma função de justiça fiscal e disciplinador do dever de contribuir para os gastos públicos como dever de solidariedade (GALLO, 2011, p. 94).

G. Felix (1983, p. 25) comenta que a análise ética dos limites da carga tributária orienta-se pelo senso moral da média populacional. O sentido de média ('justa razão', para Aristóteles) é legado dos antigos gregos e até hoje desfruta de reconhecimento geral. Este princípio moral tem também uma perspectiva de eternidade.

O grande problema brasileiro é a ausência de transparência na aplicação dos recursos tributários. Em sua análise, James Marins critica a má distribuição da carga fiscal nacional, que gera distorções e se convertem em um impulso contributivo contrário. No cotidiano,

os contribuintes de menor renda, inclusive do mínimo existencial, são penalizados com a brutal pressão dos impostos indiretos. Para esses cidadãos, a carga fiscal alcança insuportáveis 53,9%, pois suporta o peso dos tributos que oneram pesadamente os preços dos produtos e serviços necessários à vida nas sociedades contemporâneas como água, energia, transporte, alimentos, habitação, saúde, vestuário (MARINS, 2009, p. 36).

A lei por si só não garante a justiça da imposição tributária, pois a igualdade se decide somente na execução. Para a Constituição, não basta a mera determinação jurídica de igualdade na formulação do programa de imposição tributária por meio do Legislativo. Na prática, ela exige a igualdade de aplicação do direito em sua realização pela imposição uniforme para todos que preencherem o pressuposto do fato da lei (TIPKE, 2012, p. 68).

De acordo com uma moral ajustada à razão, os indivíduos comprovam a validade das normas no pressuposto de que faticamente devem ser seguidas por todos, mas a ninguém é exigível submeter-se a normas válidas na medida em que essa condição não seja preenchida (HABERMAS, 1998, p. 148).

Na realidade, o princípio da igualdade exige para o Direito Tributário que os contribuintes sejam jurídica e efetivamente tributados por uma lei tributária. Por consequência, a igualdade da imposição deve ser equivalente ao dever tributário normativo e ocorrer uma igualdade na execução da cobrança tributária (TIPKE, 2012, p. 67).

Desta forma, as autoridades financeiras têm a missão de fixar e arrecadar os tributos uniformemente segundo a determinação das leis, assegurando que os tributos não sejam pagos a menor ou injustamente. *“Essa missão não foi transferida às autoridades financeiras apenas no interesse do erário público, mas também em consideração ao direito dos sujeitos passivos”* (TIPKE, 2012, p. 70).

Há quase 100 anos, Oswald Spengler (1924, p. 82) caracterizou o contribuinte como um ser composto por uma *“mistura de senso de justiça, inveja, irritação e astúcia”*, ao que Klaus Tipke (2012, p. 103) complementa que, *“de fato, várias almas poderiam também morar no peito de muitos contribuintes”*, ou seja, o *homo*

economicus, o barganhista, o desgostoso com o Estado, o liberal, o elusor fiscal legalístico, o inexperiente e o sensível à justiça.

O *homo economicus* pensa em sua vantagem econômica e não reconhece nenhum valor moral de conduta. Cultiva

um individualismo racional egoístico. Para ele, Direito é tudo o que o beneficia. O valor do dinheiro é para ele o único parâmetro para a qualidade de vida. Ele calcula, entretanto, o risco de ser descoberto, porque as penalidades também são prejudiciais do ponto de vista econômico. Conforme for o grau desse risco agirá ele desta ou daquela forma. [...] O *homo economicus* sabe que ele também precisa do Estado e o Estado depende dos tributos. Ele deixa os pagamentos, entretanto, para os outros, e pratica pessoalmente a 'viagem furtiva' (*free-riding*) (REESE-SCHÄFER, 1997, p. 195).

O barganhista sabe que não pode construir ruas, escolas e hospitais sozinho, e que isso é responsabilidade do Estado a partir dos tributos, mas tem conhecimento, também, que

o Poder Público é um grande perdulário. [...]. Outros [...] são de opinião que o Estado se comporta de maneira flagrantemente imoral na imposição tributária, tem especial responsabilidade pela desigualdade da imposição. Por isso não poderia exigir moral plena, mas deveria aquiescer a uma diminuição de tributos (TIPKE, 2012, p. 104).

O desgostoso se ressentido com a direção global da política, rejeita o Estado e se torna alheio a ele. Acredita que o governo gasta muito com indivíduos antissociais às custas de cidadãos produtivos e pratica rejeição ao fisco, não raro acompanhada de abstenção nas eleições.

Já o liberal sente o tributo como limitação de sua liberdade. Gosta de "*classificar os tributos como quotas de sacrifício sem contraprestação e de rechaçar que eles logo estariam entregues ao arbítrio de outros se o Estado, através de sua Ordem Jurídica, da Polícia e da Justiça não protegesse sua liberdade*" (TIPKE, 2012, p. 105). A atitude mental dos liberais, que consideram os tributos, pode levá-los a não pagar, atrasar o pagamento dos impostos ou a agir como um elusor fiscal legalístico.

O tipo do elusor fiscal legalístico não se incomoda com leis tributárias injustas, mas se organiza com o auxílio de assessores tributários "*de tal modo que possa, com aproveitamento de lacunas, obscuridades da lei e favorecimentos fiscais pagar o menos possível de tributos. [...]. Interessa-se mais pela neutralidade concorrencial e segurança de planejamento do que pela justiça tributária*" (TIPKE, 2012, p. 106).

Muitos sujeitos passivos comuns são inexperientes, desconhecem as leis tributárias e acreditam que os tributos sejam um mal necessário. Assinam sem compreender todos os documentos entregues por seus assessores tributários. Klaus Tipke (2012, p. 108) comenta que “*nem um jurista mediano, com a capacidade de exercer a judicatura, compreende as leis tributárias*”. Na prática, inexperientes jurídico-tributários vivem em ‘estado de inocência’ e, em matéria de culpa de Direito Penal Tributário, são dificilmente imputáveis para receber sanções.

Os indivíduos sensíveis à justiça tributária não concordam com as inúmeras cargas desiguais, o número excessivo de favorecimentos fiscais e consideram que as leis tributárias não são aplicadas de maneira uniforme (SPICER; BECKER, 1980, p. 171), que o Direito Tributário vigente é um insulto, que irrita sua consciência e convicção jurídica. Em todo o mundo existem associações de contribuintes que defendem tributos mais baixos e mais justos (TIPKE, 2012, p. 110-111). Quando não leem revistas especializadas, são informados pelos jornais sobre desigualdade de imposição, tributos elevados e dissipação de recursos tributários (TIPKE, 2012, p. 113).

Em resumo, o legislador é digno de censura quando dita normas que lesionam a igualdade ou afrontam a Constituição, bem como quando não derroga ou modifica normas cuja inconstitucionalidade é patente. “*Fazer gravar ao contribuinte com tal atitude moral do Estado suporia colocar a Ética de ponta cabeça e animar o legislador a continuar com sua conduta imora*” (TIPKE, 2012, p. 123).

Como se verá o capítulo 7 desta tese, defende-se a transcendência da educação fiscal com base na filosofia dos valores, onde são apresentadas as razões para que seja parametrizado o entendimento da tributação a partir da infância como um bem coletivo.

Nesta revisão da literatura, encontrou-se em Alexandre Feil, Liciane Diehl e Rogério Schuck (2017, p. 257) algumas considerações pertinentes. Os autores enfatizam a necessidade de que a ética seja bem fundamentada a estudantes de contabilidade, citando-a como caminho para a promoção da tomada de decisão, antídoto contra más práticas contábeis (JACKLING et al., 2007) e para a melhoria do raciocínio moral dos estudantes (SORENSEN; MILLER; CABE, 2015), em especial em países em desenvolvimento (SIMPSON; ONUMAH; OPPONG-NKRUMAH, 2015).

4.3 A Filosofia aplicada à Ética Fiscal: Revisão sintética da literatura

A tributação não é um tema apenas jurídico, mas “*econômico, político, sociológico, psicológico, ético. E, como ciência primeira, há a filosofia aplicada à tributação*” (BECHO, 2010, p. 282).

Para a Filosofia do Direito, existem normas porque o Direito não é simplesmente uma mera proposta de conduta dirigida a certos destinatários. Se assim fosse, os destinatários deveriam reconhecer a conduta prevista como adequada e conveniente e decidissem cumpri-la (HENKEL, 1977, p. 117).

Isso se dá, por outro lado, porque “*a lei fundamental não confere ao legislador nenhuma procuração em branco para leis de conteúdo arbitrário. Ela vincula o poder da maioria democrática aos direitos fundamentais, transformando a Democracia ao mesmo tempo em Estado de Direito*” (TIPKE, 2012, p. 89).

Tanto a legislação jurídica quanto a legislação ética constituem legislação moral, como tudo o que delas decorrem, mas diferenciam-se pelo móbil que exigem ou admitem para a determinação do arbítrio, diferença que funda a distinção entre direito e ética. Na introdução à obra *Princípios Metafísicos da Doutrina do Direito*, de Immanuel Kant, Joãozinho Beckenkamp (2014, p. XXIII) observa que

a legislação ética, fundamento da doutrina da virtude, exige que a própria lei constitua o móbil, enquanto a legislação jurídica, fundamento da doutrina do direito, não coloca essa exigência de pureza na determinação do arbítrio, mas se constitui efetivamente na medida em que implementa a esfera da coerção externa como causa de um móbil (naturalmente interno) distinto do simples respeito pela lei moral.

Nessa perspectiva, pode-se questionar se é possível uma filosofia do direito tributário. Em seu detalhamento, podem ser repensados os conceitos fundamentais relacionados à tributação:

O direito tributário se baseia no conceito de tributo? Sua finalidade é arrecadar dinheiro aos cofres públicos? A teoria dos valores pode influenciar a classificação dos tributos? Há autonomia das técnicas de interpretação tributária? Sua fonte é somente a lei? As relações sociais também podem ser fonte do direito tributário? Há reconhecimento para usos e costumes nesse campo? Qual o papel do Poder Judiciário na formação do direito tributário? (BECHO, 2010, p. 270).

Na dogmática estrangeira, o volume 46 (*L'Impôt*) dos *Archives de Philosophie du Droit* (AFPD, 2002) assinala entendimentos do acima exposto, ou seja, a existência de uma Filosofia do Direito Tributário.

Para tanto, exemplifica-se alguns autores, tais como, Daniel Gutmann (2002, p. 7-13), que afirma a existência e a necessidade do envolvimento direto com a filosofia do imposto com relação à justiça substancial. Michel Bouvier (2002, p. 15-23), que trata da questão do imposto ideal como aquele considerado legítimo pelos contribuintes, com implicações políticas, sociológicas, jurídicas e administrativas

Jacques Buisson (2002, p. 25-31), que ressalta a relação entre os impostos e a soberania, inerentes à noção de Estado e suas implicações percebidas pelo direito comunitário; Jacques Blanc (2002, p. 33-38), que dá um enfoque espanhol e italiano à questão do imposto no direito comunitário. Emmanuel de Crouy Chanel (2002, p. 39-77), que aborda os temas da justificação, legitimação e direito positivo aplicado aos tributos.

Laurent Fonbaustier (2002, p. 79-102), que analisa implicações do princípio da igualdade com relação aos impostos, dentre as quais a não-discriminação injustificada e o controle judicial da discricionariedade legislativa. Philippe Didier (2002, p. 103-115), que aborda a concorrência fiscal no tocante à globalização.

Catherine Larrère (2002, p. 117-130), que analisa a distinção entre impostos diretos e indiretos a partir de textos de Montesquieu e Rousseau. André Barilari (2002, p. 131-138), que tem por perspectiva o conceito de 'criação de valor' em sentido filosófico, político e jurídico.

Valérie Varnerot (2002, p. 139-195), que aborda as fontes do direito e defende a aplicação das fontes não formais do direito fiscal. Pierre-François Racine (2002, p. 197-208), que analisa a imparcialidade de juízes em litígios fiscais nas cortes europeias, especialmente no aspecto das fraudes tributárias.

Marc Pelletier (2002, p. 209-228), que trata da concepção pós-moderna de direito como paradigma da ciência jurídica, aplicando-a à Contribuição Social Geral exigível na França. Bernard Plagniet (2002, p. 229-242), que apresenta novas materialidades que conduzem a novos impostos, como as taxas ecológicas destinadas à luta contra a poluição e os negócios que utilizam a internet como meio de comunicação.

Alain Steichen (2002, p. 243-279), que examina as diferentes formas de justiça fiscal inspirado na classificação de Aristóteles entre justiça comutativa e justiça distributiva; no foco da justiça distributiva, Emmanuel Picavet (2002, p. 291-310) destaca John Stuart Mill, Maurice Allais e John Rawls nas considerações ético-sociais dos impostos.

Alain Trannoy (2002, p. 311-328), que apresenta o 'imposto negativo' em abordagem relacionada à teoria da justiça, baseando-se em Rawls e Dworkin; Francesco D'Agostino (2002, p. 281-289), que retoma seus estudos filosóficos a respeito do dever de pagar impostos e Philippe Van Parijs (2002, p. 329-348), que trata da filosofia da fiscalidade em benefício da mundialização.

Nessa obra acima citada (AFPD, 2002), há outras considerações relevantes, mas para efeito desta tese optou-se pela revisão dos autores relacionados.

No entendimento de Renato Lopes Becho (2010, p. 273), o dever de pagamento de impostos não se refere ao conceito de soberania, mas à "*exigência para a realização da liberdade de todos*". O autor deste estudo defende que essa liberdade só poderá ser obtida a partir da educação fiscal, tema do capítulo 7.

Há uma crise da ética na atualidade, podendo-se constatá-la em dois planos: nas áreas científicas tem havido pretensão de eliminar da tecnologia as considerações de natureza ética, podendo ser continuamente desenvolvidas sem a preocupação de significado moral do produto de seus atos e nem de suas consequências. No segundo plano, "*a crise procede de uma discussão direta do problema da variação histórica dos princípios éticos e do perecimento ou não de certas formas concretas de realização desses princípios*" (GINETTI, 2010, p. 126).

5 TRIBUTAÇÃO

Tradicionalmente, a Teoria do Direito Tributário se apoia na emblemática questão relativa ao fundamento da tributação, que inegavelmente é influenciada por visões ideológicas a respeito do papel do Estado¹⁸.

Ao lado da legalidade tributária, o chamado princípio da capacidade econômica ou contributiva é ponto central das balizas do sistema constitucional tributário. Contudo, pode-se dizer que em um sistema de democracia eficiente, o mercado não é fator natural e único de (re)distribuição da riqueza e nem os direitos patrimoniais, mesmo constitucionalmente garantidos e reconhecidos, gozam de uma tutela absoluta e pré-institucional e nem são atributos necessários e indissolúveis das pessoas.

Juntamente com outros direitos e valores, existe uma consequência de normas (inclusive tributárias) que conformam e reduzem os direitos patrimoniais com objetivos sociais, de utilidade pública e, na prática, de concurso solidário aos gastos públicos.

Compreende-se, então, que o legislador fiscal não está condicionado pelas regras naturais do mercado, e é livre para repartir as cargas públicas escolhendo os pressupostos de imposição também fora desse mercado, e isto com referência a bens e novas propriedades, que não são, em si mesmas, suscetíveis de intercâmbio (GALLO, 2011, p. 39-40).

Ainda conforme Franco Gallo (2011, p. 40-45), no campo tributário o público prevalece sobre o privado, pois a indicação da riqueza tributável é o fruto de valorizações políticas das majorias parlamentares efetuadas com relação ao princípio da justiça distributiva, e não a mera homologação legislativa de modelos e regras privadas do mercado.

Neste sentido, o poder de tributar se submete ao processo de adequação induzido pela globalização, que antecipa a despolitização da sociedade e da escolha pública, inscrevendo-se em um circuito político autônomo que rechaça, por sua própria natureza, a metáfora do mercado e tem sua fonte na soberania política e na liberdade social.

¹⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008, p. 51-55.

Esta tese aborda a transcendência da educação fiscal com base na filosofia dos valores e, assim, cabe citar uma coletânea de questionamentos de Franco Gallo (2011, p. 44-45) quanto à evasão. A título de esclarecimento, o termo consiste nas ações ou omissões do contribuinte com o intuito de suprimir, reduzir ou postergar o cumprimento de uma obrigação tributária (SILVA, 1982). Veja-se:

- a) Na base do fenômeno de evasão existe um problema de crise de valores éticos, políticos e de respeito à legalidade ou apenas um problema de visibilidade do contribuinte e de eficácia administrativa?
- b) Qual é a percepção da opinião pública sobre a ilegitimidade e a imoralidade da evasão?
- c) É possível que o Congresso se encontre em condições de se subtrair à influência de interesses corporativos e de articular, em prol do interesse comum, procedimentos sérios contra a evasão e facilmente aplicáveis em âmbito administrativo?
- d) A administração pública encontra-se apta financeira, técnica, organizacional e informaticamente para realizar uma atividade produtiva de controle e de verificação?

Para Ernani Contipelli (2010, p. 11), a tributação,

instrumento jurídico indispensável ao cumprimento dos objetivos estabelecidos no complexo normativo constitucional para existência, manutenção e funcionamento do modelo de Estado Democrático de Direito, recebe os influxos axiológicos propugnados pelo ideal de solidariedade social para se ajustar ao teor de suas diretrizes e possibilitar a harmonização de seus conceitos estruturantes.

No mundo contemporâneo, o direito deve ser concebido como relação entre fato, valor e norma, ou seja, na estrutura de sua integralidade tridimensional, “*visualizada como elementos normativos que disciplinam comportamentos individuais e coletivos, pressupondo sempre a situação de fato referida a valores*” (REALE, 1999, p. 511).

5.1 Conceito do Tributo para os Romanos

Etimologicamente, *tributum* deriva de *contribuere*, com o significado de contribuir. Vêm daí contribuição, *stipendium*, moeda e pagamento. Quando surgiu, o *tributum* tinha um caráter basicamente territorial, valor do patrimônio do cidadão conforme os dados que constavam do censo e/ou por estimativa (BUJÁN Y FERNÁNDEZ, 2010).

Do *tributum civile* partia o *tributum provinciale*, aquele incidente sobre os romanos habitantes das províncias. O *tributum civile* era o relacionado à responsabilidade de cooperação a empresas bélicas, mas gravava o patrimônio e não constituía um imposto sobre bens de raízes e era mais aceitável, na mentalidade romana, do que o incidente sobre cada pessoa, o *tributum capitis*, que se referia inicialmente a quem não tinha patrimônio imobiliário e, em seguida, passou a ser uma contribuição pelo patrimônio pessoal.

O *stipendium*, nos primeiros séculos, era uma contribuição arrecadada entre os povos itálicos vencidos ou submetidos à comunidade política romana, e se destinava ao pagamento do soldo dos soldados do exército romano. A partir do século II, o *stipendium* se configurou como uma tributação regular e anual, exigível a todos os povos submetidos ou aliados, e destinada à manutenção do Estado e não mais vinculado às guerras e conquistas.

Na terminologia moderna, pode-se dizer que esses impostos corresponderiam aos atuais impostos diretos, que gravam a mera existência da pessoa, sua capacidade econômica ou seu patrimônio e que, conforme a concepção romana, tinham caráter basicamente territorial, como o *tributum soli*, relacionado à posse do solo pelos habitantes das cidades, ou um caráter pessoal, como o *tributum capitis* (BUJÁN Y FERNÁNDEZ, 2010).

Os termos *vectigal* e *vectigalia*, no plural, possuem significados diferentes, mas são relacionados a tributos recolhidos por uma instituição pública. Etimologicamente, *vectigal* deriva do termo latino *vehere* com o sentido de circular. Há no tributo uma preocupação com a transação econômica nas atividades sociais. Para Fernando Aurelio Zilveti (2017, p. 80), surgiu como opção para o tributo direto sobre o patrimônio, que podia ser aumentado a qualquer momento.

Na pesquisa de Sven Günther (2008, p. 14), foi identificado como tributo indireto e cobrado sobre transações efetuadas no alcance do território (elemento jurisdicional do império romano, tipo de autonomia territorial controlada) e do poder das finanças romanas.

Com o tempo, o termo *vectigal* passou a ser usado em sentido amplo, englobando, na prática, todos os tipos de tributação, o que significava a absorção das palavras *tributum* e *stipendium*, de raízes históricas. Adotava, preferencialmente, o significado de ‘imposto indireto’, entendido no sentido de imposto relacionado com a capacidade econômica de alguém, como a aquisição de um ativo, a locação de uma coisa pública ou os direitos aduaneiros, ambos de trânsito por um porto ou fronteira por uma pessoa e o transporte de mercadorias por via marítima ou terrestre.

As referências para designar os tributos (*tributum*, *stipendium* e *vectigal*) são frequentemente usadas de forma indiferenciada, embora, em geral, o *tributum* fosse pago em dinheiro ou em espécie, em quantidade proporcional à capacidade econômica do contribuinte, enquanto o *stipendium* tendia a ser fixo e o *vectigal* variável e pago em espécie, como, por exemplo, sobre a produção de um agricultor, como o famoso *decuma*, ou dízimo, da Sicília.

Com o passar dos séculos, houve pesquisa de recuperação de alguns desses termos clássicos, especialmente do termo *tributum*, ao mesmo tempo em que era produzido o rebaixamento de outras palavras, assim como aconteceu com o termo *vectigal* (BUJÁN Y FERNÁNDEZ, 2010).

5.1.1 Fundamento romano da imposição fiscal

Nos primeiros tempos da comunidade política romana, as rendas ou receitas da administração pública, necessárias ao atendimento das despesas públicas, vieram da exploração dos bens públicos, as *ager publicus*, que eram realizadas pela própria entidade pública ou por seu arrendamento a particulares.

Ao que tudo indica ao longo do tempo, nas origens da comunidade política romana a posse da terra seria coletiva. Haveria uma disposição atribuída ao primeiro rei romano (Rômulo [753-715 a.C.]) na qual se doava uma porção de terreno não superior à média hectárea (*heredium*) a cada cidadão, a qual seria objeto de

transmissão por morte de seu titular aos seus herdeiros, denominada *heredem sequerentur*.

Esta cessão de terras públicas e sua subsequente alocação e ocupação pelos indivíduos pressupõe caráter predominante de propriedade coletiva, que poderia ter se constituído, por um lado, no desencadeamento da disposição real favorecedora de propriedade privada e, por outro, na disposição legal que atribuía a terra para ser transmitida aos herdeiros, os quais não poderiam dispor dela em vida, tinham para preservá-la no seio de sua família (BUJÁN Y FERNÁNDEZ, 2010).

Com o passar dos séculos e com a necessidade de tornar o terreno da comunidade política (*ager publicus*) útil e produtivo, surgiram as autorizações para indivíduos cultivarem ou construïrem em terras públicas, em troca de tributo em dinheiro ou em espécie, que costumava ser muito menor do que a utilidade obtida pelo donatário da terra ou do edifício se fosse destinado a estabelecimento comercial ou residencial.

Na prática, *ager publicus* seria aquele solo integrado pelos territórios de povos vencidos e anexados à comunidade romana. Este terreno era cedido de forma gratuita aos cidadãos ou particulares ou aos soldados que se licenciavam no final das campanhas militares.

Ao lado desta situação, fruição e utilização do *ager publicus*, a comunidade política, às vezes, arrendava terras públicas que não tinham sido objeto de cessão, venda ou de atribuição aos indivíduos. As locações eram feitas pelo colegiado dos censores que, em sua progressiva configuração como judiciário republicano, assumia o papel de custódia e administração do erário público, o *aerarium populi romani*, ou seja, do patrimônio do povo romano.

Neste sentido, a fim de fornecer um benefício econômico para os cofres do tesouro, os censores definiam condições dos aluguéis dos terrenos cuja propriedade pertencia ao povo romano em troca de uma renda anual. A única consideração exigida pelos censores para estes inquilinos originais do *ager publicus* era um montante, em dinheiro ou em espécie, chamado *vectigal*, que a doutrina considera que, ao invés de uma verdadeira renda, poderia corresponder a um tipo de tributo ou imposto com o qual o detentor dos direitos contribuía para os rendimentos do Erário, em troca da transferência do uso e exploração de terreno público.

Esta conformação do solo agrícola ficou difundido nos séculos II e III a.C., de tal forma que se começou a falar de um verdadeiro *ius perpetuum* processado em terras de propriedade da comunidade política ou de entidades públicas, como o município.

Em seguida, no estágio completo republicano, as concessões para exploração, construção ou desfrute de um edifício já construído em solo estrangeiro foram, também, feitas pela administração do estado, pelos municípios, pelas colônias e pelos próprios proprietários privados a fim de torná-los mais rentáveis ou evitar sua deterioração pela ausência de cultivo (BUJÁN Y FERNÁNDEZ, 2010).

No Principado, o *vectigal* consistia em uma quantidade de dinheiro ou uma taxa, muitas vezes um quinto dos frutos produzidos. Conforme Ulpiano [150-228 d.C.], o público deveria compreender que *vectigales* eram contribuições ao tesouro relacionadas a transações em portos, mercadorias, salinas, minas e indústrias de peixe. Finalmente, na fase pós-clássica, na parte oriental do Império, eram praticadas diferentes formas de concessão de terras, cultivadas ou incultas, sendo formalizadas locações em perpetuidade ou em longo prazo, com a obrigação por parte dos inquilinos do pagamento de uma taxa.

O financiamento direto da Administração Pública, proveniente de aproximadamente 1/5 do resultado dos negócios, foi complementado de forma ocasional, nos primeiros séculos, por financiamentos indiretos pela exigência de pagamento de tributos concebidos como um dever cívico de colaboração (BLANCH NOUGUÉS, 1998, p. 55 et seq.; 2005, p. 77 et seq.), especialmente devido a uma iminência de guerras (APARÍCIO-PÉREZ, 2009).

Desta forma, a conformação do sistema financeiro baseado na tributação consolidou-se com a criação das províncias e a cobrança de impostos e taxas de diversas origens cobrados em espécie, mesmo daqueles anteriormente isentos, dos residentes em Roma e na península itálica. À frente da administração financeira e da gestão de bens públicos de cada província surgiu o denominado gestor provincial (*quaestor provincialis*).

A partir de Augusto [63 a.C.-14 d.C.], a figura desse gestor se manteve e foi substituído, nas províncias imperiais, por um procurador de Augusto (*procurator Augusti*). Dentre os impostos indiretos de maior relevância, além do *vectigal*, que

acabou englobando todos os tipos de impostos indiretos, Buján y Fernández (2010) cita:

- a) *Portorium*: imposto aduaneiro e portagens constituía uma das principais fontes de renda da administração romana. Consistia no pagamento de uma taxa ou pedágio para o direito de passagem por vias públicas ou pontes, ou o direito de transporte e acesso de mercadorias de uma cidade para outra, ou na fronteira do estado;
- b) *Vicessima hereditatium*: imposto de herança romano, consistia de uma imposição de 5% (cinco por cento) do valor da propriedade em relação à sucessão testamentária e à herança *ab intestato*. Sua renda como impostos indiretos era objeto de controvérsia doutrinária;
- c) *Centesima rerum venalium*: introduzido por Augusto, era uma espécie de Imposto de Valor Agregado (IVA) romano, que consistia no pagamento de 1% sobre o preço de determinadas mercadorias, como o sal, vendido em regime de monopólio, ou as adquiridas em leilões públicos;
- d) *Quadragesima litium*: imposto estabelecido como penhor sobre um litígio. De acordo com seu regulamento, os litigantes tinham que pagar 2,5% (dois e meio por cento) do valor da causa instituída no processo;
- e) *Scriptura*: pagamento por gado circulante em gramados públicos. Seu nome é devido ao registro escrito sobre o número de animais de cada proprietário, de controle por parte dos coletores de impostos. É uma das mais antigas contribuições em Roma. A valorização dos ativos dos cidadãos era baseada no censo, instituição básica da sociedade romana, cuja criação é atribuída ao rei Sêrvio Túlio. De posse da avaliação do total do patrimônio da população, era responsabilidade do Senado fixar uma taxa de 1, 2 ou 3 mil pelos animais, denominados *tributum simplex*, *duplex* ou *triplex*, valor que deveria ser pago principalmente em dinheiro, ao contrário do *vectigal*, que normalmente era pago em espécie.

Um recenseamento dos contribuintes, suas propriedades e bens foi estabelecido em cada província. Este censo provincial, que não deve ser identificado com o antigo censo cidadão da fase republicana, era conduzido, na época do

Principado, como um instrumento-chave para a reorganização e a racionalização dos impostos e sua gestão.

A política fiscal imperial era direcionada para fornecer uniformidade ao sistema tributário em todas as comunidades, uma vez que, na época de Diocleciano [244 d.C.-311 d.C.], a Itália tornou-se uma província, mas com o desaparecimento da imunidade tributária dos residentes na Península Itálica, as finanças locais, que consistiam dos tributos dos municípios e colônias de cidadãos romanos, passaram a gozar de maior autonomia que o tesouro provincial, que estava integrado na administração do estado (BUJÁN Y FERNÁNDEZ, 2010).

Antigas cidades indígenas, que eram estruturadas de acordo com o modelo romano de administração pública, tinham sua própria fonte de financiamento, que prosperava com impostos locais e cobravam de seus moradores tributos sobre seu patrimônio, ou seja, posse do solo e bens pessoais.

No território das províncias eram estabelecidos impostos de um tipo diferente do tributo de cidadãos romanos e muito diferentes entre si, configurados de acordo com o próprio grau de civilização e organização do povo derrotado, bem como quanto às condições de sua submissão e destinavam-se a cobrir as despesas da administração das províncias.

Mesmo que Gayo, jurista romano, em suas *Instituciones* de 641 d.C., afirmasse que o solo provincial pertencesse ao povo romano ou a César, Buján Y Fernández (2010) afirma que não se pode pensar em direito de propriedade romana incidente não só sobre o *ager publicus*, como no solo provincial geral, mas, ao contrário, em um influxo na jurisprudência romana da ideia oriental-helenística do direito privado do monarca sobre terras e súditos. No entanto, ou até mesmo no tempo do império absoluto, a partir do governo de Diocleciano [244 d.C.-311 d.C.], o poder do imperador não existia em termos de domínio privado sobre pessoas e coisas.

Em suma, pode-se dizer que a base de tributação, que evoluiu nas circunstâncias políticas, econômicas e sociais, caracteriza os diferentes estágios da comunidade política romana e, portanto, deve ser entendida de duas maneiras: (i) como concepção segundo a qual haveria devolução aos civis das receitas fiscais não usadas conforme seus fins, o que ocorreu, em circunstâncias diferentes, na fase republicana; e (ii) as disposições se destinariam a atenuar o autoritarismo da época imperial, tendo sido proibido estabelecer novos impostos na mesma época da

restituição daqueles indevidamente cobrados, realidade da tributação do baixo Império.

5.2 Evolução Histórica da Tributação

Pesquisas indicam ter havido traços de tributação na Mesopotâmia (hoje sul do Iraque), entendido como “preço da liberdade” (ZILVETI, 2017, p. 61), mas a figura passiva não existia. Quando, onde e como a humanidade se viu obrigada a contribuir com impostos para a sociedade é informação inconclusiva. Registros de pesquisas arqueológicas indicam uma ‘regra de ouro’ durante os anos 3.000-4.000 a.C., segundo a qual o indivíduo que pretendesse obter serviços de alguém deveria contribuir (PAUSCH; PAUSCH, 2000, p. 12).

Gabriel Ardant (1971, p. 30) considera os primeiros registros da história da tributação no Golfo Pérsico e no Nilo, mas de maneira rudimentar e não formadora de um Sistema Tributário, como ocorreu em Roma e na Grécia. João Troncozo y Troncozo (1983, p. 271) relata que em 3.300 a.C. havia cobrança de exação sobre o trânsito de mercadorias pelo Rio Nilo, ocasião em que a receita era destinada aos faraós.

Houve várias formas rudimentares de tributação nas civilizações grega e romana.

Conforme Adolph Wagner (1973, p. 18), na Grécia antiga as riquezas eram tributadas por um imposto de renda progressivo, em que o imposto era cobrado dos ricos, mas com um caráter distinto dos cobrados posteriormente (e mesmo na atualidade) sob o ponto de vista da política fiscal. “*Sua aceitação valia como uma honraria, um princípio que conduzia a distintas conseqüências em relação aos tributos ordinários*”. O contribuinte grego surgiu na obrigação tributária, mas com isenção das classes dominantes.

Ferdinand Béchard (1975, p. 83-85) relata que a organização socioeconômica grega foi formada por cidadãos livres e proprietários de terras, e essa vinculação os submetia ao Estado e com dever de pagar tributos. Iniciou-se, então, a administração pública. Os soldados tinham *status* privilegiado na sociedade, condição alcançada graças a um sistema censitário de classificação dos cidadãos. Com problemas no aceite dos jovens ao serviço militar para a função de defesa do Estado, surgiu o

pagamento de soldo em Atenas, criando-se a base para a cobrança de tributo sobre o benefício da cidadania.

O tributo aduaneiro também se iniciou, cobrado dos navios estrangeiros pelo Estado ou pelo exército, traduzido por um controle de tráfego marítimo e presente também nas fronteiras terrestres. Complementarmente foi instituído um imposto sobre o consumo, cobrado de forma direta e como condição de ingresso ao mercado (WAGNER, 1973, p. 18).

Em tempos de guerras na Grécia, incidiam impostos mais pesados sobre o patrimônio dos cidadãos e dos estrangeiros, distribuídos racionalmente sobre as categorias sociais, seguindo um critério atualmente denominado de 'progressividade', mas era um simples processo de arrecadação sem qualquer conotação jurídica ou de justiça social (WAGNER, 1973, p. 19). Corroborando esta ideia, Joachim Englisch (2009, p. 10) sustenta que *“a progressividade é ferramenta, jamais princípio”*, alegando também que o tributo como preço da liberdade não procedia, pois *“na Antiguidade as relações sociais de dominação não levavam em conta a liberdade, cujo preço estava bastante distante da imposição tributária”*.

Em Atenas, as necessidades de custeio do Estado foram desenhando a evolução dos conceitos de renda e patrimônio da população local. Com o desenvolvimento de formas de consumo na fase industrial-mercantil nesse local e em outros Estados helênicos, houve um avanço na tributação dessas manifestações de riqueza (WAGNER, 1973, p. 17).

Já a base para a cobrança de tributo sobre o benefício da cidadania foi a instituição de soldo no intuito de atrair soldados para a função de defesa do Estado, pois havia grande resistência da população para o serviço militar. Na opinião de Adolph Wagner (1973, p. 22), os romanos constituíram o mais antigo ordenamento tributário para as receitas ordinárias de receita. Nesse ordenamento não se previam

a tributação sobre a renda e a tributação sobre a propriedade como relação fiscal de liberdade. As atividades comerciais e sociais entre as comunidades desenvolveram na Antiguidade formas de poder, como a administração ou o arrendamento de bens públicos. [...] Ao lado do imposto de consumo provincial, as taxas de alfândega eram a principal fonte de receita de ordem fiscal da época. Este tributo era cobrado especialmente nos portos. No período do Império se desenvolveu um sistema real de alfândega de fronteira com autorização para importar e proibição de exportação.

Surgiu, aí, um tributo embrionário sobre circulação de mercadorias, pois os tributos alfandegários sobre o valor das mercadorias em Roma revelavam uma exação sobre a circulação. Inicialmente havia o imposto cobrado sobre grãos, mas a administração não tinha condições de armazenar os produtos, que pereciam, gerando a cobrança em moeda.

No Império romano era cobrado um imposto de 4% sobre o comércio de escravos e no período agostiniano [Agostinho 354-430 d.C.] vigorou um imposto sobre o consumo com alíquota de 1%, posteriormente reduzido para 0,5%, sintomática evolução da circulação de bens e da economia do período imperial. Essas informações foram feitas na obra '*Taxation in Egypt from Augustus to Diocletian*' de Sherman Leroy Wallace (1938, p. 48), uma vez que a mudança de padrão fiscal no Egito se deveu à dominação romana e perdurou por todo o período colonial.

Verifica-se que "*a evolução gradual da humanidade, por razões éticas, religiosas ou de simples dominação permite, afinal, a formação social a partir de uma relação de liderança personificada*" (ZILVETI, 2017, p. 73). Complementando, este autor enfatiza o nascimento da cidade-estado na segunda metade do século VII a.C., bem como a reorganização do espaço público e dos territórios.

Houve a introdução de uma estrutura social que separava os cidadãos em classes e centúrias, artifício que lidava com a liberdade dos indivíduos e culminava no desenvolvimento de sua valoração, seus direitos e patrimônio. Essa avaliação forçou Roma a programar o censo. Os cidadãos *patre familias* pagavam os tributos apenas em caso de necessidade, gravando os que estivessem habilitados para as milícias. Os pobres eram isentos do serviço militar e de pagar esse tributo, assim como as viúvas e os órfãos (VIGORITA; MERGOGLIANO, 1992).

Conforme Edwin Seligman (2004, p. 3), houve evolução do conceito de liderança na sociedade e, por consequência, foram realizadas diversas formas de retribuição social na forma de fortificações, portais, pontes, aquedutos, estradas, estruturas de proteção e de sobrevivência.

Sob o domínio romano, a Inglaterra sofreu uma tributação típica das províncias romanas. O dinheiro era escasso na época e os tributos eram cobrados sobre uma parcela da produção no percentual de 10%. Outro tributo cobrado era o *scriptura*, incidente sobre o uso de pastagens para a atividade de carne e leite; não satisfeitos com a ausência de moeda circulante, os romanos obrigavam os proprietários a vender

o gado para lhes pagar os impostos, ou lhes cobravam a *captatio humana*, tributo lançado por cabeça. Fernando Aurélio Zilveti (2017, p. 74) comenta que, “*mesmo precário, esse sistema tinha serventia para a dominação política*”.

Os principais tributos cobrados à época, segundo as lições de Regis Fernandes de Oliveira (2008), podem ser assim sintetizados:

Os principais tributos então cobrados eram: a) a corveia, ou seja, o trabalho forçado dos servos nas terras senhoriais, para preservar o castelo, muralhas etc.; b) a talha, pagamento devido pela proteção e incidia sobre parte da produção; c) banalidades, pelo uso do forno, do moinho, da forja, da prensa de olivas e uvas; d) taxa de casamento, no caso de o servo casar-se fora do domínio; e) a mão-morta, devido em decorrência de herança, uma vez que o senhor é o herdeiro e para ficar com bens que já eram seus o servo paga; f) o dízimo, 10% dos rendimentos, devidos à Igreja; g) péage (pedágio), pelo uso dos caminhos do senhor; h) gabela, taxa sobre o sal, instituído em 1.341; i) chévage, imposto por cabeça sobre servos e alforriados etc. (OLIVEIRA, 2008, p. 70).

Já quanto à modalidade de tributos, Adolph Wagner (1973, p. 24) esclarece que os territórios dominados pelos romanos, denominados de ‘províncias’, sofriam tributação direta concentrada nos tributos pessoais e reais, especialmente impostos capitários, que serviam a princípios distintos de custeio do Estado romano, como, por exemplo, o tributo sobre a propriedade, que não seguia a lógica de submissão do cidadão ao Estado, mas a submissão do inimigo derrotado ao vencedor dominante. Muito embora a propriedade das terras das províncias dominadas coubesse ao povo romano vencedor e dominante, o usufruto era conferido aos vencidos e dominados com as obrigações típicas do instituto, ou seja, a de pagar o chamado ‘imposto provincial’, que servia para custeio das tropas estacionadas nas regiões dominadas pelo império romano.

O tributo pessoal cobrado nas províncias dominadas era o imposto capitário, um imposto direto com características de imposto sobre o patrimônio, sobre a renda e até sobre ofícios. Sabe-se que o *census* idealizado pelos romanos exerce importante papel na estruturação do Sistema Tributário até a atualidade, “*pois dá o norte socioeconômico para o agente de política fiscal*” (ZILVETI, 2017, p. 78).

Naquele período, o cidadão deveria ser registrado em uma *tribus* durante o *census*, que lhe garantia o direito de voto em uma assembleia popular. Essa divisão territorial (*foederati*) facilitou a organização do serviço militar, a tributação (*tributum*) e

a denominação do contribuinte (*tributarius*). O *tributum soli* era o imposto de propriedade avaliado por peritos, pago em bens ou dinheiro. O *tributum temerarium* era o imposto pago voluntariamente por pessoas bem-sucedidas em momentos de extrema necessidade dos cofres públicos. Para Adolf Berger (1953, p. 744), esse *tributum temerarium* seria hoje o empréstimo compulsório.

Na prática,

o tributo pela utilização de bens públicos representa uma evolução nas relações tributárias, pois pressupõe uma distinção entre público e privado, mais tarde utilizado como estrutura do Sistema Tributário. Os romanos identificariam os bens que poderiam interessar para a cobrança por sua utilização. Daí viriam as receitas pelo uso de termas, terrenos, bosques, mineradoras e até da pesca (ZILVETI, 2017, p. 79-80).

Para Paulo Caliendo (2009, p. 78-80), a história da tributação apresenta evolução em diversos aspectos. Seguem-se algumas características que foram didaticamente esquematizadas com variantes quanto ao objeto da tributação, sistema normativo, finalidade, espécies tributárias, fundamentos, natureza da receita, destinatários e, por último, pensamento jurídico-tributário:

- a) O objeto da tributação evoluiu de prestações em trabalho para prestações em espécie, alcançando as prestações em dinheiro;
- b) Quanto à questão normativa, partiu-se da ausência de lei para a afirmação da legalidade como espinha dorsal de qualquer sistema tributário;
- c) A evolução da finalidade ocorreu por meio do efeito originário de mero enriquecimento do soberano até o custeio de políticas públicas em cumprimento dos direitos fundamentais;
- d) As espécies tributárias, que incidiam inicialmente sobre bens específicos, evoluíram para fatos econômicos, tais como consumo, renda e patrimônio;
- e) Os fundamentos da tributação podem ser entendidos como motivação, ou seja, a evolução de mera compensação pela atividade do soberano para uma contribuição ao Estado, seguida do financiamento de direitos fundamentais;
- f) A natureza da receita partia de uma compensação eventual para um custeio permanente das despesas do Estado;

- g) No tocante aos destinatários, a tributação evoluiu de grupos determinados para a universalidade de contribuintes;
- h) Finalmente, o pensamento sobre a tributação era inexistente no passado e, na atualidade, possui caráter científico.

Estes oito aspectos compõem, portanto, o que se pode chamar de Sistema Tributário. Considerando-se que qualquer sistema é complexo e com múltiplas interações que se sucedem, “*não é possível admitir o estudo de qualquer ramo do Direito sem ter uma noção de seu ordenamento dinâmico*” (MORAES, 1973, p. 29; ZILVETI, 2017, p. 59).

5.3 Filosofia e Direito Tributário

Inicia-se este item com uma conceituação relevante para o desenvolvimento desta tese:

O direito é o movimento do que é posto como dever ser e ser por ele negado, o justo e seu contrário, como percebeu o romano: ciência do justo e do injusto. Só há direito no movimento do justo e do não justo. É o que faz a lei. A lei, porém, como fenômeno social refletido é posta como direito, portanto como justiça. Entretanto, há uma exigência de ir-se além da lei como posta. Ela é o resultado da realidade humana em que o justo e o injusto se movimentam, [sendo] por isto avanço de racionalidade. Não esgota sua essência apenas como posta, por um ato de vontade, ainda que fosse santa essa vontade. Exige-se a valoração do fato para que seja legislado e elevado à situação do pressuposto de norma (SALGADO, 2007, p. 12).

Miguel Reale (1999, p. 273) já observava ser desse modo que a organização social se desenvolve, prelecionando que

a articulação da idealidade e da realidade do direito, do projeto e da sociedade ordenada faz-se por meio da experiência da consciência jurídica, a experiência jurídica feita na realidade histórico-cultural e ético-normativa, que tem como valor fundante da convivência social o justo.

Também para Carlos Álvares da Silva Campos (1961, p. 25), “*a noção de experiência inevitável [...], a de a priori em Kant e a de razão dialética em Hegel nos fornecem um instrumento metodológico válido para compreendermos a de ordem jurídica*”.

Pode-se dizer que “a *atitude jurídico-filosófica na tributação se distingue da atitude jurídico-científica por não buscar a submissão dos resultados alcançados aos controles de verdade e falsidade*” (BECHO, 2010, p. 328).

A raiz valorativa exerce influência no direito tributário, mesmo que não seja de forma expressa. Em termos jurídico-tributários, a raiz valorativa defende a justiça e a liberdade tributária.

Em se tratando de teoria dos valores, há posturas subjetivas e objetivas diante da tributação. Subjetivamente, há considerações sobre o excesso de tributos pagos pelos brasileiros, sobre ao seu mau uso, à corrupção.

Objetivamente, existem os princípios jurídicos constitucionais a respeito da tributação, como a igualdade, a legalidade, a capacidade contributiva, a proibição de confisco e o devido processo legal, dentre outros. A doutrina tem passado a reconhecer, a cada dia, os direitos humanos aplicados à tributação e, nesse sentido, “a *ética volta a ser considerada como um fundamento do direito, limitando a atuação do Estado e atuando como fator de proteção do contribuinte*” (BECHO, 2010, p. 330).

O instituto do tributo, seu nascimento, configuração e extinção por meio dos procedimentos pelos quais executa sua exigibilidade funciona como um relógio, firmemente apoiado nas categorias dogmáticas - estáticas e dinâmicas - construídas pelas doutrinas fiscais ao longo do século anterior, e ocorre em nível puramente legislativo quanto à aplicação dos impostos.

No entanto, as coisas são de outra forma quando o particular é atingido por uma perspectiva constitucional, financeira e ética. Quando o discurso dogmático alcança o particular no plano da legitimidade do instituto do tributo, quando entra na lógica do cidadão ligado a uma comunidade política, as respostas da teoria pura do Direito são fonte de insatisfação (ROZAS VALDÉS, 2012, p. 113).

Como ensina Cristina Pauner Chulvi (2001, p. 95), as cargas tributárias e as isenções desde os tempos antigos eram estabelecidas irracional e arbitrariamente, as primeiras como expressão do poder soberano, as segundas como concessão por graça soberana. Disso “*deriva o caráter odioso atribuído aos tributos, limitantes das liberdades individuais e de propriedade dos súditos*”. Contudo, “*essa obrigação antipática*” (ALZAGA VILLAAMIL, 1997, p. 215) continuou existindo nos regimes políticos ao longo da história.

Ressalta-se que mesmo existindo a obrigação de contribuir para o sustento estatal e o tributo gozar principalmente da qualidade de instrumento arrecadatório no Estado Social e Democrático de Direito, o tributo não é isto apenas, pois o sistema tributário deve ter em conta os objetivos econômicos estabelecidos na Constituição aos poderes públicos (LASARTE ÁLVAREZ, 1993, p. 27).

Para Juan Martín Queralt (1980, p. 102, citado por PAUNER CHULVI, 2001, p. 96), “*arrecada-se para gastar de forma que recursos e gastos apareçam como partes imprescindíveis de um todo*”. É unânime e aceitável o pensamento de que o tributo aparece constitucionalmente vinculado ao gasto e que tanto o tributo quanto o gasto público estão orientados pelos mesmos princípios materiais enunciados no art.31 da Constituição espanhola (PAUNER CHULVI, 2001, p. 96), bem como nas Constituições de todo o mundo.

Portanto, o Estado deve usar o sistema financeiro para servir aos fins sociais por meio dos mecanismos que atuam conjuntamente, ou seja, seu bom emprego por uma adequada distribuição da carga fiscal ou mediante a repartição equitativa dos gastos públicos (ZORNOZA PÉREZ, 1998, p. 50).

As únicas condições que o legislador fiscal deveria satisfazer ao selecionar entre os diversos pressupostos com o objetivo de realizar uma ‘justa tributação’ poderiam ser reduzidas às seguintes:

- a) O interesse público ou geral, que o move e o leva a formular o pressuposto e a individualizar o sujeito passivo do tributo, deve corresponder, em um Estado liberal maduro, a um interesse válido de uma determinada sociedade em um determinado momento histórico e ser, portanto, coerente e de acordo com a evolução econômica e das relações sociais (BERLINGUER, 1973, p. 257, citado por GALLO, 2011, p. 130);
- b) O sujeito que interpreta tais interesses – o Estado e, por ele, o poder legislativo – deve alcançar a distribuição dos recursos públicos segundo critérios de coerência interna, ausência de contradição, adequação e nenhuma arbitrariedade, consequências da aplicação do princípio de justiça distributiva, preocupando-se que sobre situações similares correspondam regimes impositivos equivalentes e que, em situações diferentes, haja um tratamento desigual (CORASANITI, 1994, p. 1, citado por GALLO, 2011, p.

130-131) e, na contemporaneidade, que sejam tutelados os direitos constitucionais invioláveis, sendo o primeiro de todos o de subsistir de forma livre e digna. E estes sem estarem necessariamente condicionados por circunstâncias não obtidas pelos ditames constitucionais como, justamente, a concorrência no pressuposto de elementos patrimoniais suscetíveis de intercâmbio no mercado;

- c) Os requisitos tradicionais da efetividade e da atualidade da capacidade contributiva podem ser entendidos no sentido que também subsistam quando o pressuposto estiver constituído por um ente real carente de elementos patrimoniais, quase sempre avaliados em dinheiro e de forma expressiva, nos limites assinalados, de uma potencialidade econômica;
- d) Consequentemente, a obrigação tributária é pessoal no sentido de que o índice de repartição deve resultar correlacionado a um sujeito passivo do imposto e também se a idoneidade à imposição de tal pessoa não restar evidenciada em termos de força econômica e se expressar mediante um pressuposto que não contenha elementos patrimoniais suficientes para atender o pagamento do tributo (GALLO, 2011, p. 131).

Existem quatro níveis passíveis de avaliação em que medida um determinado sistema de benefícios públicos e contribuições se aproxima a um maior ou menor grau dos parâmetros de Justiça. O germe desta teoria está em São Tomás de Aquino, para quem a justiça de um tributo está em sua 'causa eficiente' (a autoridade que o estabelece é competente e legítima), em sua 'causa final' (o tributo é necessário financeiramente para o bem comum), em sua 'causa material' (o imposto é estabelecido sobre realidades econômicas que indicam uma capacidade contributiva), e em sua 'causa formal' (a distribuição das cargas do tributo entre os cidadãos é feita em proporção adequada à sua respectiva capacidade de pagamento (PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, 2008, p. 13).

Detalhando a ideia de São Tomás de Aquino acima citada, Luciano Gomes Filippo (2012, p. 31) assinala que a eficiência foi tratada como princípio econômico por Adam Smith (1950, p. 485-487) caracterizando suas quatro máximas:

- a) capacidade contributiva,
- b) segurança jurídica e clareza,
- c) conveniência; e
- d) eficiência na arrecadação, mas lembra que foi John Rawls (1987, p. 32) quem desenvolveu um conceito geral de eficiência, denominando por 'princípio da eficácia dos meios' o que parte da doutrina brasileira designa por princípio da eficiência: a relação entre os meios disponíveis para a realização de um objetivo e o grau de realização desse objetivo.

A importância da eficiência, para este estudo, se refere especialmente ao consentimento do imposto por parte dos cidadãos a partir dos conhecimentos fundamentados desde a mais tenra idade, defendida por esta tese como fundamental.

No Brasil, o dever de eficiência é imposto a todos os poderes públicos e se encontra positivado em artigos esparsos da Constituição Federal de 1988, acompanhando tendência internacional de consagração da eficiência como princípio de valor constitucional. Conforme Luciano Gomes Filippo (2016, p. 33), "*o reforço do consentimento terá sempre como efeito a melhoria da eficiência tributária*".

No cotidiano, não se pode esperar que um contribuinte se conscientize da importância do civismo fiscal, sendo necessário identificar os meios adequados para que isso aconteça porque

mesmo se o indivíduo tem a consciência de que o imposto possui uma contrapartida e que ele pode participar no seu processo de elaboração por meio dos mecanismos de decisão política, ele ressentido a importância de seu montante como um atentado a seus impulsos pessoais (BARILARI, 2000, p. 11).

Como sublinha Gunter Schmolders (1965, p. 113), as investigações no terreno psicológico demonstram que o dever fiscal aparece separado da moral do indivíduo. O fato de o imposto aparecer como algo

que é exigido coercitivamente, sem especial contraprestação, desperta no indivíduo um dos seus instintos mais potentes: o instinto de dominação, que inspira o cidadão a defender a posse de seus próprios bens. A menos que um temor ancestral de raiz religiosa ou também de natureza patrimonial (multa) nele inspire a necessidade de contribuir de algum modo ao bem-estar geral, os deveres fiscais encontram no homem as mais poderosas resistências.

Luciano Gomes Filippo (2016, p. 35) comenta que o estudo semântico dos termos usados em direito tributário identifica diferenças em outros idiomas até na sua própria denominação dada ao que se deve pagar:

A palavra inglesa *duty*, por exemplo, está mais associada à ideia de *dever*, *contribuição*. O termo *tax*, de origem normanda, é bem representado pela noção de *carga*. A palavra alemã *steuer* significa, em sua acepção etiológica, *apoio* ou *ajuda*. A locução *skat*, de origem escandinava, alude à ideia de *tesouro comum*, pondo em relevo a noção de participação ou contribuição. Já as palavras de origem latina (*imposto*, *impôt* e *impuesto*) suscitam a ideia de submissão, incluindo esferas distintas da puramente fiscal.

Sabendo-se que ninguém cumpre espontaneamente suas obrigações fiscais motivado por sua vontade, mas por temor das pesadas sanções impostas pelo Estado ou pela rara consciência sobre a importância fundamental para a coletividade, Jean-Claude Martinez e Pierre di Malta (1989, p. 31) e Lucien Mehl (1995, p. 72) denominaram de “aceitação resignada” o espírito daquele que paga impostos sem desejá-lo.

Assim, “o objetivo que deve ser perseguido pelo poder público é a [...] aceitação que, não obstante resignada, leva o contribuinte a cumprir suas obrigações independentemente da ação da administração fiscal” (FILIPPO, 2016, p. 35). Por consequência, “desenvolver a aceitação do imposto, prevenir a evasão fiscal e isolar os fraudadores, prestar o melhor serviço com o melhor custo representa para a Administração objetivos essenciais” (BOUVIER, 2005, p. 142).

No capítulo 7º desta tese, esse problema está mais bem delineado.

5.4 A Função Social dos Tributos

O Estado, na configuração constitucional das modernas democracias de direito, caracteriza-se como agente ativo na promoção do bem-estar e justiça social, através da sua intervenção visando à garantia dos direitos sociais e a redistribuição da renda nacional. Os textos constitucionais privilegiam a sua função redistributiva e de promoção de igualdade, partindo da constatação de que a estrutura social-econômica, por si só, não tem a capacidade de promover a igualdade social em prol dos menos

favorecidos; trabalhando, na maioria das vezes no sentido contrário, aprofundando as desigualdades¹⁹.

Para tanto, o Estado demanda a percepção de fundos econômicos, em proporção cada vez mais relevantes, devido a fatores como a sofisticação e encarecimento dos tratamentos médicos e o progressivo envelhecimento da população, os quais demandam maior custeio médico e previdenciário, o que são obtidos principalmente mediante a arrecadação de tributos.

Por isso que Regis Fernandes de Oliveira (2011, p. 34) entende que “o Estado não existe por si só, como entidade lúdica. Tem um destino a cumprir e deve satisfação às finalidades encampadas no ordenamento normativo. Sua razão de ser está definida na própria Constituição”.

Até o advento do Estado Social, o fundamento da tributação era tão somente o de financiar o aparato estatal. Recolhiam-se tributos porque era necessário para a manutenção do Estado. Esse era um fim em si mesmo, que não comportava considerações a respeito de qual tipo de Estado se estava financiando e se esses valores disponibilizados tinham alguma função transformadora na estrutura social.

A maneira pela qual os impostos são aplicados, os canais da relação tributária entre os contribuintes e a administração e sua gestão na resolução dos litígios para a imposição de sanções constituem os princípios de justiça fiscal. (GALLO, 2003).

Pode-se dizer que não são os parâmetros econômicos que definem a razão da justiça da relação tributária, mas os próprios princípios constitucionais de segurança jurídica, tutela jurisdicional efetiva e proporcionalidade. Mesmo que a proteção judicial seja genérica, os princípios não podem estar ausentes da ordem tributária (ROZAS VALDÉS, 2009, p. 187), seguindo-se alguns exemplos:

- a) O contribuinte será chamado a informar sobre fatos estritamente necessários para a correta aplicação dos tributos de uma maneira compreensível e de modo específico (tempo, lugar, forma) ajustado a uma exigência razoável, tendo a expectativa que as autoridades tributárias façam uso de todo o seu

¹⁹ As ideias sobre a justificativa ética do tributo foram originadas na Itália a partir do período pós-guerra. Em 1945, Ezio Vanoni já enfatizava a inadequação do mercado competitivo tanto para afrontar os problemas de acumulação e de desenvolvimento equilibrado como para produzir uma redistribuição da riqueza eticamente aceitável. (VANONI, Ezio. *La finanza e la giustizia sociale*. In: TRAMONTANA, A. **Scritti di finanza pubblica e di politica economica**. Padova: Cedam, 1976, p. 105).

- conhecimento sobre a matéria em questão e com o devido sigilo em virtude da única finalidade de aplicação da lei (ROZAS VALDÉS, 2012, p. 124-126);
- b) Não há pretensão de convocar terceiros para informações de um contribuinte a não ser que seja imprescindível para preservar a aplicação dos tributos, preservando-se na captação dos dados do contribuinte seus direitos de privacidade, de livre empresa e de inviolabilidade do domicílio, direitos esses que atendem a todos os cidadãos no exercício dos seus direitos fundamentais;
 - c) Se o contribuinte se obriga a colaborar com as autoridades tributárias para esclarecer a verdade sobre os fatos que tiveram transcendência tributária, o agir administrativo deve ser desenvolvido respeitando os direitos do cidadão (não apresentar provas contra si, não entregar documentos já apresentados, não conhecer a identidade dos funcionários, ser tratado com respeito) e de acordo com procedimentos regulados, previsíveis em suas fases e momentos;
 - d) Cada parte deve ser chamada a provar apenas os fatos que lhes são convenientes, preservando seu direito de ser ouvida no procedimento, para reivindicar o que deseja, a não ver limitado seu direito de prova com o uso de pressupostos generalizados de caráter absoluto, e que as medidas cautelares que podem ser tomadas para preservar a integridade das provas sejam uma razão de proporcionalidade em seu conteúdo e extensão;
 - e) As obrigações de fazer o que é lícito exigir do contribuinte a fim de assegurar o bom funcionamento do sistema fiscal, tais como a contabilidade, seu volume de negócios, a retenção e renda ou o impacto de tributos, a documentação de operações vinculadas, dentre outras obrigações, devem ser claramente definidas em seu conteúdo, procedimentos e efeitos, bem como responder a uma necessidade eficaz e inevitável, pois o custo indireto é maior do que o benefício real que o cidadão obtém em seu cumprimento (ROZAS VALDÉS, 2012, p. 125-126);
 - f) A Administração deve colocar à disposição do contribuinte um sistema de informação e de publicações que possibilite o preciso conhecimento de todas as normas, bem como da doutrina administrativa e judicial, seja qual for seu âmbito;

- g) A entrada em vigor e a revogação das regras devem obedecer a um sistema claro e simples, prevendo-se tempos de *vacatio legis* que permitam seu efetivo conhecimento e evitando-se cláusulas gerais de derrogação tácita;
- h) A regulamentação da extensão temporal das disposições legais deve preservar a confiança legítima do cidadão no Estado de modo que essas disposições não tenham efeito retroativo, exceto mediante uma justificativa ou previsão mais benéfica das sanções no regime anterior (ROZAS VALDÉS, 2012, p. 125-126);
- i) Os pontos de conexão dos fatos ligados ao sistema devem ter uma estrutura coerente, previsível e racional, ao mesmo tempo que eficiente e viável;
- j) Na delimitação da área de competência, em razão da matéria e do território, e dos diferentes órgãos e unidades administrativas que têm deveres públicos devem evitar tanto as duplicidades e sobreposições como as lacunas;
- k) Uma determinada tendência de estabilidade sobre o conteúdo do sistema contribui ativamente para aumentar seus níveis de previsibilidade e certeza, enquanto a incontinência normativa que caracteriza a classe pública moderna dificulta seriamente a realização de tais valores;
- l) A elaboração de regras e atos administrativos deve ser simples, pois configura uma verdade incontestável que muitas palavras, sua prolixa apresentação sintática e suas discussões são inversamente proporcionais à sua inteligibilidade e pacífica interpretação: ao contrário do que é costume pensar, a casuística jurídica excessiva e a prolixidade geralmente não melhoram a compreensão e a certeza da norma, mas dificultam bastante quando ampliam as possibilidades de interpretação das questões em conflito;
- m) As relações entre os cidadãos e as administrações públicas devem ser entendidas como relações de serviço processadas por seus representantes, ou seja, uma prestação de serviços e bens públicos e não uma relação de sujeição, em que a administração é garantidora de um interesse geral;
- n) Quem implementa a lei é obrigado a dar razão e se fundar em suas resoluções, de modo que seja motivado a decisões transparentes, mesmo que controversas;

- o) É necessário procurar canais para alcançar uma unidade de critério no âmbito da administração e do poder judiciário, bem como seu conhecimento por parte dos cidadãos, estabelecendo mecanismos de controle que delimitam a arbitrariedade;
- p) Os mecanismos de controle também permitem a exigência de responsabilidade patrimonial e pessoal com relação àqueles que cometeram injustiças ou ações ilegais no desenvolvimento das funções públicas que lhes são confiadas;
- q) Os agentes públicos devem ser habilitados a procedimentos eficazes, simples e objetivos dos processos de recusa e abstenção para evitar que quem tenha um conflito de interesses num determinado caso seja resolvido nele próprio. Em todos os casos, o Fisco deve ser capaz de expor e defender suas razões quanto a quem deve pagar, para quê, em qual situação, de quanto e como (ROZAS VALDÉS, 2012, p. 124-126).

Vitor Faveiro (2002, p. 223-227) comenta que a problemática da fiscalidade (seu objeto e legitimidade) vai muito além da relação tributária, uma vez existir uma dimensão mais vasta do que a relação concreta entre a administração fiscal e os contribuintes.

Em uma ordem jurídica baseada na dignidade da pessoa humana, essa análise não pode se limitar à esfera tributária porque parte dos elementos e das características em uma sociedade justa e solidária constitui-se o dever social de contribuir. Para Faveiro, o dever de contribuir deve ser interpretado como “*Sendo um dever ético inerente à pessoa humana, teria a natureza de imperativo categórico no sentido kantiano*” (FAVEIRO, 2002, p. 227), ou seja, é inato à pessoa humana enquanto objeto de direito natural e da vontade coletiva, mas não flui do indivíduo para a sociedade, mas da sociedade para a pessoa.

5.5 O Dever Fundamental de Pagar Tributos

No contexto do Estado Democrático de Direito tem se consolidado a concepção de que o pagamento de tributos configura um dever fundamental, inerente ao status da cidadania²⁰.

Entre os deveres inerentes à cidadania, como os deveres de defesa da pátria e os deveres políticos, possui enorme relevância o dever fundamenta de recolher tributos, que se baseia no dever de solidariedade e no pacto social, sendo imprescindível para a efetivação dos direitos sociais.

Nesse sentido, tal dever significa uma parcela da cidadania, tendo em vista que o Estado Social afastou a concepção individualista, com base na qual somente o campo dos direitos era considerado. Os cidadãos possuem direitos inalienáveis e reconhecidos pelo ordenamento jurídico, mas também deveres e responsabilidades perante o Estado e a sociedade em que vivem.

Os tributos exigidos em uma sociedade democrática, estabelecida na Carta Política como um Estado Social e Democrático de Direito, segundo a capacidade contributiva de cada um dos indivíduos, são uma parcela importante das condutas (ou deveres) que são exigidas dos cidadãos²¹.

Ressalta-se que, “*O tratamento doutrinal dos deveres fundamentais é muito escasso. Em geral, ele assenta em vagas e genéricas referências a propósito dos direitos fundamentais*” (NABAIS, 2015, p. 24) e, por isto, torna-se tão importante discorrer sobre ele.

Em paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, os deveres fundamentais assumem características jurídicas, autônomas, subjetivas, individuais, universais, permanentes e essenciais (NABAIS, 2015, p. 64-73):

- a) Posições jurídicas passivas uma vez que, exprimindo a situação de dependência dos indivíduos face ao Estado, os deveres fundamentais revelam o lado passivo da relação jurídica fundamental entre os indivíduos e o estado, lado que tem por titular os indivíduos;

²⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Lisboa: Almedina, 1998, p. 16-17.

²¹ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 144-146.

- b) Posições jurídicas autônomas porque não devem ser confundidas com deveres, contrapartidas de direitos fundamentais. Desta maneira, devem ser excluídas as posições passivas correlativas de direitos fundamentais, ou seja, os deveres correlativos, relacionais, reversos ou simétricos dos direitos fundamentais ou sujeições de direitos fundamentais devem ser excluídos;
- c) Posições subjetivas devido ao fato de serem subjetivamente imputadas aos indivíduos pela própria constituição, e não posições fundamentalmente objetivas resultantes da consagração dos poderes e competências estaduais e das condições de validade de seu exercício;
- d) Individuais porque referidas aos indivíduos ou pessoas coletivas (de deveres fundamentais conforme sua natureza);
- e) Universais pelo fato de serem encargos para toda a comunidade nacional, não sendo admissíveis discriminações;
- f) Permanentes porque são gerais no tempo e relacionadas à irrenunciabilidade tanto para o legislador ordinário quanto para o legislador de revisão constitucional;
- g) Essenciais porque traduzem a “*quota parte constitucionalmente exigida a cada um e, conseqüentemente, ao conjunto de cidadãos para o bem comum*” (NABAIS, 2015, p. 73).

A contribuição tributária dos cidadãos, em sua origem institucional, e enquanto durou a concepção do Estado baseada no senhorio e pessoal do soberano, ficou reconhecida como “*a prerrogativa indiscutível daquele senhorio*” (BERLIRI, 1986, p. 40).

Considerando-se que a palavra “Estado” se associa normalmente “*à idéia de uma força estranha à vontade individual, superior a ela e capaz não somente de emitir comandos, mas de impor-lhe atuação*” (PASSERIN D’ENTRÈVES, 1967, p. 2), “*a tributação é, historicamente, um campo conflituoso, no qual, muitas vezes, os interesses do Estado e dos cidadãos se chocam*” (CARDOSO, 2014, p. 13).

De acordo com Rogério de Mello Basali (2011, p. 37), uma consideração puramente jurídica

não seria capaz de resolver o problema da natureza do comando estatal e do fundamento da sua obrigatoriedade, visto que para tal fim o comando deve

ser investido de um valor que a força sozinha não possui e que o direito pode reconhecer como algo diverso e superior a si.

Há mais de 80 anos Ezio Vanoni (1932) já afirmava que a tributação não limita os direitos e a personalidade do indivíduo, pois constitui seu pressuposto necessário, já que sem ela não existiria Estado e sem Estado não existiria o próprio Direito.

Na perspectiva de Newton de Oliveira Lima (2017, p. 32), “*o Direito é concebido logicamente como um conjunto de normas organizadas entre si e asseguradas em seu cumprimento pelas sanções, penalidades do Estado*”. É um sistema de normas, uma ordem normativa. Nesse aspecto, a ordem jurídica determina o que a conduta dos homens deve ser,

tal como ela é efetivamente, determinada por leis da natureza de acordo com o princípio da causalidade. Isto é, a realidade natural. E na medida em que a sociologia lida com sua realidade tal como determinada por leis causais, a sociologia é um ramo da ciência natural. A realidade jurídica, a existência específica do Direito, manifesta-se num fenômeno designado geralmente como positividade do Direito (KELSEN, 2005, p. XXIX).

Ressalta-se que existe intrínseca relação entre a forma de Estado adotada em determinado tempo e a forma como se configura o dever de pagar tributos, mas também se sabe que a doutrina tem sido abundante no foco de ‘direitos fundamentais’, em contrapartida à escassez de literatura sobre os ‘deveres fundamentais’.

Contudo, “*direitos e deveres fundamentais são categorias jurídicas indissociáveis. A cidadania é uma via de mão dupla*” (PAULSEN, 2014, p. 7). Também Leonardo Nunes Marques (2011, p. 50) entende que “*os deveres fundamentais são concebidos como instituto jurídico próprio, porém correlativos aos direitos fundamentais, de forma que a conjugação de ambos perfaz o estatuto constitucional do indivíduo*”. Dito de outra maneira, “*o fundamento jurídico dos deveres fundamentais reside na sua consagração constitucional*” (NABAIS, 2015, p. 674).

Nesse sentido, “*Justiça pressupõe Princípios, Valores ou Regras*” (TIPKE, 2012, p. 15), ou seja, Justiça é uma

Estrutura de Princípios, cuja função é instituir a Ordem e estabelecer ou manter o equilíbrio, e isto sobretudo nas relações dos homens entre si. Pelo menos desde Platão entende-se a Justiça como princípio ético e, desde Aristóteles, como princípio social (TAMMELO, 1977, p. 45).

Ao longo de seu ensaio sobre as razões do Fisco, Franco Gallo (2011) se detém na justificativa ética e legal das contribuições públicas. Uma ideia central de seu discurso é a articulação e a configuração simultânea em nível constitucional dos direitos de propriedade e do dever de contribuir.

Uma concepção realista dos direitos fundamentais passa por uma construção abrangente que adquire uma dimensão expressiva quanto ao entorno social no qual esses direitos fundamentais são exercidos.

O pertencimento do cidadão a uma determinada comunidade é o que lhe permite desenvolver sua vida desfrutando de uma série de direitos que não são viáveis em seu exercício individual, mas a partir do pressuposto de direitos conjuntos. Esta construção de direitos fundamentais transcende a consideração da ampliação de direitos individuais para colocar a ênfase na necessidade de desenvolvê-los no âmbito do corpo social, especialmente quando o assunto é abordado no plano financeiro.

Vitor Faveiro (2002, p. 229) diferencia o *dever* de recolher tributos da *obrigação* de recolher tributos, mas reconhece a existência de *deveres jurídicos*. Defende que importa não confundir, alegando que para existir o dever ético de contribuir e a sua correspondente qualidade de elementos de direito natural não é indispensável que as pessoas sintam e reconheçam individualmente a existência desse dever.

Nesse sentido, José Casalta Nabais (2015, p. 28-35) comenta que o tratamento dos deveres fundamentais tem caído em dois excessos opostos: o que os integra na figura dos direitos fundamentais e os que os concebe como mera expressão da soberania do Estado:

- a) No primeiro, como o foco está no chamado princípio da repartição ou da distribuição, cuja formulação teve por base o estado de direito liberal, a liberdade ou a autonomia do indivíduo, constitui um dado anterior ao próprio estado e, assim, em princípio é ilimitada, enquanto os poderes do estado para nela interferir são limitados. A esse respeito, pode-se dizer que o princípio da repartição entre a liberdade da pessoa humana e os poderes do estado tem sido responsabilizado pela redução da problemática dos deveres fundamentais, mas isso não é verdadeiramente correto, pois o princípio da repartição é inerente à própria ideia do estado de direito e fundamental para sua atividade. Ocorre, entretanto, que os direitos fundamentais são limitáveis

não apenas por razões de ordem subjetiva constituídas pelas liberdades dos outros, mas também por razões de ordem objetiva, consubstanciadas nas justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar em uma sociedade democrática. Estas exigências são os suportes da generalidade dos deveres fundamentais e sua compreensão está longe de se exaurir na problemática dos limites aos direitos fundamentais concebidos pela constituição;

- b) No segundo tratamento há a polarização ou dissolução dos direitos fundamentais nos deveres fundamentais, o que é inaceitável. Esta perspectiva, na medida em que, estabelecendo uma unidade entre direitos e deveres fundamentais, funcionaliza os direitos fundamentais convertendo-os em deveres, cai em uma *contradictio in adjectio*, pois deixa de ser uma perspectiva que tem por objeto a posição fundamental ativa ou passiva da pessoa para passar a ser uma perspectiva que tem por objeto o poder ou os poderes públicos que, assim, assumem o primeiro plano como valores primários ou supremos de que os ditos direitos seriam meros reflexos. Isto gera uma total confusão das questões da autoridade do poder político com as questões dos direitos fundamentais da liberdade do cidadão. Assim, em vez de os deveres constituírem matéria dos direitos fundamentais, estes constituiriam matéria daqueles, o que equivale dizer que os direitos constituiriam matéria da organização política e/ou da organização econômica, já que os deveres fundamentais não seriam nada mais que o reflexo subjetivo da organização política e econômica do Estado.

O dever fundamental de recolher tributos tem duplo fundamento: o clássico, meio primordial de sustento do Estado mediante a arrecadação de recursos financeiros; e aquele pertinente às várias formas de Estado (sendo mesmo inerente à noção de Estado), o da dimensão de dever de cidadania, calcado no princípio da solidariedade e na efetividade do texto constitucional.²²

²² “ De onde resulta que, ao Estado contemporâneo se atribuem, hoje, os qualificativos de “Estado - social” e de “Estado-participado” , em que existe um elemento comum que o diferencia dos qualificativos anteriores: de que o Estado, na sua constituição, não é algo diferente da sociedade que o cria, as sim e apenas a própria sociedade, ou seja o complexo das pessoas que nele se integram como seres sociais; e o de que, na acção do Estado, o cidadão, como pessoa, participa em termos de contribuinte, integrando na realização dos fins da sociedade, decorrendo entre ambos uma relação de colaboração ou de simbiose e não de oposição ou de mera autoridade própria e discricionária.” (FAVEIRO, Vítor. O

No primeiro caso ('o clássico'), o fundamento da tributação prende-se exclusivamente à existência do Estado. Já na segunda hipótese ('dever de cidadania'), o dever de recolher tributos se funda no Estado Social e nos valores que este prestigia. O substrato social determina esse fundamento do dever, havendo mesmo outra relação subjacente, contribuinte-sociedade, decorrente, efetivamente, de sua condição de cidadão que tem deveres para com o corpo social.

5.6.1 Entendimentos filosóficos e sociológicos

A relação entre Estado (Fisco) e cidadão (contribuinte) há muito é alicerçada de grande carga de tensão, tendo em vista que a tributação implica na transferência obrigatória de parcela do patrimônio do particular para o Estado.

Com base nas lições de Paulo Adyr Dias do Amaral (2011), verifica-se importante estudo sobre os motivos da resistência fiscal, devido a tensão existente entre a prerrogativa do Estado de arrecadar tributos e a resistência do contribuinte em pagá-los, senão vejamos:

De uma forma ou de outra, a própria *expropriação* em si – a redução de patrimônio – é o primeiro fator de resistência.

O segundo tópico que, nesse campo, provoca descontentamento na sociedade e leva ao agravamento da tensão entre Estado e administrado é o *abuso* na tributação.

De modo geral, a sociedade, embora reconhecendo a natureza ontologicamente expropriatória da tributação, admite sua necessidade e inevitabilidade. Mas revolta-se contra a forma abusiva com que, por vezes, ela é praticada. Por essa razão, morreram pessoas e fizeram-se revoluções. Não é diferente em nossos dias. A tributação em si mesma não é ofensiva ao direito de propriedade. O abuso dela é que constitui a ofensa.

A doutrina freqüentemente se refere a diversas revoluções, no Brasil e no mundo, motivadas, ao menos em parte, pelo abuso na tributação. Entre nós, é emblemático o episódio da Inconfidência Mineira. [...]

[...]

São essas, pois, as duas principais razões da resistência do administrado:

- a) o caráter "confiscatório" (ainda que parcial) dos tributos;
- b) o abuso na tributação. (AMARAL, 2011, p. 28-32)

Ao reconhecer a natureza ontológica expropriatória da tributação, a sociedade revolta-se contra a forma abusiva com que ela é praticada. Neste sentido, Regis Fernandes de Oliveira (2016) nos ensina que:

O materialismo histórico marxista é excelente enfoque para que se analise a cobrança excessiva de tributos. A espoliação sobre os povos leva à resistência. A história serve para que analisemos o passado e evitemos erros futuros. O Estado deve buscar apenas o montante necessário para o atingimento de suas finalidades. Havendo o suficiente para sua estruturação e o atendimento de suas necessidades materiais, não deve sufocar a sociedade com tributação excessiva. Sempre que isso ocorre há resistência que, conseqüentemente, leva à desqualificação do governante. Daí as guerras e confrontos. A ambição desmedida por petróleo, minas, riquezas minerais de forma geral e o controle de riquezas leva o mais forte a impor-se ao mais fraco. Desde os gregos e romanos havia a pilhagem, daí passando-se à empírica tributação. A sujeição à arrecadação advinha da conquista. ARDANT relata diversas revoltas fiscais em decorrência da pressão fiscal. O mesmo autor indaga se tais numerosas rebeliões não seriam decorrência da luta de classes. Suponho que o problema seja o mesmo, isto é, ao falar-se em luta de classes, fala-se no direito de não pagar tributos e no esmagamento das classes produtoras e laborais. Ao final, conclui que tudo se deve ao peso da carga tributária. Em verdade, não só as guerras de libertação decorreram dos pesados ônus que recaíam sobre os povos dominados, o que bem se vê pela independência dos Estados Unidos, do México e do Brasil. Sempre e sempre as resistências destinam-se à liberação dos encargos de pagamento que devem os povos submetidos aos outros. No fundo, tudo fica sendo uma questão financeira. (DE OLIVEIRA, 2006, p. 66-67).

Apesar de a tributação ser, historicamente, um campo conflituoso, no qual, muitas vezes os interesses do Estado e dos cidadãos colidem, o nível desse conflito varia, entre outros motivos, devido à forma pela qual determinada sociedade absorve e compreende o dever de contribuir para com o Estado. Fomentando tal análise, citem-se as lições de Paula Derzi Botelho (2005):

Percebe-se, assim, que o descontentamento para pagar impostos não decorre somente da grande quantidade e do alto valor dos tributos (muitos deles, no Brasil, instituídos por medidas provisórias), mas também, e principalmente, da constatação de que os recursos não são aplicados pela Administração para resolver os anseios populares mais evidentes (saneamento básico, saúde, educação e assistência social), resultando em fome, miséria, ignorância (e para quem não crê que a elite se preocupe com os desprivilegiados: falta de mão-de-obra qualificada e aumento da criminalidade). (BOTELHO, 2005, p. 03).

No início das formações sociais, o fenômeno fiscal da tributação era tido como obrigação natural, mas com a inserção da complexidade social o tributo se tornou

como exigência socialmente rejeitada²³. O referido doutrinador (MARTINS, 1993a, p. 110) defende a existência de pelo menos seis motivos para essa transformação:

- a) Objetivos e necessidades mal colocados;
- b) Gastos supérfluos;
- c) Contribuintes apenados;
- d) Sonegação e tratamento prático diferencial;
- e) Fiscalização corrupta; e
- f) Sonegação e aumento de receita.

Hodiernamente, “*não é apenas o modo de ser e nem o modo de agir, mas principalmente a intenção que se materializa e a forma com que isto se faz o que deveras importa. Consciência, dever e ato ético devem estar em harmonia*” (SÁ, 2010, p. 73).

Ampliando para consciência na seara fiscal, pode-se dizer que consciência fiscal significa o sentido de responsabilidade de alguém ante o fenômeno tributário, que se reflete em atitudes e se fixa em comportamentos; atitudes significam a disposição em perceber e valorizar as pessoas, as coisas, os acontecimentos e as situações, e a se comportar de um modo específico em relação a cada um deles.

Em outras palavras, atitudes são o resultado de determinado conhecimento e de uma determinada crença que põe em jogo motivações específicas em cada pessoa (PONT MESTRES, 1972, p. 94-95).

De algum modo, algumas vivências pulsionais e emocionais são suscetíveis de influir na tomada de uma posição reflexiva de alguém ante o fenômeno tributário, ou seja, em seu comportamento fiscal: instinto de conservação individual, egoísmo e desejo de autoestima (PONT MESTRES, 1972, p. 96-101):

- a) O instinto de conservação individual diz respeito ao suprimento de deficiências que o indivíduo nota em si e simplesmente para sobreviver, ou seja, se situa na esfera do impulso vital que o impele à busca de alimentos e de bem-estar. Trata-se de um instinto arraigado que aflora em situações

²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.) **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993a. v. 1, p. 12.

especiais e com intensidades variáveis entre as pessoas ante a mesma situação. Frente ao imposto, esse instinto é neutro em termos gerais, mas pode emergir com força em situações específicas, gerando comportamentos de resistência;

- b) O egoísmo é uma espécie de amplificação ou diversificação do instinto de conservação para utilizá-lo na consolidação e expansão de sua própria vida individual. Tende não apenas ao viver, mas a viver bem, inclusive melhor que os demais. Realiza atividades para obter uma reserva muito além da medida do biologicamente necessário. Há dois tipos de egoísmo, conforme Pont Mestres: o egoísmo sadio e a egolatria. O primeiro não é mais que a consequência da lei vital da comunicação, pois, fisicamente, o homem precisa do mundo exterior para sua conservação e desenvolvimento, razão pela qual deve cuidar de si. Já a egolatria significa a ideia de reservas não ter limite, e tanto pode ocorrer em termos de conformação de atitudes quanto em uma meta de objetivos em primeiro lugar. Desta maneira, não se trata de 'querer para si', mas 'de não poder alcançar o bastante, tal seu afã de possuir'. O sentido de responsabilidade dos egoístas para os valores coletivos permanece desconsiderado;
- c) No desejo de autoestima, nele e por ele, o indivíduo sente a liberdade de eleger a possibilidade de realizar seu eu individual. Eventualmente pode ocorrer relevância quando um grupo considera que a resistência fiscal é uma qualidade digna de admiração, o que outorga a quem assim age certo prestígio em função de sua sagacidade.

Na tradição filosófica, *“a igualdade como característica da justiça desempenha um papel preponderante”* (TAMMELO, 1977, p. 45). Na realidade, *“o ato de reconhecimento da liberdade [...] implica um limite do arbítrio ou a compatibilização das liberdades, pois a liberdade só se concebe na relação com outro ser livre”* (SALGADO, 2007, p. 11).

Para José Casalta Nabais (2015, p. 678),

como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado como um mero poder para o Estado nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade

de sua própria ação econômico-social e no primado de auto responsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que não se possa falar em um pretense direito fundamental de não pagar impostos.

Ainda no princípio do século passado, Jèze Gaston (1912, p. 792) afirmava que se poderia garantir que

em todos os países do mundo, mesmo os mais civilizados e nos quais o nível moral é bem elevado, os contribuintes se esforçarão para dissimular perante o fiscal o que puderem. Indivíduos honestos não fornecerão declarações exatas, mas a que lhe fizer pagar a soma que ele acredita ser sua justa parte de imposto; as torpezas não terão nenhum limite (FILIPPO, 2012, p. 134).

Leonardo Nunes Marques (2011, p. 47) comenta a linha do pensamento liberal da gênese do dever de contribuir, em que este estaria contido em norma de nível infraconstitucional, não se podendo extrair do texto da Constituição Federal de 1988 qualquer obrigação de carrear recursos aos cofres públicos, mas tão somente os contornos do possível exercício da tributação e seus limites, uma autorização para tributar por meio da discriminação de competências de cada um dos entes da federação.

Assim, o dever de recolher tributo seria imposição de instituição facultada ao legislador ordinário. Logo,

o dever de pagar tributo seria obrigação infraconstitucional moldada pelas normas constitucionais veiculadoras dos direitos fundamentais dos cidadãos. [...]. Segundo a teoria liberal, a tributação constitui forma de limitação ao direito de propriedade do cidadão e, por conta disso, apresenta-se como regra restritiva do direito fundamental. Alguns estudiosos mais radicais, no entanto, concebem a tributação como regra de exceção do ordenamento jurídico e até mesmo como norma de rejeição social (MARQUES, 2011, p. 47).

Leonardo Nunes Marques (2011, p. 48) critica esse posicionamento liberal da gênese do dever de contribuir, defendendo que a tributação é um dever fundamental à estruturação da própria convivência social, ou seja, viabiliza a efetiva fruição dos direitos fundamentais.

Segundo José Casalta Nabais (2015, p. 87), não existem deveres fundamentais extraconstitucionais, pois “os *deveres fundamentais, diferentemente do que se passa com os direitos fundamentais, obedecem ao princípio de tipicidade ou do numerus clausus: apenas são de considerar como tais os que a constituição expressa ou implicitamente prevê*”.

Esclarecendo seu ponto de vista, o autor afirma que mesmo não sendo formulados de maneira implícita, “*resultam de normas constitucionais que, embora primordial ou totalmente movidas por preocupações de outra índole, mormente preocupações de organização política ou preocupações de organização econômica, os têm como pressuposto*” (NABAIS, 2015, p. 93).

Também José Afonso da Silva (2000, p. 82) defende não haver norma constitucional desprovida de eficácia, pois todas irradiam efeitos jurídicos, afirmando que “*a eficácia de certas normas constitucionais não se manifesta na plenitude dos efeitos jurídicos pretendidos pelo constituinte enquanto não se emitir uma norma jurídica ordinária ou complementar executória, prevista ou requerida*”.

No mesmo sentido, pontua Francisco García-Dorado (2004, p. 34) que

quando a Constituição impõe um dever público individual de forma geral, sanciona implicitamente uma obrigação do legislador ordinário que está obrigado a desenvolvê-la em uma esfera de ampla discricionariedade, mas sem influir a ponto de modificar a essência do preceito constitucional [...], violando ou suprimindo essa obrigação.

A crítica que se pode fazer é em termos de eficácia: como podem os direitos fundamentais e os direitos sociais serem eficazmente protegidos pela inclusão da noção de “possibilidade jurídica”? Isso, no entanto, é um problema que tem mais a ver com o objeto do qual se quer proteção do que com o meio de proteção (FEIS, 2011, p. 91).

5.6.2 Entendimentos jurídicos

O conceito de dever surgiu historicamente nos domínios religioso e ético, mas permaneceu confinado até o advento da modernidade, pois apenas com a chegada da Idade Moderna esse conceito passou a transitar para o campo do direito, tendo sido decisivos inicialmente os contributos do humanismo jurídico e, em seguida, do jusnaturalismo racionalista, do pensamento estoico (clássico) e, especificamente, pelo ‘tratado sobre os deveres’ de Cícero, em 44 a.C.²⁴ (PECES-BARBA MARTINEZ, 1987, p. 9).

²⁴ CICERO, Marcus Tullius. **De Officiis**. Translation by Walter Miller. Cambridge: Harvard University Press; Cambridge: Mass.; London, England: William Heinemann, 1913. Disponível em: <<https://ryanfb.github.io/loebolus-data/L030.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2019.

O pensamento estoico constitui uma das chaves da recepção do conceito de dever no direito moderno, implicando que o imperativo ‘suporta e abstém-te’ aplicado ao individualismo, veio romper “*com a ordem medieval governada pela Lei Divina e transformar o indivíduo de mero beneficiário dessa ordem transcendental em sujeito da nova ordem assente no homem*” (PASSERIN D’ENTRÈVES, 1972, p. 59, citado por NABAIS, 2015, p. 41).

Convém salientar que para que sejam entendidos de maneira adequada, os deveres fundamentais devem ser visualizados como uma categoria ou figura jurídica própria. Daí, se “*Por um lado, eles são uma categoria jurídica e não uma categoria ético-estadual, se bem que uma boa parte deles apareça historicamente associada à ética republicana desencadeada, sobretudo, pela própria Revolução Francesa*” (NABAIS, 2015, p. 36). De certo modo, “*os deveres fundamentais apresentam-se como quase direitos fundamentais da comunidade estadual face ao indivíduo*” (LUCHTERHANDT, 1988, p. 436).

Conforme Hasso Hofmann (1983, p. 46 e 84) e Varela Diaz (1984, p. 87), a alusão a deveres morais como determina, por exemplo, o art. 163, I, da Constituição de Weimar, não pode significar a consagração de deveres, pois sendo os deveres morais (individuais ou intersubjetivos) por definição exclusivamente impostos pela consciência individual (derivada de compromissos individuais ou de acordos intersubjetivos), eles não podem ser gerados pela ordem heterônoma e coativa que constitui o direito.

Ressalta-se que Asís Roig (1991, p. 64) designa por deveres os deveres morais individuais e por obrigações os deveres morais intersubjetivos, por um lado, e os de deveres jurídicos, por outro.

A incessante luta pela consolidação dos direitos fundamentais, conforme assinala Alessandro Mendes Cardoso (2014, p. 15), explica o motivo pelo qual se manteve a figura dos deveres fundamentais à sombra dos direitos subjetivos. Para o referido autor, o conceito de dever fundamental é complementar ao de direito fundamental, surgidos concomitantemente na Constituição francesa de 1795, que estatuiu formalmente uma ‘Declaração de Direitos e Deveres do Cidadão’, paradigma seguido pela maioria das Constituições posteriores.

Na realidade, a partir daquele momento, os textos constitucionais consagraram deveres muitas vezes como formalização de princípios éticos, cuja eficácia jurídica decorria, em algumas hipóteses, da previsão constitucional de sanções para o seu descumprimento. Desses deveres podem ser destacados dois: o dever de defesa do Estado e o dever de tributação.

Embora pareça paradoxal, para José Casalta Nabais (2015, p. 38) os deveres fundamentais integram a matéria dos direitos fundamentais pelo fato de constituírem a ativação e a mobilização constitucionais das liberdades e patrimônios dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público primário. Desta forma, apresentam-se como um conceito correlativo, contrastante e delimitador de direitos fundamentais.

Os direitos fundamentais devem estar fundamentados em alguns valores básicos que foram se formando a partir da modernidade. Nos dizeres de Peces-Barba (1995, p. 109), os direitos fundamentais são

uma **pretensão moral justificada** tendente a facilitar a autonomia e a independência pessoal, enraizada nas ideias de liberdade e igualdade, com matizes que aportam conceitos como solidariedade e segurança jurídica e construída pela reflexão racional na história do mundo moderno, com as contribuições sucessivas e integradas da filosofia moral e política liberal, democrática e socialista (grifos nossos).

Nas palavras de Ruben de Azevedo Quaresma (2008, p. 105), “o *pleno entendimento da necessidade de cumprir o dever tributário torna-se racionalizado pressuposto da cidadania*”. Desta forma, a moderna conformação de responsabilidades tributárias do cidadão no Estado Democrático de Direito se pauta no princípio da ‘justiça fiscal consentida’.

Nessa perspectiva, o *ius* é a igualdade inteligível do real, o racional, ao passo que a *lex*, ao dar a igualdade do real, o coloca, pela vontade ou querer, o igual racional ou ideal. Citando Ulpiano (150 – 228 d.C), que dá outro sentido à ideia de justiça, o estritamente jurídico, Joaquim Carlos Salgado (2007, p. 104) preleciona:

ius é:

- a) o que deve ser determinado pela razão e eleito pela vontade;
- b) o que é determinado efetivamente pela vontade;
- c) o que deve ser feito pelo devedor ou sujeito passivo da relação jurídica.

Na vida psíquica, as tendências normativas são opostas aos impulsos que pretendem prevalecer sobre o eu individual e, entre eles, o egoísmo. Neste, há íntima conexão com o fenômeno financeiro. A partir da estrita perspectiva das tendências normativas, as quais povoam a consciência moral, a atitude fiscal apenas pode ser, em princípio, consonante com o cumprimento das obrigações tributárias que, contidas nas normas do Direito, buscam e aspiram a realização do ideal de justiça (PONT MESTRES, 1972, p. 108).

Corrobora-se com Carmello Carbone (1968, p. 5) (no sentido restrito) de que os deveres fundamentais, ou seja, aqueles que se configuram como limites específicos de certos direitos, e os deveres coligados a direitos, que se caracterizam por serem concebidos constitucionalmente com o objetivo de enfraquecer ou limitar o conteúdo de certos direitos,

gravitam em torno em torno do polo constituído pela figura constitucional dos direitos fundamentais, já que, por detrás dos valores comunitários, que são função direta dos deveres fundamentais, se encontram as pessoas humanas e a sua eminente dignidade.

E isso ocorre até porque “*o sistema jurídico brasileiro segue a tradição do Direito Constitucional europeu continental e não o da tradição Anglo-Americana*” (BRANDÃO, 2016, p. 49).

Na Carta Magna brasileira (BRASIL, 1988), o Capítulo I do Título II (Dos direitos e garantias fundamentais) tem como título ‘Dos direitos e deveres individuais e coletivos’. Depois de prever no caput do art. 5º que todos são iguais perante a lei, a Constituição estatui no inciso I do mesmo artigo que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações nos termos de seu texto, encontrando-se aí a cláusula genérica de previsão do dever constitucional.

De acordo com Alessandro Mendes Cardoso (2014), pela análise dos demais 76 incisos que compõem o artigo 5º, consta extenso rol de direitos individuais e coletivos, mas não há menção adicional a qualquer dever atinente aos cidadãos.

Rafael de Assis Roig (1991, p. 99) entende ser descabido o uso do termo ‘dever’ no âmbito jurídico, porque “*o dever se refere àquilo que é bom desde o ponto de vista individual ou intersubjetivo pelo seu valor intrínseco e expresso mediante um imperativo categórico*”.

Rozas Valdés (2012, p. 120) comenta que

uma sociedade desenvolvida não se conforma quando é informada que o único fundamento de pagamento do tributo, sua causa exclusiva, se reduz ao que determina a lei. É preciso oferecer outras razões que vão além da construção dogmática do tributo como obrigação legal.

Cabe observar, como Rogério Alessandro de Mello Basali (2010, p. 59), que na linguagem jurídica corrente as palavras legalidade e legitimidade não têm um significado claramente definido e diferenciado, falando-se indiscriminadamente de legalidade e legitimidade para assinalar a conformidade de determinadas atividades do Estado com as normas do ordenamento jurídico.

Para tornar mais preciso o uso de cada termo, é possível dizer que o uso de legitimidade indica, em termos gerais, o critério de validade do poder, o título em virtude do qual são ditados seus mandatos e exigida a obediência aos mesmos por parte daqueles a quem se dirige, os quais, por sua vez, se consideram obrigados por eles. Nesse sentido, a legitimidade pressupõe a legalidade, ou seja, implica a existência de um ordenamento jurídico e de um poder que dita mandatos de acordo com suas próprias normas.

Sabe-se que todos os deveres fundamentais constituem deveres para com a comunidade (titulares passivos) e provêm da soberania constitucional e da soberania legislativa, sendo que apenas o estado pode estabelecer deveres fundamentais e editar a disciplina legal primária, cumprindo os respectivos preceitos constitucionais.

Conforme defende Alessandro Mendes Cardoso (2014, p. 34), os deveres fundamentais se relacionam com os direitos fundamentais, pois constituem o estatuto constitucional do indivíduo, mas, abstraindo-se dessa “*concepção individualista de cidadania, impõe-se o reconhecimento do dever de solidariedade social do cidadão*”.

Para José Casalta Nabais (2015, p. 101-105), há algumas situações relacionadas aos titulares ativos dos deveres:

- a) os deveres clássicos constituídos pelos verdadeiros pressupostos da existência e do funcionamento da comunidade organizada politicamente (deveres de defesa da pátria – serviço militar, pagamento de impostos, obrigatoriedade de voto, recenseamento eleitoral e colaboração com a

- administração eleitoral), todos associados ao funcionamento econômico e democrático da comunidade estadual;
- b) os deveres fundamentais de conteúdo econômico, social ou cultural (trabalhar, cultivar a terra, defender e promover a saúde, defender o ambiente, cumprir escolaridade obrigatória, preservar e valorizar o patrimônio cultural), que não se referem ao estado, mas à existência de uma específica sociedade;
 - c) os deveres fundamentais cujos titulares ativos são determinados categorias ou grupos de pessoas titulares de direitos fundamentais (caso do dever dos pais na manutenção e educação dos filhos);
 - d) os deveres para com os próprios destinatários (defender e promover a saúde própria como componente da saúde pública, assumida como valor jurídico-constitucional e suporte de imposição de comportamentos aos indivíduos), que são situações de direitos-deveres, há identidade entre o titular (ativo) e o destinatário imediato dos deveres.

Ou seja, *“Nesta medida, o estado é o titular ativo número um de todos os deveres fundamentais, [...] e todos os deveres fundamentais são deveres do cidadão, não havendo, assim, lugar para os deveres do homem”* (HOFMANN, 1992, p. 340).

Integrando a titularidade ativa dos deveres fundamentais, pode ser citada ainda a competência administrativa relativa à aplicação das normas legais integrantes da disciplina dos deveres fundamentais. Trata-se de poderes instrumentais

com expressão normativa (regulamentos) ou não (actos (sic) administrativos ou outros actos (sic) jurídicos), que se localizam ao nível da atividade administrativa e que, justamente por isso, não dispõem de uma regulamentação constitucional, mas tão-só legal. Daí que tais competências tenham por parâmetro de validade as leis que concretizam os deveres a que as mesmas dizem respeito, sendo, por consequência, todo o seu regime jurídico um regime legal (NABAIS, 2015, p. 105).

O problema é que as opções de política fiscal, destinadas a perseguir o objetivo de absoluta responsabilidade estatal quanto à repartição de carga entre os cidadãos, não podem ser condicionadas e restringidas por fatores específicos alheios ao processo de formação da vontade do legislador, com frequência redutores e heterogêneos relacionados aos interesses de alguns e outro tanto habitualmente

produto das forças econômicas não equilibradoras do mercado (GALLO, 2011, p. 121).

Nessa perspectiva, os destinatários dos deveres fundamentais não são apenas os indivíduos, mas também as pessoas coletivas, ou seja, organizações coletivas mesmo desprovidas de personalidade jurídica, as quais estão sujeitas aos deveres fundamentais compatíveis com a sua natureza, o que implica a exclusão de alguns deveres, como os de participação política, de defesa da pátria, de promover a própria saúde, o de escolaridade obrigatória e do dever dos pais quanto à manutenção e educação dos filhos (NABAIS, 2015, p. 110).

Ressalta-se, dessa forma, que *“A partir da formatação do Estado Social, o catálogo de direitos e deveres fundamentais se ampliou e, conseqüentemente, impingiram-se novas obrigações, tanto para o Estado quanto para os cidadãos”* (CARDOSO, 2014, p. 35).

Já se foi o tempo do período do estado liberal em que havia a imputação dos deveres fundamentais exclusivamente aos cidadãos. No Estado Liberal, os deveres fundamentais se resumiam aos deveres de defesa da pátria e de pagar impostos, claramente vinculados à existência e ao funcionamento do Estado.

Já no Estado Democrático de Direito surgiram os deveres de âmbito social, econômico, cultural e ambiental, responsabilizando os cidadãos como envolvidos no aperfeiçoamento da sociedade, de seus anseios e com valores consagrados no texto constitucional (CARDOSO, 2014).

Os deveres constitucionais derivam sua força normativa das cláusulas que configuram o Estado Democrático de Direito, as quais afastam uma perspectiva meramente individualista da cidadania e inserem no estatuto constitucional do cidadão o dever de solidariedade social.

5.6 Solidariedade e Tributação

As finanças públicas podem intervir para realizar maior justiça social, direcionando a própria ação redistributiva no sentido de reduzir as desigualdades na repartição da riqueza, gerar estabilidade à economia, favorecer o estabelecimento de melhores condições ao emprego e o incremento dos salários (VANONI, 1943; 1976, p. 107).

O caráter social das modernas democracias imprime uma nova fundamentação ao dever de recolher tributos, que não se limita à pura e simples arrecadação de

valores pelo Estado, passando também a ser justificado pelo dever de solidariedade, uma vez que se configura em instrumento a serviço da política social e econômica do Estado redistribuidor.

O dever de contribuir passa a ter fundamento ético de justiça social. Existe uma inegável conexão entre o dever de contribuir ao sustento dos gastos públicos e o princípio de solidariedade (que compõe o moderno status de cidadania) já que o seu cumprimento ou descumprimento prejudica ou favorece a consecução dos fins do Estado.

Conforme Peces-Barba, Fernández e Asís Roig (2000, p. 342-345), diversas correntes atuais de pensamento conceituam a ideia de solidariedade como valor da ética humana que atua a serviço da pessoa humana, contribuindo, desta forma, para a liberdade moral e o desenvolvimento da dignidade da coletividade.

No caso do dever fundamental de recolher tributos, que no Estado Democrático de Direito se fundamenta no princípio da solidariedade, não existe uma correlação específica com um direito identificável, mas com o conjunto de direitos, principalmente os de caráter social, que desse conjunto são dependentes para sua efetivação (CARDOSO, 2014, p. 160).

Nesse sentido, pode-se afirmar que *“Todos os deveres fundamentais são, em certo sentido, deveres para com a comunidade, isto é, estão directamente (sic) ao serviço da realização dos valores assumidos pela colectividade (sic) organizada em estado como valores seus”* (NABAIS, 2015, p. 101).

Diversamente dos demais valores que fundamentam diretamente os direitos, a solidariedade os fundamenta indiretamente, ou seja, o faz por intermédio dos deveres. Dito de outra maneira, estes deveres positivos têm correlação com os direitos podendo-se, então, se fundarem no valor solidariedade. A intervenção se justifica

quando o dever é impulsionado pelo valor solidariedade, ou seja, quando existe um direito correlativo e se pretende, em última instância, criar condições para a autonomia moral das pessoas. Este efeito especial da solidariedade, que chega aos direitos partindo dos deveres que gera, permite a compreensão das construções que prolongam a solidariedade em relação com as gerações futuras. Não se pode falar de direitos destas. Na base do valor solidariedade há deveres atuais cujo cumprimento beneficiará as gerações futuras, mas não há direitos senão das gerações presentes (PECES-BARBA; FERNÁNDEZ; ASÍS ROIG, 2000, p. 243).

A solidariedade, entendida como um princípio jurídico, tem um impacto significativo sobre os direitos e deveres individuais, influenciando as pessoas e o âmbito de aplicação. Além disso, de acordo com o melhor ensino de doutrina, o princípio da solidariedade é a chave para compreender as situações jurídicas subjetivas, ativas e passivas (SANTORO PASSARELLI, 1989, p. 76²⁵).

Nesse sentido, o sistema legislado de Regras e Princípios precisa ser bem entendido para evitar que a vontade individual prevaleça sobre a lei (BRANDÃO, 2016, p. 60).

Princípio é “*um padrão que deve ser observado não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade*” (DWORKIN, 2007, p. 36).

Em conjunto, princípios são

normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas (ALEXY, 2008, p. 90).

As Normas Constitucionais, divididas nas espécies ‘Regras’ e ‘Princípios’, desempenham papel de extrema importância para garantir e efetivar a razão maior da Constituição: os Direitos Fundamentais.

Contudo, José Casalta Nabais (2015, p. 127) afirma nem só os direitos fundamentais fornecem o quadro de compreensão dos deveres fundamentais, pois este resulta do restante direito constitucional, especialmente dos designados princípios constitucionais fundamentais (relativos ao lugar do estado face à sociedade e aos indivíduos como o princípio do estado de direito, o princípio democrático, o princípio da divisão dos poderes, o princípio do estado social e o princípio republicano e os princípios estruturantes da ordem jurídica constitucional (constitucionalidade, igualdade, proporcionalidade e proteção da confiança, dentre outros).

²⁵ “*il contenuto del diritto soggettivo è determinato dal principio di solidarietà frai due soggetti del rapporto, come partecipien trambi della stessa comunità, nel senso chela subordinazione di un interesse all’altro interesse concreto è consentita fin dove essa non urti contro quella solidarietà, che non si realizza nella comunità senza prima realizzarsi nel nucleo costituito dai soggetti del rapporto giuridico*” (SANTORO PASSARELLI, 1989, p. 76).

Norberto Bobbio (1992, p. 15-25) observa que não há qualquer Direito Fundamental que seja absoluto no sentido de que, sendo ele conquista histórica, é mutável no espaço e no tempo.

Pode ocorrer que certo contexto histórico determine a inclusão de limitação na atuação do Estado (negativo) ou de uma obrigação prestacional (positivo) e que as circunstâncias do tempo e do processo da própria caminhada histórica modifiquem o contexto e, com isso, venham a desaparecer na necessidade da limitação ou na obrigação em perder o sentido ou, ainda, que a limitação deva se dar de outra forma.

De outro lado, também pode ocorrer que determinada circunstância faça surgir a necessidade de enunciar e assegurar nova situação configuradora de Direito Fundamental que até então não tenha surgido ou não tenha sido percebida como tal. Estas duas hipóteses infirmam a possibilidade de encontrar caráter absoluto nos Direitos Fundamentais, mas servem para demonstrar a impossibilidade de serem entendidos como de ordem natural (afastam qualquer forma de jusnaturalismo).

Pode-se dizer que

a coparticipação cidadã, a [...] solidariedade, se traduz na busca por equilíbrios entre deveres e direitos, [...] uma necessidade que deve ser considerada de modo efetivo por quem esteja envolvido nas questões como agente ou paciente de direitos fundamentais (DEMARCHI; COSTA; PROSDÓCIMO, 2016, p. 71).

O princípio da solidariedade está centralmente localizado, conformando-se, por assim dizer, no tecido conjuntivo de toda a ordem. O simples reconhecimento da igualdade (formal e substantiva) na Constituição não é suficiente para garantir a coesão dos muitos componentes heterogêneos da sociedade organizada no Estado; ocorre, pelo contrário, uma instância adicional, a solidariedade, cujo princípio, como observado por Francesco Polacchini (2013, p. 228 et seq.), surgiu somente em tempos recentes na esfera jurídica, originando-se no ético-religioso e sendo transferido paulatinamente ao âmbito político, para finalmente encontrar reconhecimento na dimensão do direito positivo.

Dada sua natureza onipresente, o princípio da solidariedade não é limitado apenas nas previsões constitucionais relacionadas a deveres obrigatórios (que também representam aspectos fundamentais e que formam o assunto dessa contribuição), mas em uma série de instituições jurídicas e, finalmente, em grande parte da trama legislativa do estado republicano (ROSSI, 2006, p. 56 et seq.).

Em uma tentativa de classificar as diferentes formas de expressão do princípio em questão, uma doutrina distingue entre uma 'solidariedade necessária' (ou fraterna) e uma pública (ou paternalista). A primeira operaria em um plano horizontal e resultaria em 'um modo obediente e cooperativo por parte dos cidadãos no cumprimento de suas diversas solidariedades', um modo a partir para cima, os cidadãos em relação ao governo "global" da República. A solidariedade pública ou paternalista, em vez disso, opera no contexto da relação entre o Estado e os cidadãos e requer a aplicação do princípio da igualdade substantiva (RETUS 2011, p. 819 et seq.).

Os deveres necessários por solidariedade política, econômica e social previstos na Constituição compõem um sistema coerente, cujos princípios orientadores encontram sustentação e justificativa entre si (MORELLI, 2013b, p. 23). No entanto, os deveres de solidariedade política precedem os de solidariedade econômica e social (MORELLI, 2013a, p. 188 et seq.).

A solidariedade é percebida de forma que as relações jurídicas individuais dos componentes de uma comunidade incidem no sentido conformativo sobre os interesses e respectivas posições; mesmo os direitos invioláveis e deveres obrigatórios da pessoa são conformados pelo princípio da solidariedade no intuito de assegurar a coesão social (PALADIN, 1998, p. 594) e evitar a guerra de todos contra todos (*bellum omnium contra omnes*) (PEPE, 2016).

Franco Gallo (2011, p. 94) comenta que o tema solidariedade e tributação foi muito bem abordado pela diocese de Milão em *Giustizia e Pace sulla questione fiscale* e pela Encíclica *Divini Redemptoris* promulgada pelo Papa Pio XI em 1937, em que "é próprio da justiça social exigir a todos os indivíduos tudo o que for necessário ao bem comum". E prossegue defendendo que

ao mesmo tempo em que obtenho renda, sei que não trabalho apenas para mim, mas para todos que necessitam ajuda e para a comunidade política na qual vivo. Se o cristão obtém renda com esse espírito, o momento do pagamento do tributo não se torna dramático. [...] O mau uso que o governo faz dos recursos fiscais não depende do pagamento: por maior que seja seu uso, na complexidade da economia atual, apenas o Estado pode afrontar os problemas chamados macroeconômicos; e desses problemas depende principalmente a qualidade de vida de uma comunidade política. O não cumprimento dos aparatos governamentais não justifica o não cumprimento do cidadão individual: justifica, sem dúvida, e se impõe moralmente, em um regime democrático, que sejam retirados do poder os maus governantes nas próximas eleições (GALLO, 2011, p. 95).

Isto demonstra a necessidade de afirmação da pessoa como membro de uma comunidade organizada, com seus direitos e obrigações, exercidas no espaço e tempo. O princípio personalista no estado de bem-estar atual prescreve uma ligação inseparável entre o reconhecimento dos direitos invioláveis da pessoa e o cumprimento das atribuições legais de solidariedade política, econômica e social. Historicamente, se a discussão dos direitos fundamentais foram objeto de consideração cuidadosa, menos atenção foi direcionada na doutrina e jurisprudência na análise das funções estatutárias da solidariedade (PEPE, 2016).

A questão da solidariedade intergeracional, por exemplo, é apresentada por uma questão redistributiva da justiça social. O mesmo direito à pensão é enquadrado em uma dimensão intertemporal que se destina a proteger não "*uma única pessoa, um único indivíduo durante a vida útil (limitada), mas abstratamente uma geração futura, uma sequência de gerações de homens e cidadãos como uma unidade indistinta*" (HÄBERLE, 1993, p. 208).

Na realidade cotidiana, o princípio de repartição dos impostos

é um problema político, cientificamente indeterminado, uma vez que sua solução obedece a pressupostos historicamente mutáveis, alimentados por uma panóplia de condições econômicas e políticas devido a tendências e sentimentos dominantes em um determinado agregado social (BORGATTA, 1920, Im: MC LURE, 2007, citado por GALLO, 2011, p. 111).

Em termos de filosofia política, as concepções contratualistas, sobre as quais foi construído o Estado liberal, e a coletivista, na qual os regimes totalitários do século passado se fundavam, ainda sobrevivem em uma tensão entre liberdade e igualdade que não se resolvem se não se recorrer ao terceiro postulado dos revolucionários franceses – a irmandade, cuja denominação atual pode muito bem ser o da solidariedade.

As exigências de solidariedade são confundidas com a responsabilidade quando se entende que a pessoa, em sua individualidade, se aperfeiçoa e se entende como parte de uma comunidade (ROZAS VALDÉS, 2012, p. 115, nota 5).

Para esse autor, a obrigação de contribuir se constrói sobre a vinculação do cidadão com uma comunidade política concreta. Em virtude de sua convivência, o membro da comunidade contrai uma responsabilidade com o conjunto de seus componentes presentes, futuros e precedentes.

Desta forma, se une a todos pelos laços de solidariedade que comportam a contração de deveres cívicos elementares, dentre os quais encontra-se a contribuição aos gastos públicos.

É responsável pelo pagamento dos impostos na medida em que está ligado à sustentabilidade dos gastos compartilhados pelos destinatários por um vínculo de solidariedade local, nacional ou supranacional. (ROZAS VALDÉS, 2012, p. 114). Isso se dá porque “*a liberdade de cada um deve coexistir com a liberdade de outros. Sem limitações à liberdade não pode haver liberdade e paz jurídica*” (HOMES; SUSTEIN, 1999; TIPKE, 2012, p. 44).

Essa visão, contudo, não é unânime na doutrina e nos meios sociais. Parcela relevante da doutrina exterioriza uma visão negativa da tributação, considerando-a uma “carga”, na maioria das vezes injustamente imposta à sociedade, que limita liberdade e o exercício do direito de propriedade.

Para essa corrente de pensamento jurídico, as normas de carácter tributário são entendidas como carga e como exercício do poder, constituindo rejeição social. Para Ives Gandra da Silva Martins (1993b, p. 12), em qualquer espaço geográfico e período histórico, “*a carga tributária é sempre maior do que a necessária para atender às finalidades de sua arrecadação*” e, portanto, os tributos seriam um mecanismo não de solidariedade, mas de domínio por parte dos governantes.

O referido doutrinador (MARTINS, 1993b, p. 14) cita Paulo de Barros Carvalho, para quem a norma tem rejeição social porque “*sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza e que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como consequência, o desejo popular de descumpri-la*”.

Esta concepção negativa da tributação é radicalmente oposta à de Vitor Faveiro (2002, p. 120), e merece ser citada pelo fato de corroborar totalmente o entendimento do autor deste trabalho:

O carácter (sic) unilateral do imposto, a invisibilidade da aplicação da receita tributária, a violência com que em tempos era exercida a tributação, a discricionariedade com que o é ainda em muitos casos, a autoridade aparente com que é controlado e cobrado o imposto, e a ausência de qualquer acção (sic) formativa da conscientização cívica, jusnaturalística e sociológica do dever de contribuir são, entre tantos outros, caracteres e elementos causais de um ambiente geral e tradicional de mentalidades que se radicaram ao longo dos tempos em todos os participantes da fenomenologia e das instituições tributárias: a da autonomia ou mesmo da antinomia entre o poder e o dever; a de autoridade e por vez discricionariedade como fundamento e

justificação das imposições; **a concepção de que a tributação é uma situação de luta e não de consenso; a de que ao Estado não cabe, sequer, o dever de formar o cidadão** como tal, designada e especialmente como sujeito passivo da relação tributária (grifo nosso).

Também Cristina Pauner Chulvi (2001, p. 73) acredita que o princípio da solidariedade pode erigir-se como valor que inspira o modo no qual o dever de contribuir se associa aos valores que inspiram o Estado Social e Democrático de Direito que consagra a Constituição: solidariamente.

Conforme Alessandro Mendes Cardoso (2014, p. 167), uma melhor compreensão do fundamento do dever de recolher tributos, como dever fundamental de cidadania calcado no princípio da solidariedade, tanto por parte dos contribuintes como do Estado, pode contribuir bastante para a melhoria do sistema tributário. Desde que tomem maior consciência do seu *status* de cidadania fiscal e do fundamento do dever de contribuir,

poderão assumir uma postura de adesão a esse dever (por entenderem que este tem uma função importante no Estado Democrático de Direito), bem como buscar influir democraticamente na forma de aplicação dos recursos, com a cobrança no âmbito político de uma prática de poder que se ajuste aos objetivos do Estado previstos no texto constitucional e os efetive (CARDOSO, 2014, p. 167).

Continuando seu raciocínio, Cardoso (2014, p. 172) preleciona que a desvinculação entre os direitos e os deveres fundamentais enfraquece a construção da sociedade cidadã não apenas pela redução da capacidade de investimento do Estado, mas também pela criação de um ambiente propício à disputa entre os diversos grupos sociais.

Resumindo, *“o princípio da repartição e a rejeição da funcionalização dos direitos fundamentais conjugam-se no sentido de afastar tanto uma concepção restritiva ou atrofiada quanto uma concepção ampliada ou hipertrofiada dos deveres fundamentais”* (NABAIS, 2015, p. 35). Já na perspectiva ímpar de Klaus Stern (1994, p. 1063), o exercício da democracia cidadã é *“um sistema em que os direitos fundamentais constituem a essência da liberdade e os deveres fundamentais o seu corretivo”*.

A negligência com relação ao dever fundamental de recolher tributos acaba, indevidamente, por justificar a sonegação e a fraude fiscal, mas, na verdade, a vítima dessa prática é o restante da sociedade, formada por cidadãos e empresas

cumpridores de seus deveres, os quais acabam tendo que suportar suas nefastas consequências, traduzidas pelo aumento da carga tributária e pela burocracia fiscal.

Desta forma, entende-se que apenas a partir do conceito dos valores assimilados desde a tenra infância por meio de uma educação fiscal coerente e bem fundamentada pode gerar futuramente cidadãos conscientes que, fatalmente, assumirão postos de comando político e/ou de contribuintes responsáveis.

6 A FILOSOFIA DOS VALORES

Toda conduta humana é essencial, existencial e uma liberdade fenomenizada. Para a liberdade, a existência é o primeiro contato com a realidade e a essência é o contato com o ego que vai crescendo nela como destino e que culmina em um ideal, sendo o nível mais alto ocupado pela divindade.

O valor, assim concebido, se funda em uma associação do tempo com a eternidade, o qual se transforma em imagem. Não há melhor compreensão dos valores senão em se aprofundar no comportamento humano como fenômeno libertário pleno de armadilhas transformadas em ações a partir de suas fontes finitas, origens de toda a Filosofia dos Valores. Esta supõe uma criação, a do espírito, que nasce temporal apontando para a eternidade, embora conheça sua finitude terrena (FIGUEROA, 1997, p. 83-84).

Em seus traços estéticos,

o valor é adjacente ao seu mundo que lhe apresenta a finitude; em suas seções estéticas, suas fronteiras aproximam-se ao absoluto da infinitude que transmitem a ele traços da eternidade a serviço de suas mais elevadas categorizações, as quais elaboram seus contornos positivos sempre visando um futuro que se abre à liberdade em cada passo de uma vida de risco para a infinita plenitude de uma manhã que se converte incessantemente em múltiplos sentidos de valores. Da união da liberdade com o absoluto emerge o valor, respondendo a esse estranho amálgama do finito com a infinitude que o caracteriza (FIGUEROA, 1997, p. 84).

O conceito de valor não pode ser definido, pois “*pertence ao número daqueles conceitos supremos, como os de ‘ser’, ‘existência’, etc., que não admitem definição. Tudo o que se pode fazer a respeito deles é simplesmente tentar uma clarificação [...] do seu conteúdo*” (HESSEN, 2001, p. 43).

Daí que a tarefa fundamental da formação humana consiste em despertar reações para os valores. Quando há o desenvolvimento interior do ser a formação humana ganha sentido, pois à medida que o ser humano adquire a sua própria realidade, o seu ser amadurece e ganha forma.

Ou seja, “*Para conhecer um valor, cada ser humano deve criar com ele um campo de jogo e de iluminação. O sentimento que revela os valores não é universalizável [...], mas essa limitação constitui a máxima glória da gnosiologia do*

valor” (LOPÉZ QUINTÁS, 2016, p. 106), sabendo-se que gnosiologia significa a teoria geral do conhecimento humano.

E a Teoria do Conhecimento ocupa lugar relevante no conjunto da Filosofia. Hessen (1980, p. 15) conceitua Filosofia como *“uma autorreflexão do espírito sobre seu comportamento de valor teórico e prático e, ao mesmo tempo, uma aspiração ao conhecimento das últimas conexões entre as coisas, a uma concepção racional do universo”*.

Na mesma perspectiva, Johannes Hessen (2001, p. 31) a entende não apenas como *“um autoexame e uma autocontemplação do Espírito. É também concepção-do-mundo. Esforça-se [...] por se elevar a uma visão totalista do mundo e por conhecer aquilo que o constitui e unifica na sua íntima essência”*.

E para se compreender a filosofia dos valores, parte-se do conhecimento filosófico,

dirigido para a totalidade das coisas, e o científico, orientado para as parcelas da realidade, são essencialmente distintos, de maneira que entre a filosofia e a ciência predomina a diversidade, e não apenas no sentido objetivo, mas também no subjetivo (HESSEN, 1980, p. 16).

Pode-se entender, então, que *“a filosofia dos valores é o discurso da verdade, tacitamente reconduzido da filosofia do ser”* (RESWEBER, 2002, p. 13). Mas o que vem a ser a filosofia do ser? Baseados em Platão e Aristóteles, os pensadores medievais distinguiram quatro tipos de ideais: a Verdade, o Bem, o Belo e o Ser, que envolve e reúne os três precedentes.

Como e por que os valores valem? Miguel Reale (2002, p. 195) explica que há duas correntes, a subjetivista e a objetivista, sendo

a primeira corrente [...] a subjetivista, reunindo várias "teorias psicológicas da valoração", como, por exemplo, a de *tipo hedonista*, desenvolvida desde Aristipo e Epicuro até Bentham e Meinong (valioso é o que nos agrada, causando-nos *prazer*) ou a de *tipo voluntarista*, como a que, desde Aristóteles até Ribot e Ehrenfels, liga o problema do valor à satisfação de um *desejo*, de um *propósito*, a uma base sentimental-volitiva (valioso é o que *desejamos* ou pretendemos).

A fundamentação objetiva dos valores tem sido tentada por teorias empíricas como a dos biólogos, que apresentam objetivamente os valores como ‘relações de adaptação’ de um objeto a um sujeito ou a muitos sujeitos, e a dos economistas, que

os apreciam em termos de relação no plano da técnica e das forças produtivas (PONTES DE MIRANDA, 1972, p. 169 et seq.).

Observa-se, entretanto, que, conforme Ernani Contipelli (2010, p. 19), baseando-se nos fundamentos da teoria dos valores de Miguel Reale,

todo conhecimento formulado sobre a realidade pressupõe a valoração, a qual acaba por guiar os sentidos dos comportamentos humanos, expressando seus motivos finalísticos para participar da formação da experiência tridimensional jurídica no decorrer do processo histórico-cultural das civilizações.

Ainda segundo Contipelli (2010, p. 20), na filosofia moderna foi Kant quem proporcionou grande contribuição para a filosofia dos valores ao entender que os valores se encontram situados no domínio pessoal da consciência, “*movimentando a realidade e revelando a circunstância de que o ser e o bem coincidem*”.

Por não serem definíveis, os valores parecem adquirir uma maneira especial de “conhecimento exato” no plano dos objetos. Com frequência, valores são considerados fenômenos específicos que apenas se revelam por meio de uma percepção afetiva ou por intuição emocional e, por isso, essa vinculação do valor ao sentimento pode induzir à percepção de ser instância irracional. Contudo, Blaise Pascal [1623-1662] já defendia que “*pode haver uma racionalidade peculiar a diferentes faculdades do entendimento*” (LOPÉZ QUINTÁS, 2016, p. 107).

Em sua explicação sobre esse fenômeno, Miguel Herrera Figueroa (1997, p. 84-85) aborda a biótica cerebral, informando sobre o órgão coordenador de toda a energia humana: o cérebro, hemisférios direito e esquerdo unidos pelo corpo caloso, uma estrutura equilibradora e complementar de ambos.

O hemisfério direito comanda as avaliações, especialmente as analógicas, preocupa-se não apenas com a causalidade, a estrutura funcional, a visão total do conjunto, o sentido, a holística do saber e a sabedoria profunda, o espaço, o musical, o olfato e sobretudo a ótica que reunifica o tato com o paladar sem a busca da luminosidade inteligível, mas com imagens sábias e coerentes, ou seja, os valores. O hemisfério direito, via sistema nervoso, domina a parte esquerda corporal, a menos intelectualizada de ambos. Esta realidade mostra que a tríade humana se entroniza no conjunto, e a genética não tem expressado seu último conceito a esse respeito. “*Instintos, pulsões e impulsos são elementos bióticos que se transformam*” (FIGUEROA, 1997, p. 85).

O hemisfério direito corresponderia ao *ego* e o esquerdo ao *superego* de Freud, mas o mais correto seria dizer que o direito corresponde à sabedoria das bases sintetizadas no valor, o hemisfério esquerdo à inteligência que ilumina todo o conhecimento teórico, e o corpo caloso regula a unidade corpórea expressa como o conjunto integral dos humanos. Os dois hemisférios são interdependentes, existindo um processo de complementaridade alimentado pelo corpo caloso que os une e, ao mesmo tempo, os equilibra (FIGUEROA, 1997, p. 85-86).

Conforme Johannes Hessen (2001, p. 34), “*só conhecemos os homens quando conhecemos os critérios de valoração a que eles obedecem; é destes que dependem [...] o seu carácter (sic) e o seu comportamento em face das situações da vida*”. Nessa perspectiva, o filósofo defende ser de fundamental importância um conhecimento profundo dos próprios valores e de sua escala.

Johannes Hessen (2001, p. 46) distingue ser, existência e valoração. A verificação do *ser* é o lado lógico do objeto, a *existência* é “*a realidade não essencial*”, o lado lógico do objeto, e a *valoração*, ou seja, a atribuição de valor, pode variar de pessoa para pessoa, não se esperando qualquer unanimidade. Dito de outra forma, “*não sou eu que atribuo, [...] é a generalidade dos homens*”, pois se o valor fosse indiscutível, “*poderíamos reduzi-lo à essência ou à existência do objeto*” (BECHO, 2010, p. 57).

Independentemente dos embates doutrinários existentes acerca da teoria dos valores, tem-se que a busca por valores que inovam a ordem existente devem ser (re)pensados como fundamento de Estado e de Direito, pois somente assim será possível viabilizar valores que transcendam os paradigmas comuns da sociedade.

6.1 A Existência do Valor

A relevância da busca por um contexto axiológico no mundo contemporâneo possui ligação direta com diversos pontos emblemáticos da sociedade, inclusive de natureza jurídica. Neste sentido, Newton de Oliveira Lima (2009) ensina que:

A importância do estudo dos valores na pós-modernidade possui, sobretudo, um caráter de libertação. Este é o aspecto fundamental a ser perseguido por aqueles que se propõem a estudar axiologia (ciência dos valores), quer seja no âmbito jurídico, quer no filosófico ou em qualquer outro em que incida a aplicação da compreensão axiológica.

A esta inquirição caberiam vários posicionamentos, mas no âmbito do presente ensaio uma pergunta central define o problema a ser abordado: como se pode aperfeiçoar o direito de modo a torná-lo uma realidade cultural referida a valores? (LIMA, 2009, p. 21).

A conceituação de valor contorna posicionamentos teóricos divergentes, dada a diversidade de correntes que pretendem explicar o fenómeno valorativo.

Pelas estruturas sociais do ser humano e mediante a construção da cultura, que é o meio de realização e concreção dos valores, pode-se afirmar que o valor é uma figura do desejável, e o desejo funda o valor, alicerçando-o na relação de reconhecimento e de reciprocidade. Na prática, *“a necessidade projecta o desejo para dentro das fronteiras da troca e da contabilidade, inscrevendo-o, por esse movimento, no âmbito da economia”* (RESWEBER, 2002, p. 13).

Para Miguel Herrera Figueroa (1997, p. 21), o valor não é uma propriedade primária nem secundária de um objeto valioso, mas se apoia em uma relação com a consciência. Desta forma, o valor não é subjetivo e relativo como se fosse uma segregação do sujeito que dá valor à coisa, nem tampouco objetivo, ou seja, como uma propriedade constitutiva do objeto.

O valor está disponível no objeto em relação com o sujeito com uma associação universal que permite a captação do mundo não como é nem como algo indiferente e deve ser, por isto, digno de estima, atração ou repulsa, ou seja, um conjunto ordenado horizontal e verticalmente. Pode-se dizer que horizontalmente se refere ao que significa, suas propriedades, classificações e relações, e verticalmente se atém à altura e profundidade conforme é valorizado, certificado nos atos permanentes de estima, indiferença ou preferência.

No entendimento de Max Scheler (1954, p. 40), *“os valores são ontológicos”*, ou seja, *“algo tão fundamental que o ser passa a ocupar sua forma”*:

Todos os valores são qualidades materiais que têm uma determinada ordenação mútua, com independência da forma na qual se inclua. Assim, por exemplo, um homem resulta desagradável ou repulsivo, ou agradável e simpático, sem que possamos indicar no que consiste isso (SOUZA NETO, 2004, p. 43).

Em outras palavras, Alfonso López Quintás (2016, p. 107) explica que os valores exibem uma qualidade material, ou seja, apresentam um conteúdo concreto, e este conteúdo poderia ser reduzido a um simples estímulo sensorial que provocasse

uma resposta automática na sensibilidade humana. Há um “*nível relacional, não relativista, [...], que se revela como algo transcendente a cada ato de revelação*” (LOPÉZ QUINTÁS, 2016, p. 106) (grifos do filósofo).

O valor se opõe aos excessos lógicos e racionais, desejando escapar de precisões que, em suma, deformam o todo, e foge dos bloqueios do sistema que parecem fazê-lo sucumbir (FIGUEROA, 1997, p. 86).

Miguel Reale (1996, p. 189-192) apresenta dez características dos valores: bipolaridade, implicação, referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade, hierarquia, objetividade, historicidade, inexauribilidade e realizabilidade, mas Paulo de Barros Carvalho (2007a, p. 159-164) acrescenta a décima primeira como a atributividade, específica ao Direito Tributário:

- a) Bipolaridade – contraposto entre dois limites extremos em todos os valores: bom e mau, belo e feio, justo e injusto, lícito e ilícito, verdadeiro e falso, positivo e negativo, honesto e desonesto, amizade e inimizade. Assim, “os valores se conflitam e se implicam em processo dialético” (REALE, 1996, p. 189), advêm se discussões dialéticas;
- b) Implicação – os valores não deixam de “*influir, direta ou indiretamente, na realização dos demais*” (REALE, 1996, p. 189). Em outras palavras, “a implicação demonstra como os valores formam uma teia, como eles se comunicam para, no conjunto, formar a filosofia moral” (BECHO, 2010, p. 59);
- c) Referibilidade – nesta característica, há uma necessidade de sentido, o homem toma uma posição, vê “*uma existência de sentido*” (REALE, 1996, p. 190) naquilo que faz. Assim, se o sentido dos valores é alcançar a felicidade, o bom lhe confere felicidade, e o justo também;
- d) Preferibilidade – expressa o entendimento de que a teoria dos valores leva à teoria dos fins. Para Reale, 1996, p. 191), “*um fim não é senão um valor enquanto racionalmente conhecido como motivo de conduta*” e, em Kant, são os valores que geram a máxima ética. Conforme Renato Becho (2010, p. 60), há que se entender que “*a universalidade do valor impõe o respeito à liberdade de todos*”;

- e) Incomensurabilidade – esta característica significa ser impossível quantificar o valioso, ou seja, “*ser é o que é, valor é o que vale. Ambos (ser e valor) são características fundamentais*” (REALE, 1996, p. 187). Nesse foco, Renato Becho (2010, p. 60) lembra que “*a dificuldade jurídica de quantificar as ações de indenização por dano moral advém da incomensurabilidade dos valores*”;
- f) Hierarquia – “*possibilidade de ordenação ou graduação preferencial*” (REALE, 1996, p. 191) dentro dos valores. Pode parecer contraditório em relação à incomensurabilidade, mas não é, pois se pode questionar o que é mais valioso: a liberdade ou a beleza, a justiça ou a felicidade? Becho (2010, p. 60) comenta que fica mais claro quando se refere aos princípios jurídicos: o que atende mais aos princípios, o que é possível para atingir a igualdade e o que não atende;
- g) Objetividade – distingue valor de valoração ou valor e interesse, porque “*os valores se interpõem objetivamente às nossas experiências subjetivas*” (REALE, 1996, p. 192). Para Immanuel Kant, a liberdade está no ápice da doutrina ética, pois está lá por causa da razão pura independentemente de prova. Desta maneira, os valores morais podem ser fixados objetivamente. Também para Renato Lopes Becho (2010, p. 61), é possível a identificação objetiva dos princípios morais, não de todos, mas apenas dos valores superiores. E não há como impor a terceiros os valores pessoais, pode-se até alcançar um consenso intersubjetivo, uma aceitação, dentro de determinado grupo, quanto ao conteúdo ou afirmação de certos valores;
- h) Historicidade – demonstra a projeção histórica dos valores, um avanço cultural, pois “*se os valores jamais se realizassem, pelo menos relativamente, nada significariam para o homem*” (REALE, 1996, p. 192). Na visão de Renato Becho (2010, p. 61),
1. na atualidade há um clamor social pela ética, que confirma a projeção histórica dos valores; se nossa sociedade não tivesse a lembrança e a referência histórica de que já tivemos épocas em que a ética estava mais forte e presente, não haveria esse clamor axiológico;
- i) Inexauribilidade – implica o fato de que os valores superam “*a consciência que possamos ter deles, superando-a sempre em um processo dialético que envolve a dimensão histórica do homem*” (REALE, 1996, p. 192);

- j) Realizabilidade – característica que critica o desconhecimento da teoria dos valores por alguns, aqueles que entendem que o mundo seja desigual, injusto, opressor e com tantos outros vícios. Contudo, *“como a historicidade aponta, os valores se concretizam e evoluem, mesmo que de maneira desordenada, pois ordem não é característica nem do mundo e nem dos valores”* (BECHO, 2010, p. 62). Além disso, como já citado, *“se os valores jamais se realizassem, pelo menos relativamente, nada significariam para o homem”* (REALE, 1996, p. 192);
- k) Atributividade – na lógica dos valores, esta característica significa

aspecto relevantíssimo que enaltece o ato de valoração, deixando acesa a lembrança de que os valores são preferências por núcleos de significação ou centros significativos que expressam uma preferibilidade por certos conteúdos de expectativa. Ao mesmo tempo, acentua o caráter de não-indiferença de um sujeito ou de uma consciência motivada em face do objeto que está à sua frente. É uma relação entre o agente do conhecimento e o objeto, tal que o sujeito, movido por uma necessidade, não se comporta com indiferença, sempre lhe atribuindo qualidades positivas ou negativas (CARVALHO, 2007a, p. 161).

Para Johannes Hessen (2001, p. 46), a atributividade é uma atitude de qualquer ser humano, pois os valores não estão nos objetos, são atribuídos pelos homens aos objetos.

Verifica-se que esses critérios têm por objetivo buscar a ‘posição’ dos valores em uma determinada hierarquia. Ocorre que, de fato, além da exposição de cunho metológico, é imprescindível interpretar tais vetores valorativos.

Os critérios acima elencados se apresentam como preliminares e flexíveis, compondo um verdadeiro ponto de partida para o exercício metodológico da hierarquização valorativa.

6.2 A Teoria do Conhecimento e o Conhecimento dos Valores

O Direito deve pagar seu tributo aos clássicos ensinamentos sobre o processo cognitivo, sendo que a epistemologia procura compreender como o conhecimento é adquirido. Antes, porém, é importante fazer menção às lições de Newton de Oliveira Lima (2009) sobre a ‘pressuposição de vivenciar os valores’, uma vez que para o autor:

É imprescindível a reestruturação da fundamentação axiológica dentro de um projeto crítico-discursivo do agir humano. Uma democracia efetivamente participativa envolve a tentativa de construção da liberdade dentro da pressuposição de vivenciar valores livremente, crítica e dialogicamente (discurso desenvolvido dialeticamente), democratizando interpretações e instâncias de poder, isso se faz na constante avaliação da cultura pelos cidadãos de uma “sociedade aberta” (POPPER, 1987, p.40), submetendo-a à crítica constante de seus fundamentos, abrem-se perspectivas para o futuro. Assim sendo, no contexto da pós-modernidade, tanto no aspecto social e existencial como na esfera teórica de produção de idéias o direito, expressão legítima da liberdade como comunicação intersubjetiva e conduta socialmente significativa, deve contribuir para assegurar efetivamente as condições de exercício da liberdade humana e realizar uma ação social transformadora de certas estruturas de dominação, através da limitação do poder excessivo de organismos sociais como a mídia, a regulação da atividade de experimentação científica do material genético e biológico humano, o problema da distribuição desigual de renda, dentre tantas outras aqui não especificadas. Daqui provém a imprescindibilidade de uma abordagem axiológica do direito, o qual, dominado pela perspectiva acrítica da construção formalista e legalista do positivismo é insuficiente na normatização de estruturas sociais arcaicas e opressoras. (LIMA, 2009, p. 23).

Renato Lopes Becho (2010, p. 365-366) cita Platão [428 a.C. – 348 a.C.] (1972, p. 181), que desenvolveu a classificação entre o *ser* e o *não-ser*, apontando para o problema dos nomes e rótulos utilizados na designação das coisas. O pensador sustentava que classificar é uma arte ou uma ciência, e que os filósofos deveriam se utilizar de seu “dom dialético” e apresentar primeiro o conhecimento das coisas, “*tomadas separadamente, para em seguida examinar em que medida elas são suscetíveis de se associarem umas às outras*” (PLATÃO, 1972, p. 184-185), e esclareceu:

Ao falarmos do homem, damos-lhe múltiplas denominações. Atribuímos-lhes cores, formas, grandezas, vícios e virtudes: em todos esses atributos, como em inúmeros outros, não afirmamos apenas a existência do homem, mas ainda do bem e outras qualificações em número ilimitado. O mesmo se dá com todos os objetos: afirmamos, igualmente, que cada um deles é um, para logo a seguir considerá-lo múltiplo e designá-lo por uma multiplicidade de nomes (PLATÃO, 1972, p. 181).

Continuando, Renato Lopes Becho (2010, p. 366-368) cita Aristóteles [384 a.C. – 322 a.C.] (2005, p. 39) que, em sua obra *Órganon*, iniciou sua teoria dos nomes, entendendo que se pode ou não combinar aquilo denominado como palavras, expressões e frases, tipo ‘homem’, ‘boi’, ‘corre’ e ‘vence’. Em sua associação, poderiam ser formadas proposições como ‘homem corre’, ‘homem vence’, mas,

quando não combinadas para dar significado às coisas, “*podemos prejudicar algo de um sujeito*”.

As classificações são proposições. Neste sentido, pode-se entender que um predicado pertence ou não a um sujeito, colocando-o em um dado grupo, em uma classe, e Aristóteles (2005, p. 41) estipulou, dentro das categorias, gênero e espécie. Os gêneros não são organizados “um em função do outro”, ou seja, em gêneros, mas organizados entre suas espécies.

Defendia Aristóteles que não haveria sentido em organizar uma classificação quanto aos gêneros ‘animal’ e ‘conhecimento’, mas haveria lógica em se classificar o gênero ‘animal’ e as espécies ‘com conhecimento’ e ‘sem conhecimento’. Além disso, entendia que entre gênero e espécie poderia haver coordenação (heterogeneidade entre sujeito e predicado) ou subordinação (homogeneidade entre eles). Ao tratar de categorias, identificou dez palavras ou expressões não combinadas:

o que (a substância), quão grande, tanto (a quantidade), que tipo de coisa (a qualidade), com o que se relaciona (a relação), onde (o lugar), quando (o tempo), qual a postura (a posição), em que circunstâncias (o estado ou condição), quão ativo, qual o fazer (a ação), quão passivo, qual a sofrer (a paixão) (ARISTÓTELES, 2005, p. 41).

A primeira categoria é a substância, levando o filósofo a declarar “*das substâncias secundárias, a espécie é melhor classificada como substância do que o gênero; a espécie está mais próxima da substância primária enquanto o gênero está mais distante*” (ARISTÓTELES, 2005, p. 43), ou seja, se alguém perguntar ‘o que é isto’ apontando para uma existência, se a resposta for ‘é um homem’ estará mais correta do que se for ‘é um animal’ (ARISTÓTELES, 2005, p. 43-44).

Conforme Renato Lopes Becho (2010, p. 368-371), as classificações servem ao intérprete no intuito de organizar seu conhecimento, ou seja, as classificações são úteis ou inúteis, mas servem a outras pessoas para esclarecer dúvidas, por exemplo. Contudo, há utilidades e interesses didáticos em várias classificações, que “*não estão no mundo fenomênico (no mundo real), mas na mente do homem (agente classificador) [...] de acordo com critérios por ele eleitos. Neste ponto tinha razão Kant quando afirmava que o homem é o centro do universo*” (CARRAZZA, 2003, p. 459).

A concepção do universo se divide em *metafísica* (que se subdivide em metafísica da natureza e metafísica do espírito) e em *concepção ou teoria do universo* em sentido restrito, que investiga os problemas de Deus, a liberdade e a imortalidade.

A teoria dos valores se divide, em relação às diferentes classes de valores, em *teoria dos valores éticos, dos valores estéticos e dos valores religiosos*. Daí surgem as disciplinas denominadas *ética, estética e filosofia da religião*. A teoria da ciência, por sua vez, que as condensa, divide-se em *formal e material*, em que a formal significa a *lógica* e a material a *teoria do conhecimento* (HESSEN, 1980, p. 19-20) (grifos do filósofo).

Enquanto a lógica investiga os princípios formais, as formas e as leis gerais do conhecimento, a teoria do conhecimento se dirige aos pressupostos materiais mais gerais do conhecimento científico.

Enquanto a primeira prescinde da referência do pensamento aos objetos (sic) e considera aquele puramente em si mesmo, a última dirige-se justamente para a significação objectiva (sic) do pensamento, para a sua referência aos objectos (sic). Enquanto a lógica pergunta pela correção (sic) formal do pensamento, isto é, pela sua concordância consigo mesmo, pelas suas próprias formas e leis, a teoria do conhecimento pergunta pela verdade do pensamento, isto é, pela sua concordância com o objeto (sic) (HESSEN, 1980, p. 20).

Na taxonomia das teorias éticas do filósofo inglês Richard Mervyn Hare (2003, p. 72-74), *“uma parte importante do significado de todas as palavras, inclusive das palavras morais, é determinada por suas propriedades lógicas, e esse estudo dos significados leva, inexoravelmente, ao estudo das propriedades lógicas”*. Por isto, sua teoria ética se situa no significado e nas propriedades lógicas das palavras morais.

Para Renato Lopes Becho (2010, p. 39-41), uma linha de estudos filosóficos entende que os fundamentos éticos são conceitos subjetivos e, desta forma, as normas morais se situam dentro de cada pessoa, são leis internas, subjetivas. Pode-se dizer, então, que para aqueles que não atingiram um grau de reflexão suficiente para encontrar a resposta dentro de si será necessário que outra pessoa lhes diga o que é justo, certo ou errado, e quais as leis devem ser seguidas e cumpridas.

Na opinião de Hans Kelsen (1985, p. 22), o valor em sentido subjetivo, ou seja, o valor que consiste na relação de um objeto com o desejo ou vontade de uma pessoa,

distingue-se do valor em sentido objetivo – ou seja, do valor que consiste na relação de uma conduta com uma norma objetivamente válida – ainda na medida em que aquele pode ter diferentes graduações, pois o desejo ou vontade do homem é suscetível de diferentes graus de intensidade, ao passo que a graduação do valor no sentido objeto não é possível, visto uma conduta somente poder ser conforme ou não conforme uma norma objetivamente

válida, contrariá-la ou não, mas não lhe ser conforme ou contrariá-la em maior ou menor grau.

Outra linha defende o objetivismo, em que os conceitos éticos são dotados de certeza, encontráveis pela razão e em condições de serem identificados e atendidos por todas as pessoas de bom-senso.

Para essa corrente, sua dimensão é universal. Johannes Hessen (2001, p. 82-84), há duas classes de argumentos contra a objetividade dos valores: o ceticismo lógico e o ceticismo axiológico.

No ceticismo lógico, *“quem afirma que nada pode ser verdade pretende já afirmar uma verdade, e está convencido, pelo menos, da verdade desta sua afirmação”*, ou seja, nega a verdade do próprio conhecimento lógico. Já o ceticismo axiológico afirma a verdade do conhecimento lógico.

A lógica é passível de verdade e de falsidade. Os valores, ao contrário, não podem se submeter aos critérios de verificação formal (verdade e falsidade). Hessen questiona: o conhecimento da verdade é um valor? E responde: se for, aquele que procura expor uma verdade, mesmo que seja a negativa de valores objetivos, deve concordar ao menos que o valor da verdade é objetivamente válido. Caso contrário, se o conhecimento da verdade não for um valor, o autor de qualquer afirmação, um juízo lógico, por exemplo, jamais poderá esperar que seu interlocutor acredite no que diz.

A terceira linha de estudos filosóficos é a do relativismo, defendida por Gustav Radbruch (2004, p. 3), afirmando que *“o relativismo nos ensina a sermos decididos em relação à própria posição e justos para com a alheia”*.

O papel dos valores no desenvolvimento pessoal é decisivo. Para esclarecer como isso ocorre, Alfonso López Quintás (2016, p. 12-16) identifica quatro níveis positivos e quatro negativos. Liberdade de ação e movimentos, criatividade e encontro, ideal de unidade e unidade de modo incondicional são os positivos. Manipulação no relacionamento com terceiros, maus tratos físicos e psíquicos, atos de suprema posse sobre outrem e afastamento total do mundo dos valores são os níveis negativos.

O primeiro nível positivo é aquele em que a pessoa adota uma atitude de posse, domínio e controle apenas como um meio de satisfazer suas vontades. Aprimorando-se ligeiramente, já atua com liberdade criativa, adquirindo um modo novo e superior;

essa liberdade criativa não se opõe às regras, mas faz com que liberdade e regras se enriqueçam e se complementem, caracterizando o segundo nível positivo.

A partir de então, o crescimento pessoal se situa na maneira de tratamento de terceiros, “*com uma atitude de generosidade, respeito e estima, e a colaborar com eles na criação de relações de encontro, de amizade verdadeira*” (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 14); nessa relação amistosa, surge o ideal da unidade e não apenas com uma pessoa, mas com as realidades circundantes, elevando-se ao nível 3.

O crescimento pessoal para o nível 4 diz respeito a atitudes de generosidade, bondade, justiça, beleza e verdade, criando a unidade de modo incondicional, tendo como modelo o Pai comum, que deu a todos as condições de dignidade e respeito e os considera à sua imagem e semelhança.

Assim, elevar-se de um nível a outro

é fruto do poder de aperfeiçoamento contido nas diversas transfigurações que realizamos ao intuímos os valores que nos chamam a realizá-los. Trata-se de um círculo virtuoso: os valores nos chamam e, respondendo de modo positivo a esse chamado, subimos ao nível seguinte, travando conhecimento com as imensas possibilidades que eles nos oferecem (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 14-15).

Por consequência, o ser humano se familiariza com esse valor e o converte em um princípio de ação. Em outras palavras, “*a metodologia do conhecimento dos valores exige, antes de tudo, um uso adequado da linguagem*” (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 125).

Contudo, “*o valor está, ao mesmo tempo, presente e ausente em cada realidade valiosa. Encontra-se [...] objetivado, mas não objetivizado, como acontece com as significações da linguagem*” (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 99). “*A aplicação de esquemas mentais objetivistas retarda a capacidade investigativa, não permite compreender as virtualidades criadoras contidas nas realidades ambientais*”, o que estimula “*perigosas atitudes reducionistas*” (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 41). Daí a necessidade do pensamento em suspenso, que permite a percepção dos diferentes graus dos valores.

Conforme Max Scheler (2012, p. 22), “*só a falta de virtude ou vício torna o bem árduo e difícil*” e revela a medida da nobreza interna que, de maneira positiva, “*atinge o ponto em que se pode preceituar, a partir de si, determinando o nível posicional, a qualidade e a plenitude de nossos deveres possíveis*”.

De modo contrário, a queda para níveis negativos implica na falta de consciência quanto aos valores. O nível 1 negativo diz respeito à desconsideração de terceiros, ou seja, ocorre manipulação no relacionamento, em que alguém só se aproxima de outra pessoa quando lhe convém, por interesse. Se uma pessoa dominada se recusa a ser tratada como um objeto e procura escapar, o ser dominante ainda consegue submetê-la, fazendo uso de maus tratos físicos e psicológicos (nível 2). O nível seguinte significa um ato de suprema posse, ampliação do nível anterior, e geralmente ocasiona atitudes de violência drásticas. O nível negativo máximo se situa no escárnio declarado a terceiros quanto aos entes submetidos (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 15-16).

Pedro Scuro Neto (2003, p. 108) comenta que as sociedades modernas se caracterizam por uma grande variedade de valores e, conseqüentemente, por divergências muitas vezes extremamente profundas. Conflitos de valores contribuem para gerar problemas sociais. De um lado, porque existem diversas definições acerca do que é melhor para a vida em sociedade, e, de outro, porque os próprios valores geram confusão e estimulam desvios de conduta.

Percebe-se, portanto, que não faz sentido atribuir o conhecimento dos valores à intuição emocional pura com a finalidade de entender

o acesso ao valor como algo independente da estrutura orgânica do sujeito cognoscente, [...] [pois] todos os elementos que intervêm mediacionalmente na fundação dos campos de jogo em que os valores se iluminam tornam-se *transparentes*, convertendo-se em *lugares viventes da presença do valor* (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 109).

Isso se deve ao fato de que “o conhecimento puro é adquirido quando se entra em relação de presença com o objeto do conhecimento” (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 111), porque “o decisivo numa teoria do conhecimento não é evitar as mediações, mas saber converter o mediatizador em mediacional”, conversão que “liberta o conhecimento da submissão às condições empíricas de espaço e tempo próprias do plano das realidades objetivas” (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 114). A título de esclarecimento, os elementos mediacionais não se interpõem entre o objeto e o sujeito, mas constituem seu lugar de encontro.

No entendimento de Johannes Hessen (2001, p. 85-86), a fundamentação para os valores objetivos pode ser vista por três linhas: a fenomenologia, a ontologia e a filosofia da cultura:

- a) Na fenomenologia, existe o valor objetivo dos valores a partir do efeito (fenômeno) que os valores mais elevados causam nas pessoas. Por exemplo, na contemplação de uma obra de arte, no conhecimento de um ato heroico, “*temos a imediata impressão de que tais valores não se acham fundados apenas na subjetividade de nossa consciência, mas em alguma coisa que a transcende, em alguma coisa de real*” (HESSEN, 2001, p. 85);
- b) O fundamento ôntico “*está na própria natureza espiritual do homem*”, que se esforça “*por se elevar da sombra para a luz, do vale para as cumeeiras de sua natureza*” (HESSEN, 2001, p. 86). Na prática, a aspiração ao elevado é objetiva, enquanto a escolha dos caminhos é subjetiva;
- c) A fundamentação filosófico-cultural do objetivismo dos valores se assenta na existência da cultura, “*que significa precisamente realização de valores objetivos por meio de uma atividade exercida pelos homens*” (HESSEN, 2001, p. 86).

Pode-se dizer, como Johannes Hessen (2001, p. 45), ser “*da essência do ser humano conhecer e querer, tanto como valorar. [...] Todo querer pressupõe um valor*”, e o querer significa possuir aquilo que, de alguma forma, pareça valioso. O fato de atribuir valor demonstra como ele não é “*algo em si existente, [...], mas algo existente para alguém*” (HESSEN, 2001, p. 50). De fato, “*o mundo dos valores é distinto do mundo dos seres e das existências*” (BECHO, 2010, p. 56).

Independentemente da corrente axiológica adotada, fato é que existe uma condição polissêmica na acepção de valor desde o início de seu uso²⁶. Os valores não são considerados elementos que existem em si, mas elementos qualificadores de uma realidade, como, por exemplo, o valor do belo que é creditado a um determinado bem e o valor utilidade que é atribuído a uma determinada ferramenta²⁷. Tal compreensão será melhor detalhada no tópico seguinte.

²⁶ ABBAGNANO, N. **Dicionário de filosofia**. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 993.

²⁷ FRONDIZI, R. **¿Qué son los valores?** México: Fondo de Cultura Económica, 1977, p. 16.

6.3 A Realização dos Valores

O sentido da vida humana tem o seu alicerce nos valores, porque se o sentido da vida é dependente dos valores, resta claro que a plena realização do sentido da existência humana dependerá da concepção que se tiver dos valores. Aquele que nega todos os valores, vendo neles apenas uma ilusão, falhará na vida, pois não conseguirá imprimir à vida o seu verdadeiro e justo sentido.

Em contraposição, aquele que conhecer os verdadeiros valores e, acima de todos, os do bem, e que possuir uma clara consciência valorativa, não apenas realizará o sentido da vida em geral, mas saberá como achar sempre a melhor solução nas situações concretas (HESSEN, 2001, p. 33).

Em outras palavras, “*a profunda insatisfação que acompanha o espírito do homem através de sua ascensão na realização dos valores o obriga a prosseguir eternamente em seu caminho à procura da perfeição*” (HESSEN, 2001, p. 217), mas não só isso, porque essa insatisfação faz nascer nele a percepção de que existe um ideal superior, um valor último com o intuito de transformar a aspiração em realidade, como afirmava o jesuíta inglês George Tyrrell [1861-1909] ainda em 1903, na Introdução de sua obra *Lex orandi, Lex credendi*²⁸:

Como uma sombra de nós inseparável, esse descontentamento acompanha-nos em todos os nossos passos. Em certo momento, porém, chegamos a compreender uma verdade até aí desconhecida, que no início de nossa caminhada nos parecia insuportável. Esta: a caminhada não tem fim. Compreendemos, então, que jamais poderemos atingir aquele grau de bondade, de verdade e de beleza com que até aí sonháramos: que a parcela do Ideal que conseguimos atingir, por maior que seja, jamais equivalerá à posse do absoluto; e que a razão deste insucesso não está tanto na deficiência do grau de realização dos valores que em último lugar alcançamos, mas, essencialmente, na de todos os outros graus que ainda possamos vir a alcançar. [...] São precisamente aqueles que mais se esforçaram, que mais trabalharam e mais lutaram contra o erro, o crime e toda a espécie de males os que mais completamente têm de reconhecer quão exíguos e insatisfeitos são sempre os êxitos alcançados, e como aquilo que pode dar à vida o seu verdadeiro valor não pode deixar de ser algo muito diferente.

²⁸ Em *Lex orandi* (1903) procurava demonstrar que as doutrinas do Credo nasceram de exigências da vida espiritual, e que, portanto, devem ser consideradas primariamente como regras de oração.

A história do pensamento confirma que o drama se repete em todas as épocas de crise por crescimento (LUBAC, 1968, p. 175-179; 224-231; 263-272).

Nesse processo de constatação de comprovar a eternidade e a universalidade da verdade e a sua independência com relação ao espírito que a pensa, pode-se citar Wilhelm Windelband [1848-1915] (1907, p. 212) no sentido de que “*a validade da verdade é independente de todos os comportamentos e atitudes do sujeito pensante, capaz de erro e de verdade*”.

Immanuel Kant (2003, p. 58) levanta a hipótese de a filosofia moral ter como fundamento o que denomina de *doutrina da felicidade*, pois somente a experiência de cada pessoa pode apontar o que lhe traz alegria, um traço da felicidade.

Os preceitos da moralidade, nos quais seria localizada a doutrina da felicidade, são “*comandos para todos, que desconsideram as inclinações [...] porque e na medida em que todos são livres e dispõem de razão prática*”.

O filósofo não reconhece a felicidade como o princípio moral fundamental devido à sua subjetividade, o que acarreta a impossibilidade de se construir uma filosofia teórica universal a partir de percepções empíricas.

Na prática, a felicidade de alguém se encontra na busca da felicidade dos outros, e Kant distingue felicidade moral de felicidade natural: “*a felicidade moral consiste na satisfação com sua própria pessoa e com a própria conduta moral*”, e “*a felicidade natural consiste na satisfação com o que é concedido pela natureza e, portanto, com o que se goza como uma dádiva de origem externa*” (KANT, 2003, p. 231).

Renato Lopes Becho (2010, p. 48) observa que, em Kant, a filosofia tem por objeto a liberdade de escolha e requer uma metafísica dos costumes, ou seja, “*um sistema de cognição a priori a partir exclusivamente de conceitos*”, e essa metafísica deve estar dentro de qualquer ser humano, constituindo uma lei universal. Desta forma, apesar de os costumes serem formados por um sistema normativo interno, se fundam em princípios de aplicação e princípios morais universais.

O saber biopsíquico, no qual se identifica o valor, é essencialmente pragmático e desconfiado de toda normativa que pretende envolvê-lo, sempre se refugiando no espírito que o protege como que projetando uma espécie de sombra. Desta maneira, o valor pode ser concebido como uma estimativa remota do abstrato e propensa a uma encarnação temporal pendente de circunstâncias concretas

relacionadas a direções a serem estabelecidas. Todo valor implica certa exigência de estimativa determinante do existir humano, como algo comprometido com a liberdade, o bem, a justiça e a beleza, como valores epicêntricos da existência (FIGUEROA, 1997, p. 87).

Por isso que se afirma que, em si mesma, a Realidade “*tem, ao mesmo tempo, a natureza do pensamento e a do valioso; na sua essência concorrem simultaneamente os conteúdos da nossa consciência lógica e os de nossa consciência valorativa*” (HESSEN, 2001, p. 65).

A evolução do ser humano com relação aos valores ocorreu pelo dualismo Realismo-Idealismo, que se desenvolveu em estruturas espirituais modestas, atentas a categorias calibradas pelo sentir, apontando deste uma biotímia a uma biosofia, que aspiravam ao absoluto da eternidade.

No biotímico, há apenas valores libertários próximos do sentir; no biosófico, por meio da sabedoria, se convertem em puros sentidos existenciais, e na biologia em imagens de valores com ânsias de transcendência, esperanças de afirmações de sentido direcionadas ao essencial, a propósitos da diversidade de um Deus que acompanha o ser humano e que nunca morrerá (FIGUEROA, 1997, p. 87).

Entre os valores espirituais existe uma classe em que o *dever-ser* desempenha um papel muito especial, a dos valores éticos. Como se sabe, a moral possui o caráter de uma obrigação absoluta, e é na forma de um categórico *dever-fazer* que ele se revela à consciência humana. Para Kant, esta é a forma particular do imperativo categórico. Johannes Hessen (2001, p. 78) explica que

esse *dever-ser* não é um *dever-ser imanente* aos valores, mas *transcendente* a eles, ou seja, o valor ético recebe, em harmonia com esta outra concepção, o seu caráter de *dever-ser* de um poder transcendente e divino. O *dever-ser* que o acompanha é, então, expressão de uma vontade também absoluta, ou seja, de uma vontade divina. Por trás da lei moral está um legislador absoluto. Por outras palavras: o *dever moral* tem, portanto, seu fundamento em Deus.

Este filósofo complementa que no domínio intelectual são conhecidos o desejo insaciável de saber do homem e a sua infinita sede de verdade e que jamais o espírito humano pode chegar a dizer que encontrou a verdade. “*Pelo contrário, quanto mais investiga e mais sabe, maior é o número de mistérios de que se sente rodeado*” (HESSEN, 2001, p. 215). O mesmo ocorre no domínio moral, uma vez que a sede da verdade acompanha a sede da perfeição moral.

Neste sentido, há sempre uma luta interna na busca constante de maior pureza, sabedoria, bondade e amor, como diria Goethe. E o mesmo pensamento se encontra ainda em Max Scheler quando declara que um homem sempre procura se exceder na eterna busca por si mesmo. “*Deste modo iremos assim encontrar nesta teoria dos ‘sentidos’, como referência a valores, um último fundamento para a nossa crença na existência de Deus*” (HESSEN, 2001, p. 217).

Espírito, tempo e valor formam uma tríade, cujos componentes se condicionam reciprocamente para constituir as bases do sentido, instruindo-o quanto a um futuro temporalizado em termos de duração. Desta forma, não se pode considerar o dualismo na Filosofia de Valores, porque ele não passa de imagem.

Ao mesmo tempo, não significa diferença de altura ou nível, ou seja, não quer se dizer que a arte, a beleza e o bem estejam acima da realidade científica ou que estejam em nível mais baixo que a verdade tecnicamente coisificada na teoria, mas o importante é constatar na existência humana os valores relacionados ao viver, os valores que aspiram às excelências essenciais dos ajustes teóricos obtidos pelo pensamento. “*O ser humano conta com três dimensões corpóreas Reais, Espirituais avaliativas e Mentais ou ideais*” (FIGUEROA, 1997, p. 88).

A teorização da moral não prescinde de organização metodológica. Levando em consideração o livre arbítrio (a escolha que pode ser determinada pela razão pura, ainda que afetado por impulsos, que são de caráter subjetivo), Kant (2003, p. 61) considera a liberdade como o princípio elementar, fundamental e principal da filosofia moral, pois as leis da liberdade são leis morais e não leis naturais: as leis morais fazem parte da natureza humana, são intrínsecas e uma decorrência natural, mas não fazem parte das leis naturais, ou seja, do direito natural.

Complementando, o filósofo afirma que se as leis morais forem dirigidas às ações externas dos homens, o foco estaria nas leis jurídicas (cujas conformidades gera a legalidade) e se forem dirigidas internamente, o foco estaria na ética (cujas conformidades gera a moralidade).

Esquemáticamente, a divisão ocorre em Kant da seguinte maneira (BECHO, 2010, p. 49):

Principal divisão da doutrina dos costumes	{	<ul style="list-style-type: none"> – Deveres de liberdade exterior (direito). – Deveres de liberdade interior (ética).
--	---	--

Pode-se entender, então, que para Immanuel Kant (2003, p. 239) o centro da doutrina da virtude está no agir de acordo com uma máxima que possa ser uma lei universal a ser considerada por todos (ética), e o direito, parcela da doutrina os costumes, determina ao ser humano agir externamente de que o livre uso do arbítrio deve coexistir com a liberdade de todos de acordo com uma lei universal.

Na prática, uma metodologia dos valores não ataca frontalmente as interpretações que julga equivocadas, mas se preocupa simplesmente em abordar de modo autenticamente realista o tema dos valores. Essa abordagem permite destacar as seguintes características:

- (1) são reais, extrasubjetivos, mas nem por isso cabe pender para o lado oposto e considerá-los objetivos, porque, de fato, são relacionais, superobjetivos, ambíais;
- (2) não são meramente formais, não se reduzem a meras pautas de ação vazias de conteúdo. Por outro lado, também não procede quantificá-los como *materiais*, pois se corre o risco de situá-los perto demais do *objetivo* e o *não espiritual*, conceitos próximos ao de *material*. *O vazio do formalismo será preenchido pela plenitude do relacional-ambital, sem o perigo de recair na rigidez do objetivo;*
- (3) não são meros estímulos sensíveis, submetidos ao estreito campo de ação de um aqui e agora. Têm um raio de vigência mais amplo, mas esta amplitude não se deve a uma condição apriorística que os liberte do contato com o transcurso experiencial do ser humano. Aliás, os valores obtêm essa amplitude mediante a experiência criadora de âmbitos. Tal experiência exhibe modos de espaçotemporalidade supraempíricos e ultrapassa, por elevação, a submissão ao aqui e agora objetivistas, sem fugir para o reino impreciso do *a priori*, correndo o risco de perder contato com o real (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 108).

Desta forma, López Quintás (2016) observa que para libertar os valores da redução ao nível sensorial, o caminho adequado é destacar ao ser humano seu poder de chamamento para a fundamentação de novos modos de realidade.

O simples fato da sensação, a vivência sensorial, não apenas implica uma percepção sensível superficial e efêmera, mas um sentimento fugitivo de agrado ou desagrado que estimula a estima ou a repulsa a algo. Na primeira atividade existe o conhecimento, e na segunda o prazer ou o desgosto.

No primeiro caso, como consciência dos objetos, há análise, comparação, classificação, ordenamento em séries conforme seu tipo atual, passado ou futuro, e se conhece um mundo de objetos com propriedades essenciais, acidentais ou relativas entre eles. Já no segundo, como consciência dos valores, são apreciados ou

não, preferidos ou adiados, ou seja, é ordenado um mundo de dignidades, escalas ou hierarquias (FIGUEROA, 1997, p. 12).

Na opinião de Arthur Kaufmann (2000, p. 31), quando se trata da relatividade do conhecimento não se pode manter qualquer verdade objetiva. Dito de outra forma, o conhecimento, no que se refere à verdade absoluta, é apenas aproximado, inadequado e imperfeito. É sempre um saber parcial e, portanto, um desconhecimento parcial. O saber humano é, ao mesmo tempo, sempre verdadeiro e incompleto. Sem um conteúdo de verdade não existiria qualquer conhecimento e este não seria humano mesmo quando participasse da verdade. Pode-se compreender, assim, uma verdade única, sempre fragmentária.

Para Johannes Hessen (2001, p. 226), tanto as verdades como as normas pertencem a uma ordem objetiva que se acha situada além de qualquer empirismo. Assim,

a verdade de nossos conhecimentos e o direito de vermos no nosso saber um conhecimento da realidade fundam-se no fato de neles surgir uma ordem objetiva que se sobrepõe às formas de representação especificamente humana das coisas na sua validade. E o mesmo se passa com a convicção que temos de que há também para as valorações humanas certas normas que estão acima de todos os motivos empíricos; esta convicção assenta igualmente no pressuposto de que existe uma ordem racional de aplicação universal que nelas se manifesta (WINDELBAND, 1907, p. 245).

Max Scheler (1948) mostra que nenhuma conduta moral fundada na vontade pode se orientar por uma simples imperatividade ética, uma vez que o agir é uma forma de buscar e não fugir ao valor.

Por consequência, toda ética imperativista que contraria a essência do comportamento ético do homem gera sua própria destruição porque quando age espontaneamente ele busca o bom, mas se coloca na defensiva diante de um conteúdo que tome a forma imperativa.

Uma ética que reconhece como bom aquilo apenas que deve ser prescrito contraria a liberdade e torna impossível impor a pessoas moralmente livres a prática daquilo que é bom apenas por estar prescrito, e não pelo desejo de realizar um valor. Resumindo, *“preceito e proibição são como medicamentos: torná-los nosso alimento é um contrassenso”* (GINETTI, 2010, p. 40).

6.4 A Liberdade Moral e os Valores

O primeiro pensador sobre a Filosofia dos Valores foi Sócrates [469 a.C.–399a.C.], que se concentrou no combate ao relativismo e subjetivismo dos sofistas (interesse em debates sem a preocupação da busca pela verdade) e na luta pela objetividade e o caráter absoluto dos valores éticos.

Em seguida, Platão [428 a.C. –348 a.C.] se fixou em sua Teoria das Ideias, cujo conteúdo principal era a dos valores, haja vista a finalização de sua filosofia se situar na ideia do Bem, do valor ético e estético.

Já em Aristóteles [384 a.C.–322a.C.], constata-se a modificação de um Cosmos das Ideias para um Cosmos das Formas, em que o Bem era ancorado nas coisas e na própria realidade empírica, despindo-se da transcendência platônica e assumindo uma imanência cósmica.

As Formas essenciais continham o princípio da perfeição das coisas na realização de sua finalidade, ou seja, o valioso adquiriu um caráter cósmico. Na filosofia moderna, foi Kant quem deu a maior contribuição para a Filosofia dos Valores, pois sua ideia de valor foi descolada do Cosmos para o domínio pessoal da consciência, e “*a consciência moral torna-se a verdadeira pátria dos valores éticos*” (HESSEN, 2001, p. 34-35).

Nos ensinamentos de Immanuel Kant (2003, p. 68), a lei da liberdade é o dado objetivo, é o princípio do dever, “*princípio que a razão ao homem prescreve absolutamente e, assim, objetivamente, como ele deve agir*”.

Interpretando o filósofo, Renato Becho (2010, p. 50) observa que as escolhas feitas subjetivamente para cumprir a lei ética podem variar entre os seres humanos: alguns têm propensão a ser ativos frente ao grupamento social, outros têm perfil mais passivo e outros escolhem servir ou comandar.

Por isso, Kant (2003, p. 225) apresenta a ética como também poder ser “*definida como sistema dos fins da pura razão prática*” (grifo no original). Os dois fins que a razão pura identifica como deveres são a própria perfeição de cada um e a felicidade dos outros. Para buscar a própria perfeição,

um ser humano tem o dever de erguer-se da tosca condição de sua natureza, de sua animalidade [...] cada vez mais rumo à humanidade, pelo que somente ele é capaz de estabelecer [...] fins; um ser humano tem o dever de conduzir o cultivo de sua *vontade* à mais pura disposição virtuosa, na qual a *lei* se

converte também no incentivo para suas ações que se conformam ao dever, e ele acata a lei a partir do dever. Esta disposição é perfeição interior moralmente prática (KANT, 2003, p. 230-231) (grifos no original).

Em outras palavras, conforme Max Scheler (1948), o centro da vida moral está situado na percepção afetiva dos valores e de suas correlações, gerando a noção clara e exata daquilo que deve orientar o comportamento ético de uma pessoa. Essa orientação faz com que, aliada aos atos dessa pessoa, surja a moralidade (GINETTI, 2010, p. 50).

Barbara Malvestiti (2012, p. 131) cita entendimentos de Markus Krienke (2011-2012, p. 13) em palestra no seminário '*Pensare la dignita umana*' quanto a Rosmini (1850) individualizar o supremo princípio da dignidade humana na vontade pessoal livre. Essa liberdade é originalmente a expressão prática e responsável do "divino princípio" do homem que é a intuição da ideia de 'ser'.

A liberdade é a síntese da 'realidade' (a tendência para o bem eudemonológico) e da "ideia" (lei moral) do homem. A realização dessa liberdade, o princípio da perfeição, ocorre na relação da pessoa com a liberdade de terceiros em sua dinâmica de aperfeiçoamento.

E para Platão [428 a.C.–348 a.C.], as Ideias nunca conseguem obter uma representação exata da realidade, pois as coisas reais têm apenas parte nelas, e só as refletem de maneira imperfeita. Assim, Ideia e Realidade jamais podem coincidir.

Nessa perspectiva, Johannes Hessen (2001, p. 214) pondera que a atividade humana se assenta nessa polaridade e, por isto, em ação, "*e como as duas linhas não podem encontrar-se senão no infinito, é para aí que se orienta todo o esforço do homem*".

Platão já havia dado a este esforço o nome de *Eros*, que quer dizer 'vontade para os valores' (*wille zum wert*). Johannes Hessen (2001, p. 230) explica esse ponto de vista afirmando que, na própria essência do valor se acha contido um 'momento' de *dever-ser*, e que este 'momento' se revela claramente logo que ele aparece contraposto à Realidade. Esta contraposição vai fazê-lo revelar-se. Por consequência, do valor parte uma exigência dirigida à Realidade: a de realizá-lo, de lhe conferir existência. É este o sentido de *dever-ser*.

Dito de outra forma,

o novo relacionamento que ora se inicia entre ética e direito e que permite a fundamentação moral da justiça tributária só se afirmará na medida em que o valor se concretizar por meio de princípios e normas, afastadas as experiências frustradas do casualismo do economicismo, do relativismo e do ceticismo (TORRES, 1998, p. 196).

Essas ordens devem ser pensadas como conteúdos autênticos de uma consciência real e superior por analogia com o que se passa nas relações entre a consciência dos homens e os seus conteúdos (objetos e valores). Na perspectiva de Wilhelm Windelband (1907, p. 304), a consciência é uma realidade, pois

nela descobre-se um fundo de vida espiritual, uma simbiose de personalidades que a experiência é a primeira a nos mostrar e que se comporta para a consciência coletiva da sociedade exatamente como aquilo que *deve-ser* se comporta para com aquilo que *é*. Neste sentido, a consciência moral do homem pressupõe uma *realidade metafísica* da consciência normativa, a qual, porém, não pode ser equiparada àquilo a que no sentido empírico chamamos realidade; ela é apenas, logo que refletimos na validade dos valores absolutos, a mais segura de todas as nossas vivências. [...] Deus é tão real como a consciência (grifos no original).

Na prática, os valores se referem à Realidade, ao real, à ordem real (*wirklichkeitsbezogen*), e tendem para a Realidade, querem se tornar reais. Desta maneira, os valores se referem aos objetos reais, às coisas, nos quais assumem realidade e, por este motivo, tornam-se portadoras dos mesmos valores. Por outro lado, os valores se referem a entes conscientes capazes de senti-los. “*Quem diz valor, diz valor para alguém, para um sujeito*” (HESSEN, 2001, p. 231).

Prestes a ser finalizada a revisão deste estudo podem ser citados entendimentos de Miguel Herrera Figueroa (1997, p. 173) no sentido de que a filosofia envolve o homem como um todo, em todos os seus valores, inclusive a totalidade das circunstâncias de sua vida.

A filosofia autêntica, ou seja, a que integra as três confluências do comportamento do homem – vida, espírito e sociedade (*vita, spiritu et societas*) – não é aquela dos gregos e racionalistas do individualismo, mas aquela outra que nasceu no Oriente Médio e se desenvolveu com Santo Agostinho até os dias atuais, pronta para ser decifrada e obter a revelação existencial do emaranhado complexo do momento mundano contemporâneo.

A partir dos valores, entranha-se no homem a necessidade de escapar de dualismos conturbadores, não havendo outra saída senão a de buscar meios

liberadores para a rigidez valor-antivalor que o desorienta e acaba lhe gerando problemas.

Defende-se que os posicionamentos tratados no próximo capítulo podem, baseados nos precedentes, sob a vertente do desenvolvimento moral no comportamento humano, lançar luzes sobre a importância da consciência do cidadão quanto à transcendência da educação fiscal baseada na filosofia dos valores. Considera-se importante, nesse sentido, a abordagem do desenvolvimento moral da criança, matéria do próximo capítulo.

7 COMENTÁRIOS PRÉVIOS À CONCLUSÃO: CONSIDERAÇÕES SOBRE A EDUCAÇÃO E A EDUCAÇÃO FISCAL

Há um motivo relevante para se considerar como tema desta tese ‘a transcendência da educação fiscal com base na filosofia dos valores’, tendo em vista os significados do termo ‘transcendência’ e da expressão ‘filosofia dos valores’. O primeiro quer dizer “*o alcance de um nível de consciência superior ou de uma dimensão desconhecida*”, e o segundo significa “*o discurso da verdade, tacitamente reconduzido da filosofia do ser*” (RESWEBER, 2002, p. 13).

7.1 O Desenvolvimento Moral no Comportamento Humano

Defende-se que o papel dos valores no desenvolvimento pessoal seja decisivo e, para que os valores sejam introjetados e arraigados, deve ser considerado como ocorre o desenvolvimento moral das pessoas desde a mais tenra idade.

Diversas teorias de desenvolvimento moral e comportamento foram estabelecidas nas últimas décadas e podem ser divididas em quatro categorias (MA, 2013):

- a) Aspecto sentimental ou emocional: estas teorias enfatizam o aspecto afetivo do desenvolvimento moral e incluem diversas teorias do altruísmo. Podem ser citadas a teoria do comportamento altruísta e simpático de Aronfreed (1994), a teoria do desenvolvimento e comportamento pró-social de Eisenberg e Mussen (1989) e de Eisenberg (1995), e a teoria do desenvolvimento da empatia e da moral de Hoffman (2000);
- b) Aspecto comportamental: estas teorias tratam principalmente do comportamento moral e incluem a teoria comportamental da moralidade de Eysenck (1994) e a teoria cognitiva da moralidade na aprendizagem social de Mischel e Mischel (1994);
- c) Aspecto cognitivo: estas teorias centram-se no julgamento e no raciocínio moral e incluem a teoria do julgamento moral de Piaget (1932) e a teoria do desenvolvimento moral de Wallon [1879-1962] (2007) e de Kohlberg (1981, 1984);

d) Perspectivas integradas: diversos teóricos julgaram mais apropriado integrar dois ou três dos aspectos da moralidade (afetivo, comportamental e cognitivo). Podem ser citados Bandura (1991), com sua teoria cognitiva social do pensamento e da ação moral, Blasi (1995), com a integração da compreensão da moral e da personalidade moral, Gibbs (1991) com a integração das teorias da moralidade de Kohlberg e de Hoffman, Krebs e Van Hesteren (1994) com o modelo integrativo do desenvolvimento do altruísmo, e Rest (1986) com sua teoria de moralidade baseada nas quatro categorias.

Neste estudo, as características do desenvolvimento moral da criança são elaboradas com referência às necessidades psicológicas (MASLOW, 1987), às relacionadas ao altruísmo, aos relacionamentos humanos (WILSON, 1975; LEOVINGER, 1976; HOFFMAN, 2000) e especialmente ao raciocínio quanto à justiça (PIAGET, 1932; KOHLBERG, 1981, 1984).

Conforme a teoria de Maslow (1987), as necessidades básicas são organizadas em uma hierarquia da seguinte forma: fisiológica, de segurança, pertencimento e amor, estima e autorrealização.

Alguns teóricos da interação (THIBAUT; KELLEY, 1959; HOMANS, 1961; BLAU, 1964; HOMANS, 1968) defendem que quando as pessoas interagem tendem a agir umas com as outras de forma a maximizar as recompensas e minimizar os custos.

Em outras palavras, o altruísmo significa tanto recompensas futuras quanto um tipo de investimento social. Também os sociobiólogos discutem que o altruísmo recíproco é naturalmente selecionado se a ocorrência do comportamento altruístico resulta em *“um retorno de comportamento altruísta em relação ao agente original de tal forma que o benefício final em seja adequado e maior do que seu custo”* (BARASH, 1977, p. 94).

Por outro lado, pode-se argumentar que o altruísmo recíproco não deve ser considerado como uma espécie de altruísmo, uma vez que é basicamente egoísta. Teóricos do comportamento argumentam que o altruísmo é um hábito ou um produto de conformidade social, aprendido e assimilado pelo processo de condicionamento (MA, 2013).

Teóricos da aprendizagem social (ARONFREED, 1968; ROSENHAN; LONDON, 1968; ARONFREED, 1969; ROSENHAN, 1969) entendem os atos altruístas em termos de modelagem, experiência positiva e aprendizagem observacional.

A estrutura de julgamento é outro importante aspecto do desenvolvimento moral, e o estudo do julgamento moral seja talvez o tópico mais popular de pesquisas no campo do desenvolvimento moral, gerando grande quantidade de teorias (PIAGET, 1932; BULL, 1969; KOHLBERG, 1981, 1984), podendo-se ressaltar que o estudo de cognição social é também relevante nesse aspecto (SELMAN, 1976; DAMON, 1978; LEWIS; BROOKS-GUNN, 1979).

Embora a maior influência da Abordagem do Desenvolvimento Cognitivo tenha sido proposta por Jean Piaget (1932), ela tem raízes nos estudos divulgados por Émile Durkheim [1858-1917] (1925), Paul Fauconnet [1874-1932] e Pierre Bovet [1878-1965].

Não se pode deixar de citar, também, John Dewey (1930, 1932) com sua teoria de conduta e experiência, George Mead (1934) com a teoria de incorporação de papéis, Jane Loevinger (1966, 1976) com a teoria de desenvolvimento do ego, e John Rawls (1971) com sua teoria de justiça, a qual influenciou o desenvolvimento teórico formulado por Lawrence Kohlberg (1981, 1984) e James Rest (1979, 1986).

Enquanto as necessidades psicológicas e o altruísmo estão relacionados ao aspecto afetivo do desenvolvimento moral, o raciocínio da justiça se liga ao aspecto cognitivo. Trata-se de um modelo teórico integrado que combina os aspectos afetivos e cognitivos do desenvolvimento moral (MA, 2013).

Há, também, algumas outras teorias não menos significativas, como, por exemplo, a teoria do desenvolvimento da justiça positiva de Damon (1994), a do desenvolvimento moral e do perdão de Enright (1991), a teoria do cuidado e da responsabilidade de Gilligan's (1982), a teoria do desenvolvimento do ego de Loevinger (1976), a perspectiva construtivista social quanto à moralidade prática de Haan, Aert e Cooper (1985) e Haan (1991), e a teoria do desenvolvimento moral e da personalidade de Hogan e Emler (1995).

Ainda outra importante teoria foi proposta por Blasi (1984), Aquino e Reed (2002), Lapsley e Narvaez (2004) e Aquino et al. (2009) e se refere ao desenvolvimento da identidade moral.

Conforme Hing Ma (2013), os três estágios do desenvolvimento moral de crianças se referem àquelas do jardim de infância e período fundamental:

- a) Sobrevivência Física, Egoísmo e Obediência;
- b) Necessidades de Amor, Altruísmo Recíproco e Propósito Instrumental; e
- c) Necessidades de Pertencimento, Altruísmo do Grupo Primário e Expectativas Interpessoais Mútuas.

No estágio 1, um apego profundo aos pais, empatia para com os outros próximos e obediência às autoridades contribuem para sua sobrevivência física. As crianças no Estágio 2 são autoprotetoras, dominantes, exploradoras e oportunistas. A necessidade de amar e ser amada é gratificada com base no altruísmo recíproco. As crianças no Estágio 3 têm um forte desejo de satisfazer suas necessidades de pertencimento a um grupo primário e geralmente estão dispostas a se sacrificar para os benefícios do grupo, mas a um grande custo.

Como este estudo se funda principalmente na ética, na moral, nos valores e na educação fundamental, o conteúdo que se segue diz respeito aos estágios do julgamento moral.

Jean Piaget (1932, p. 129) identificou dois estágios. *“A fase que ocorre antes dos sete ou oito anos de idade chama-se Heteronomia, realismo moral ou moralidade de restrições. A fase posterior é chamada de Autonomia ou moralidade de cooperação”*. O estágio da autonomia "gradualmente consegue dominar" o estágio da heteronomia. Além disso, essas duas atitudes morais *"podem coexistir na mesma idade e até mesmo na mesma criança, mas em termos gerais, elas não sincronizam"*.

Nesse aspecto, Jean Piaget (1932, p. 407-411) postula um paralelismo entre o julgamento moral da criança e seu desenvolvimento intelectual.

A moralidade de restrição da criança é explicada por dois fatores principais, sendo o primeiro seu egocentrismo ou sua incapacidade lógica de distinguir *"o que pertence às coisas e a outras pessoas do que é o resultado de sua própria perspectiva intelectual e afetiva"* (PIAGET, 1932, p. 407); o segundo é o respeito unilateral da criança pelos adultos: *"do ponto de vista intelectual, esse respeito dá origem a uma concepção 'anunciativa' da verdade"* (PIAGET, 1932, p. 408).

Por isto, faz com que a criança trate as regras morais como externas, prontas e imutáveis. À medida que sua inteligência se desenvolve do pensamento pré-operacional ao pensamento operacional, começa a perceber o espírito de cooperação, os princípios da reciprocidade e igualdade, a perspectiva de uma terceira pessoa e a preocupação com o bem-estar dos outros. Transita, desta forma, do estágio da heteronomia para o estágio da autonomia.

Dos processos básicos do julgamento moral, pode-se ampliar para a teoria da evolução do julgamento moral e da justiça formulada por Lawrence Kohlberg (1981, 1984) intimamente relacionada às estruturas do pensamento moral nas situações de conflitos interpessoais. O autor sugere uma sequência de seis estágios distintos e invariáveis para todas as pessoas.

Em particular, Kohlberg (1981, 1984) aplica quase que completamente a teoria da filosofia moral de justiça de Kant e Rawls (1971) na elaboração de seu estágio 6: seus princípios da justiça que definem a Fase 6 são livres de conteúdo, escolhidos por si mesmo e não contingentes em qualquer acordo ou contrato prévio. A única suposição é que se aplica a todos os seres humanos. Em outras palavras, todas as pessoas são tratadas como moralmente iguais, e a justiça comutativa é considerada com reciprocidade, contrato e confiança.

Kohlberg (1971, p. 221) argumenta que os princípios da justiça no estágio 6 satisfazem a exigência formalista de que o julgamento moral racional deve ser reversível, consistente e universalizável. Afirma, também, que "*nenhum princípio além do da justiça foi desenvolvido para atender à concepção formal de um princípio prescritivo universal*". Finalmente defende que nenhum outro conceito de moralidade é mais forte e mais positivo do que o da justiça.

Em uma revisão crítica de 45 estudos empíricos sobre julgamento moral realizados em 27 países de diferentes culturas, John Snarey (1985, p. 226) concluiu que os Estágios 1-3 ou 4 podem ser considerados universais, complementando que "*embora a presença dos estágios 4-5 ou 5 sejam extremamente raros em todas as populações, é evidente que algum grau exista em aproximadamente 2/3 das amostras de subculturas*".

Revisões anteriores de estudos interculturais de Kohlberg quanto aos estágios realizados por Bergling (1981) e Edwards (1981) também observaram que os estágios mais altos (5 ou 6) não são universais.

Krebs e Denton (2005) argumentaram que a abordagem cognitiva de desenvolvimento da moralidade de Lawrence Kohlberg é inadequada e não seria mais compatível com a contemporaneidade. Propuseram, então, uma teoria pragmática da moralidade para explicar o comportamento moral cotidiano.

Gibbs (2006, p. 666) não concordou, entendendo que "*evidências sugerem que Krebs e Denton podem ter subestimado as relações entre estágios de julgamento moral e de comportamento social, incluindo comportamento súbito em situações de emergência*".

Conforme entendimentos de Émile Durkheim [1858-1917] (2008, 2011, p. 48) revisados por Yves de la Taille (2014, p. 76-77), a educação moral não deve se restringir a uma aula específica, mas estar presente a todo momento, estar integrada na vida escolar, pois ela é parte integrante de toda a trama da vida coletiva, e isso se deve ao fato de o desenvolvimento moral das crianças depender da ação dos adultos, dos pais e, sobretudo, dos mestres na escola. Um professor deve impor uma determinada moral, explicando suas razões, mas mantendo sua posição de autoridade.

Na prática, deve-se desenvolver, na criança, o espírito de disciplina, ou seja, o gosto pela regularidade, pois "*toda moral repousa sobre esta regularidade*". Assim, é criada a base para o sentimento da obrigatoriedade com relação às regras morais. A criança deve tomar consciência de que qualquer violação de regras e/ou procedimentos vai provocar uma sanção por parte de seu professor. Durkheim também enfatiza a necessidade de a criança "amar a vida em grupo", notadamente na escola.

Interessa observar que tanto Piaget quanto Durkheim consideram, cada um à sua maneira, que Kant (2002, p. 77) estava certo quando declarou em sua Crítica da Razão Prática que "*o respeito pela lei moral é um sentimento produzido por um princípio intelectual, e este sentimento é o único que conhecemos perfeitamente a priori, e do qual podemos perceber a necessidade*". Logo adiante, às p. 80, Kant (2002) enfatiza que o respeito pela lei é "exclusivamente produto da Razão".

Piaget concorda com Durkheim e Bovet para explicar o início do desenvolvimento moral da criança:

na moral da heteronomia, o respeito pelas regras morais é realmente inspirado pelos sentimentos de medo, amor, sagrado. No entanto, tais

sentimentos desaparecem da moral da autonomia quando o respeito unilateral anterior é substituído pelo respeito mútuo. Mas então, o que será que move alguém a agir em função do respeito mútuo? Se não for mais o medo do outro, o amor sentido por ele, se não for mais uma espécie de admiração irracional pela sociedade entendida como "ser coletivo", o que é então? (DE LA TAILLE, 2016, p. 66).

Para Piaget (1932, p. 322), o que move as ações da moral autônoma é o sentimento racional da necessidade, ou seja, do que é necessário, esclarecendo que *“todo mundo nota o parentesco que existe entre as normas morais e as normas lógicas: a lógica é uma moral do pensamento, como a moral é uma lógica da ação”*.

Como pontua Jean-Paul Resweber (2002, p. 71-89), no juízo determinante a lei da razão é dada e aplicada a uma situação particular, ao passo que no juízo reflexivo ocorre o inverso, pois o que se apresenta é a realidade bruta que o conceito busca com a ajuda de um juízo, que modifica o concurso de todas as faculdades.

Assim, diferentemente do juízo determinante, que supõe a preeminência de uma faculdade sobre as outras, o juízo reflexivo intervém, apenas, quando esta preeminência é suspensa, o que liberta as faculdades de todo o constrangimento normativo para deixá-las agir livremente. Dito de outro modo, *“o juízo determinante define o facto (sic), enquanto o juízo reflexivo estabelece o valor”* (RESWEBER, 2002, p. 80).

Na prática, o juízo reflexivo se propõe a explicitar a sutileza disfarçada no juízo determinante, ou seja, liberta o valor que o fato controlava. Contudo,

se o juízo determinante sanciona o acordo determinado das faculdades e se o juízo reflexivo testemunha o acordo indeterminado destas, legitimamente nos é permitido deduzir que o facto supõe o valor, que o valor funda o facto, ou, ainda, que o facto não é 'facto' a não ser de valores escondidos porque controlados e circunscritos. O juízo reflexivo mostra o sentido, que constitui o horizonte do facto. Ora, este sentido [...] emanado pela razão teórica, confirmado pela harmonia da natureza e dos seres orgânicos ou construído pelo homem numa sociedade mais moral e religiosa, apresenta-se segundo uma ordem de valores de que a Lei moral é o princípio e o fim (RESWEBER, 2002, p. 80).

Defende-se que uma criança deve ser norteadada e balizada por princípios. Assim, como sugere Jean-Paul Resweber (2002, p. 85), *“os princípios, que uma ética de futuro deve reivindicar, são a previsibilidade e a responsabilidade”*. A previsibilidade tem por função definir, tanto quanto possível, o perfil do homem do futuro. Tarefa difícil, mas que pode ocorrer desde que sejam levados a sério os sonhos científicos de hoje, que serão realidades amanhã.

Entretanto, há uma espécie de desafio nesse processo “*porque não se poderia deduzir os marcos referenciais de uma ética futura a partir de um sabe adquirido*”. Neste sentido, não se trata de saber nem o que se deve fazer nem o que se deve ser, mas deve-se definir qual o melhor modo de ser. Já “*a responsabilidade deriva do poder e não do querer*”, pressupondo “*que seja positivamente reconhecida, sob o modo da previsibilidade e da aposta, a obrigação de ser homem, o valor de ser que o ser humano representa e realiza*”.

Desta forma, “*a questão ética formula-se sob o modo de limites do poder, o que tu podes tu o deves [...]. É a antecipação que pressupõe: o futuro impõe-lhe o princípio. Pois é pelo homem de amanhã que somos responsáveis*” (RESWEBER, 2002, p. 86).

Na base da ética de Hans Jonas (1990), há três aspectos importantes: no plano da intenção, o valor se identifica com o ser que busca o melhor. No plano do fim último, o valor se associa ao progresso, que exprime o avanço ético do homem no domínio do saber e do poder-ser.

E no plano da realização concreta, o valor aparece como um conjunto de fins e meios constituídos em ‘organon’ no sentido aristotélico do termo. Cabe observar que estes fins não se referem a fins exteriores objetivados, dos quais o sujeito estaria afastado, mas fins interiores e relacionados a um ser em processo de realização. Em outras palavras, segundo o autor, o sujeito é o lugar de uma orquestração de fins.

Um detalhe é que, como afirma Jean-Paul Resweber (2002, p. 91), “*de nada serve filosofar sobre os valores se não se mostra como estes vêm a orientar o comportamento concreto do homem*” porque, “*ao agir, aplicamos os princípios recebidos pela educação e aos quais damos nosso assentimento*”. Esta é a matéria do próximo capítulo.

7.2 Educação

Dado o exposto no tópico anterior, e tendo-se delineado como se situa o nível de julgamento moral das crianças ao iniciarem o curso fundamental, pode-se dizer que a educação tem como fim construir o ser social que se formará

a partir da existência de dois “seres”, o individual (vida pessoal) e o coletivo (vida em grupo). Este ser social não nasce com o homem, como também não se desenvolve de modo espontâneo. Cabe à sociedade e ao processo de socialização a criação de todas as concepções de vida, moral e de sociedade

ao novo ser que acaba de surgir como uma “*tábula rasa*” que nada tem de construído e muito a se construir e isto é obra da educação (SILVA; SILVA; MONTOYA, 2014, p. 4).

Feldman (2004, p. 299) sintetiza a abordagem que se propôs na realização deste trabalho por meio da citação abaixo:

Em algum momento da orientação podemos declarar ao outro nossos valores, sem impô-los; podemos oferecer-lhes nossa percepção, sem fazer dela uma verdade absoluta; podemos responder com nossos próprios sentimentos, sem com isso pretender manipulá-lo. Dessa forma, estaremos sendo genuínos com ele. Quando acreditamos que a meta e o caminho escolhidos por ele não são os melhores, podemos expressar-lhe nossos sentimentos de pesar, receio, preocupação. Podemos avaliar relações de causa e efeito, oferecendo-lhe nossa percepção dos prováveis resultados negativos. Podemos também expressar-lhe sentimentos de alegria e alívio diante de escolhas que nos pareçam acertadas, oferecer-lhe nossa percepção de que os efeitos da ação serão positivos. Podemos dizer-lhe dos princípios éticos que regem nossa vida, sem querer que ele os adote para a dele. Sabemos, enfim, que ele é sempre o dono de suas escolhas, decisões e metas, independente de nossos valores, percepções e sentimentos.

Considerando que a “*educação é a formação do ser humano para desenvolver suas potencialidades de conhecimento, de julgamento e de escolha para viver conscientemente em sociedade*” (BENEVIDES, 1996, p. 225), cabe ao professor perguntar-se sobre o que é necessário ser aprendido na escola, sobre quais instrumentos pode fazer uso junto aos alunos que lhes deem acesso às suas escolhas, pois “*a falta ou a insuficiência de informações reforça as desigualdades, fomenta injustiças e pode levar a uma verdadeira segregação*” (BENEVIDES, 1996, p. 226). Isso retoma entendimentos de Paulo Freire (1987, 1992, 1996, 2005) e pode colocar em risco a própria existência da democracia (PINHEIRO; WESTPHAL; PINHEIRO, 2005).

A máxima da Ciência para a cidadania estabelece como principal objetivo de a educação para a Ciência capacitar os indivíduos para a ação em dois planos diferentes, o pessoal na vida diária e o social na participação cívica (ACEVEDO-DÍAZ, 2005).

Toda e qualquer cidadania é um conceito em construção historicamente situado e, nesse aspecto,

a cidadania clássica legou uma dimensão política que atravessa todos os aspectos de vida na polis. A cidadania moderna, cuja forma mais universal é a cidadania liberal, consolidou-se em termos de linguagem de direitos. Por

sua vez, os discursos da pós-modernidade alegam a necessidade de desconstrução da cidadania liberal e de construção de uma cidadania diferenciada atenta a “identidades de resistência”, que, por ser favorecida pela sociedade em rede da era da informação, aposta em reposicionar o ser através do saber (MONIZ DOS SANTOS, 2005, p. 142).

Conforme Rui Marques Vieira (2003), para existir e funcionar qualquer democracia, o processo requer dos cidadãos capacidades de pensamento crítico. As exigências das sociedades democráticas se prendem, dentre outras, com a identificação do conhecimento, e a quantidade deste conhecimento e a extensão da sua difusão implicam que os sujeitos possuam capacidades de pensamento crítico, tais como fazer juízos de valor e interagir com os outros. Estas e outras capacidades são imprescindíveis em uma sociedade tecnológica, onde as tarefas de produção exigem aplicação de conhecimentos.

Para Concepción Naval (1995), a ideia de educar para a cidadania em um mundo complexo como o atual não corresponde ao currículo de formação moral e cívica do passado nem a um complemento da educação geral ideologicamente necessário, mas carente de validade cognitiva e afetiva. Trata-se de uma tarefa essencial nas sociedades livres que associa as diferentes dimensões da cidadania: responsabilidade social e moral, participação na comunidade e literacia²⁹ política.

Sintetizando parcialmente o conteúdo dos capítulos anteriores, pode-se dizer que a consciência filosófica grega desenvolveu o conceito moral de justiça;

com efeito, a justiça é *akrotés* e torna possível o trânsito do indivíduo para o cidadão que, por sua vez, torna possível realizar a *eudaimonia* ou a perfeição, segundo o ideal de formação do homem grego no período da *sophia* científica. O Estado, como se percebe em Platão (principalmente em *As Leis* e *a República*) e em Aristóteles (*Ética a Nicômaco*) tem uma finalidade ética *stricto sensu*: formar ou educar eticamente o cidadão para ser útil à sociedade (SALGADO, 2007, p. 4).

Na prática, conforme Ricardo Henrique Carvalho Salgado (2008, p. 42), “*formar-se é um mero ato de liberdade do sujeito*”. Citando Hegel [1770-1831], Hans-Georg Gadamer [1900-2002] (1997) expõe que foi ele quem viu que a filosofia

tem na formação a condição de sua existência. [...] O que Hegel denomina de natureza formal da formação repousa na universalidade. Do conceito de elevação à universalidade, Hegel consegue entender numa unidade o que sua época entendia por formação. Elevação à universalidade não, é, por

²⁹ Termo oriundo do inglês ‘litteracy’, aqui traduzido como literacia.

exemplo, ver-se restringido pela formação teórica e não significa, de forma alguma, apenas um comportamento teórico em oposição a um prático, mas cobre o todo da essência da racionalidade humana. É de a essência universal da formação humana tornar-se um ser espiritual no sentido universal [...]. A formação como elevação à universalidade é, pois, uma tarefa humana (SALGADO, 2008, p. 42).

Ensinar supõe escolher, questionar e desenvolver as pessoas segundo critérios de seleção de conteúdos e de práticas pedagógicas. Esse processo repousa sobre uma concepção mais seletiva e normativa da cultura e, portanto, em uma visão mais universal (RICHTER, 2003, p. 153).

Desta forma, os educadores devem criar ambientes de aprendizagem que promovam a alfabetização cultural de seus alunos em diferentes códigos culturais, a compreensão da existência de processos culturais comuns às culturas e a identificação do contexto cultural em que a escola e a família estão imersas. Este último aspecto não deve ser esquecido, uma vez que a escola, como instituição formal, deve também desenvolver capacidades específicas voltadas para a atuação na sociedade em que o estudante está, vive e à qual pertence (RICHTER, 2004).

Cabe à escola, ao pensar seus objetivos educacionais, levar em consideração dinâmicas de tomada de decisões democráticas, pois uma maior participação pública em assuntos relacionados à Ciência e Tecnologia (C&T) pode estimular novas orientações para as agendas de pesquisa das mais diversas áreas. A sugestão de Renato Dagnino (2010) é que pesquisadores poderiam internalizar as discussões sociais como diretrizes de suas pesquisas para que os problemas de investigação contemplassem não apenas os problemas internos ao campo de conhecimento, mas considerassem os problemas sociais locais.

No cotidiano, todos são motivados a tomar posição em questões públicas em favor de um grupo ou de uma comunidade. Assim,

no processo de tomada de decisão racional e esclarecida é crucial o uso de conhecimento conceitual relevante, bem como o de capacidades de pensamento crítico, nomeadamente para pesar, comparar e avaliar as vantagens e desvantagens de opções disponíveis (TENREIRO-VIEIRA; VIEIRA, 2011, p. 418).

Nessa perspectiva, o pensamento crítico constitui-se elemento fundamental em currículos de Ciências em uma perspectiva de literacia, visando à formação de cidadãos capazes de pensar e agir criticamente sobre questões sociais de âmbito

científico-tecnológico para propósitos pessoais e sociais (MEMBIELA, 1997; ACEVEDO-DÍAZ; VÁZQUEZ-ALONSO; MANASSERO-MAS, 2002).

Victor Garcia Hoz (1968, p. 16) assinala que “*a educação é uma modificação do ser humano*”, querendo dizer que da mesma maneira como o homem se desenvolve fisicamente no transcurso de sua vida e passa de uma absoluta situação de dependência a cargo de seus progenitores a outra de total independência, graças ao crescimento gradual de todas as partes de seu corpo, também na esfera psíquica o ser humano se desenvolve com as vivências mais rudimentares da vitalidade para culminar, após longo tempo, na plenitude de sua personalidade. Na prática,

a riqueza de vivências e as pressões exercidas em seu interior poderiam desencadear uma orgia de paixões se não existisse o domínio que a vontade exerce sobre elas, a qual, impregnada de responsabilidade, constitui o eixo da estrutura superior da pessoa. Para que tal domínio seja factível, conta-se com um meio poderoso e excepcional: a educação (GARCÍA HOZ, 1968, p. 16).

Nessa seara, García Hoz (1968) sintetiza e conceitua educação como “*a influência externa coadjuvante à formação da personalidade responsável do ser humano*”.

E formação não é outra coisa senão dar conhecimento ao formando ou uma nova maneira ao já formado; no primeiro caso está-se diante de uma ação perfeita e no segundo não tem sentido que uma transformação seja realizada conscientemente se a nova maneira adquirida não for tão perfeita como a anterior.

Ao se falar de educação como formação se concebe aquela como meio de dar formas mais perfeitas ao educando, ou seja, uma formação que, implicitamente, associa-se à perfeição.

7.3 Educação fiscal

Sabe-se que a obrigação tributária e a evasão fiscal sempre coexistiram ao longo da história, de modo que desde a antiguidade existe uma permanente tensão entre a obrigação de pagar os tributos e a tentativa incessante de burlá-la por parte da maioria dos contribuintes. São muitas as possibilidades práticas de evasão tributária e este tipo de atitude ilícita parece sinalizar uma coisa normal no mundo

onde a economia e a questão social ficam cada vez mais globalizadas e controvertidas, difíceis, complexas e de soluções incertas, indefinidas.

Na atualidade, o princípio do consentimento do imposto perdeu sua importância política. Do lado dos contribuintes, de acordo com as épocas, o consentimento do imposto é baseado em considerações racionais ou em um sentimento de pertencimento a uma comunidade social.

Pode-se dizer que nos últimos tempos tem havido uma internalização da responsabilidade fiscal. Esta docilidade fiscal, esta forma de consentimento mais doada que sustentada contém as sementes de uma desintegração social, o que não é bom. Assim, iniciativas podem ser seriamente consideradas para combater esses riscos (BELTRAME, 1995, p. 81).

Nessa perspectiva, a transcendência da educação fiscal se situa

no bem imenso da convivência social ao fortalecer o sentido de responsabilidade do contribuinte graças à ajuda externa coadjuvante da formação de sua personalidade. Assim concebida, constitui, por sua vez, um poderoso auxílio para o Direito financeiro e, ambos em conjunto, um meio decisivo para a superação da resistência fiscal, pois educação e justiça ou justiça e educação, perfeitamente irmanadas, geram a identificação ideal entre o mundo tributário circundante e a responsabilidade moral. Sua consequência é o autodomínio reflexivo da pessoa [...]. Resta claro que a própria educação envolverá a resistência fiscal na base do sentido de responsabilidade que se fortalece quando o ordenamento jurídico-financeiro se manifestar em termos de proteção relacionada aos valores humanos de liberdade, justiça e segurança. Por isto, longe de ser um inconveniente, é uma vantagem e, em vez de defeito, virtude, pois será, precisamente, a própria educação fiscal a que postulará e promoverá, com mais afinco, um ordenamento em conformidade com a lei (PONT MESTRES, 1972, p. 257).

Para Magin Pont Mestres (1972, p. 252) é a vontade, em íntima conexão com o sentido da responsabilidade,

que emerge da consciência moral o que decide a ação [...], uma vez ter sido peneirada (sic) pela reflexão, o que faz da pessoa o único ser plenamente responsável pelos seus atos. Contudo, a vontade é uma vivência autônoma que se manifesta com impulsos de intensidade nas diferentes pessoas e inserida em momentos distintos em uma mesma pessoa, e isto não deve ser ignorado quando são traçadas as diretrizes pedagógicas na esfera da tributação.

Por consequência, e no tema principal desta tese, deve-se buscar resposta à seguinte pergunta (que reúne todos os problemas de pesquisa e os objetivos

específicos): *como pode ser concebida a educação tributária para que se coadune com a superação da resistência fiscal baseada na filosofia de valores?*

Defende-se que a educação pode representar um papel crucial quanto aos objetivos humanos, pois tende a transformar sua realidade a partir do entrelaçamento de suas necessidades e a promover ganhos de consciência reflexiva e da práxis em torno dos valores e com vistas à realização dos sujeitos (PEDRO, 2014, p. 492).

Na perspectiva de Magin Pont Mestres (1972, p. 254-268), deve-se abordar a formação escolar, a formação do contribuinte e a formação dos servidores da Administração Pública, mas, antes, é essencial a formação da personalidade.

Já a educação tributária pode ser identificada com a influência externa, ou “o conjunto de medidas ativas tomadas por um grupo social” (DELAY; PICHOT, 1969, p. 335) tendente à formação e à fixação da consciência responsável da pessoa na esfera tributária e financeira.

Magin Pont Mestres (1972, p. 255) enfatiza ser necessária esta abordagem para deixar claro que os resultados de seu estudo sobre as causas da resistência fiscal, à luz da Psicologia, não podem nem devem ser entendidos apenas como um modo de comportamento do contribuinte ante o fenômeno tributário, pois a ciência da Psicologia Fiscal contém sentido, valores normativos e ideias transcendentais.

Esse autor complementa que a superação da resistência fiscal é possível por meio de duas vias eventualmente opostas: uma através do conhecimento do comportamento dos contribuintes e do distinto impacto das diversas modalidades dos tributos, situação atrativa para os governantes na obtenção de êxito em curto prazo; outra, ao contrário, orienta-se em sentido oposto:

Longe de fazer desaparecer o sentido de responsabilidade, busca fortalecer os valores humanos, engrandecer e aperfeiçoar a responsabilidade do homem ante si mesmo e ante à sociedade, fazê-lo sentir tudo o que representa, inculcar a transcendência de sua missão na vida e efetivamente ajudá-lo a fazer-se pessoa para que possa se realizar plenamente. Possivelmente este caminho apresente dificuldades maiores que a anterior, mas é o único válido nesta época em que vivemos (PONT MESTRES, 1972, p. 256).

As vivências transitórias não constituem uma ficção nem uma superestrutura, pois são sentidas no âmago do ser humano, e a totalidade dessas experiências emerge dos estratos mais profundos da vida psíquica.

Assim, a colaboração do indivíduo na organização da comunidade é vivenciada na interioridade de seu ser, e uma das manifestações desta colaboração é a participação no financiamento do custo das necessidades públicas por meio dos tributos. Embora seja uma tendência primária, o sentido de responsabilidade originado na consciência fortalece essa tendência e serve de orientação e guia para a vontade que direciona a ação.

Fernando Sáinz de Bujanda (1955, p. 138) comenta que a educação tributária não significa o cumprimento das obrigações fiscais rotineiras, mas “*maior consciência de um dever moral, o fortalecimento do sentido de responsabilidade, o qual, mediante um ordenamento tributário inspirado na ideia de justiça, identificará a obrigação legal com o dever de consciência*”. Pont Mestres (1972, p. 258) o complementa assumindo que, ante um ordenamento arbitrário, a voz de repulsa do contribuinte se elevará com mais força e nisso “*se situa, precisamente, na grandeza do sentido de responsabilidade que pode se fortalecer com a formação da personalidade através da educação fiscal*”.

Não se pode determinar quando uma criança tem acesso, no seio de sua família, aos comentários sobre tributos. Conforme Juan Zagüeta (1953, p. 131) há nas crianças dois tipos de receptividade e reatividade: uma psicofísica e uma psicossocial. A atividade mental autônoma se deve à sua própria iniciativa e a heterônoma é determinada pelo seu ambiente social. Victor Garcia Hoz (1968, p. 347) ressalta que normalmente a família constitui o primeiro conjunto de estímulos educativos e isso caminha até a adolescência.

José Maria Martin Oviedo (1968, p. XXVI) afirma que se existe uma adequada política de informação iniciada na adolescência, ela se torna incompleta especialmente em países onde a resistência fiscal é predominante, pois não consegue corrigir a ideia de um “Estado-ladrão” assimilada desde a infância, e esse suposto enfrentamento entre o contribuinte e o Fisco será conflituoso.

Em outras palavras, o ambiente serve de orientação por meio do instinto de imitação e adaptação, já que está comprovado pela Psicologia que o desenvolvimento gradual da personalidade não se fundamenta no próprio sentido de responsabilidade nem do resultado de uma reflexão consciente (PONT MESTRES, 1972, p. 258-259).

Magin Pont Mestres (1972, p. 260) considera fundamental a educação fiscal no período escolar. Como tarefa pedagógica, deve ser insistentemente inserido em suas mentes que os tributos devem ser pagos.

Conforme Victor Garcia Hoz (1968, p. 287), “*sem capacidade crítica suficiente, a criança aceita o ensinamento dos adultos com quem convive*” e, assim, se suas tendências naturais de sociabilidade forem estimuladas e em sua mente for se formando a ordem social de seu entorno exterior, deve lhe ser mostrada a função que os tributos desempenham. Isso ocorre porque a carência de uma formação cívica em matéria fiscal fomenta o espírito de crítica e rebeldia (LAURÉ, 1960, p. 440).

Há relativo desgosto no primeiro contato de um contribuinte se ele não tiver tido um contato direto com a abordagem fiscal durante a infância e a adolescência, nas quais são esclarecidas as concepções errôneas dos tributos e superadas as predisposições negativas a eles relacionadas.

Para Magin Pont Mestres (1972, p. 261), uma vez alcançada essa meta inicial, a educação fiscal deve centrar seu esforço principal em fortalecer o sentido de responsabilidade, que equivale ao aperfeiçoamento do ser humano.

Fernando Sáinz de Bujanda (1955, p. 537) comenta que a educação orienta o cidadão também no sentido de resistir, com todos os meios jurídicos e sociais ao seu alcance, a qualquer possível comportamento antijurídico da Administração Fiscal. Isto significa ser equivocada a ideia de que um contribuinte educado e responsável equivale a alguém cômodo para a Administração.

Em suas *‘Reflexiones sobre la enseñanza de la fiscalidad’*, Mariano Sebastián Herrador (1962, p. 603) afirma que a educação fiscal do contribuinte deve ser entendida corretamente e não intencionalmente deformada, pois além de ser submetido a obrigações, ele é um ser detentor de direitos. Desta forma, junto com os agentes fiscais, sem o mínimo complexo de inferioridade e em um plano de igualdade, pode-se estabelecer um tipo de relação em que não haja adulação ou terror, engano ou dádiva.

Nos países em que a resistência fiscal constitui comportamento habitual, a crescente deformação da Administração e dos agentes públicos é inevitável. Ela se manifesta, por um lado, na forma de uma fictícia ampliação de prerrogativas, que vão muito além das regulamentações e, por outro, na desvalorização do contribuinte por parte dos agentes. Isso pode ser ilustrado em relação a uma partida de futebol, entre

espectadores e juiz, em que, em conjunto, os primeiros agem de maneira inadequada, tumultuando o ambiente, julgando-se técnicos habilitados, super-homens (PONT MESTRES, 1972, p. 265).

O ponto normal de equilíbrio entre pessoas que dialogam tacitamente pelas normas gerais de convivência, com observância e consenso, experimenta junto ao fisco um deslocamento por domínio de uma parte em detrimento da outra. O equilíbrio normalmente gravita em torno do agente público, que se auto engrandece, fazendo reduzir a figura do cidadão que, intencionalmente, abstém-se de enfrentamento e discussão, manifestando-se com submissão e falso acatamento.

Trata-se, em suma, de um pseudo equilíbrio, ou seja, um desequilíbrio. Magin Pont Mestres (1972, p. 266) observa que a superação de comportamentos, atitudes e prejuízos dos contribuintes, que conjugam no ambiente de seu grupo, também a Administração necessita de uma remodelação similar para vencer seu comportamento arraigado e eventualmente defeituoso. Uma ação cocriadora,

dialógica, faz vibrar o ser humano por inteiro. Não faz sentido atribuir o conhecimento dos valores à 'intuição emocional pura', com a finalidade de entender o acesso ao valor como algo independente da estrutura orgânica do sujeito cognoscente. [...]. Não é preciso sentir nenhum tipo de receio perante as realidades assumidas num processo criador, expressivo, pois essa assunção as redime de sua condição objetivista, e lhes confere uma surpreendente flexibilidade e um poder correlativo de vinculação com outras realidades (LÓPEZ QUINTÁS, 2016, p. 109).

Na formação humanística da Administração, Magin Pont Mestres (1972, p. 266) sugere que o fato concreto de sua estreita vinculação e contato cotidiano com o contribuinte requer uma ação pedagógica adequada, centrada e de peculiar delicadeza no trato. O psicólogo não postula comportamentos fictícios, mas condutas responsáveis com base em atitudes firmes. Nessa perspectiva, Lucien Mehl (1964, p. 339) assinala que

o melhoramento das relações humanas é uma reivindicação legítima se por isto for entendido que o contribuinte deve ser informado, aconselhado e assistido pela Administração, que deve ser tratado com afeto e consideração se demonstrar boa-fé e ser considerado em plano de igualdade no caso de uma reclamação apresentada de maneira adequada.

Não se deve esquecer que o contribuinte é o sujeito passivo, o que indica, além de seu significado técnico-jurídico, que sua posição frente ao agente é plena de

expectativas, sempre à espera, e não de iniciativas. Daí advém a necessidade de cuidar, com cuidado, da formação moral do servidor, pois as relações que estabelece em cada contato com o contribuinte dependerão de sua própria formação (DUBERGÉ, 1965, p. 417).

Da mesma forma, Maurice Lauré (1960, p. 462) ressalta ser “*necessário, muito especialmente, que esses servidores saibam avaliar a exatidão dos dados declarados, sem demonstrar qualquer suspeição da boa-fé dos sujeitos declarantes*”. Contudo, caso haja incorreções, as sanções devem ser impostas, mas sem sinais de hostilidade.

Na prática, a educação fiscal dos agentes públicos e a atuação correta da Administração constituem, de certo modo, premissas para a educação fiscal dos contribuintes. Por isto, a Administração deve se esforçar em adequar sua atuação de “*objetivo contínuo e consciente de todos os órgãos públicos para repassar à opinião pública uma imagem autêntica e compreensível de seus problemas financeiros*” (SCHMOLDERS, 1965, p. 141).

Retomando-se Magin Pont Mestres (1972), para quem há relativo desgosto no primeiro contato de um contribuinte se ele não tiver tido um contato direto com a abordagem fiscal durante a infância e a adolescência, nas quais são esclarecidas as concepções errôneas dos tributos e superadas as predisposições negativas a eles relacionadas, e da mesma forma como ocorrem as informações dos professores quanto a uma nova abordagem do currículo e como devem ser feitos os esclarecimentos, aqui podem ser inseridos os entendimentos da Portaria nº 413 do Ministério da Fazenda (MF) e do Ministério da Educação (MEC) de 31 de dezembro de 2002 (BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 413, 2003).

O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) foi desenvolvido para promover e institucionalizar a educação fiscal para o pleno exercício da cidadania, uma vez que para seus articuladores é um trabalho de sensibilização da sociedade para o entendimento sobre a função socioeconômica do tributo (ESAF) (BRASIL, 2009).

Em sua cartilha nº 1, o PNEF delimita que a educação fiscal pode ser entendida como uma nova prática educacional que tem como objetivo o desenvolvimento de valores e atitudes, competências e habilidades necessárias ao exercício de direitos e deveres na relação recíproca entre o cidadão e o Estado.

Fundamenta-se, pois, na (a) conscientização da sociedade sobre a estrutura e o funcionamento da Administração Pública; (b) na função socioeconômica dos tributos; (c) na aplicação dos recursos públicos; (d) nas estratégias e nos meios para o exercício do controle democrático (BRASIL, ESAF/MF/MEC, cad. 1, 2009).

Dessa forma, minimiza-se o conflito na relação entre o cidadão-contribuinte e o Estado arrecadador, que tem a função primeira de conscientizar (BORGES; PEREIRA; BORGES, 2015).

Há competências específicas a partir do âmbito federal até o municipal, constantes dos artigos 9º ao 16, grifando-se em negrito os considerados mais relevantes:

Art. 9º Compete ao Ministério da Educação:

- I - sensibilizar e envolver os seus servidores na implementação do PNEF;
- II - **destinar recursos para a divulgação nacional e o desenvolvimento institucional** (consultorias e assessoramento) do PNEF;
- III - **disponibilizar técnicos para a realização de cursos, palestras e outras ações** necessárias à implementação do PNEF;
- IV - integrar e articular o PNEF às ações dos diversos programas desenvolvidos pelo MEC;
- V - **inserir o tema Educação Fiscal nos Parâmetros Curriculares Nacionais**;
- VI - **incentivar as Secretarias de Educação dos Estados e dos Municípios a tratar Educação Fiscal como temática a ser trabalhada nos currículos de educação básica e de educação de jovens e adultos**;
- VII - **propor medidas que garantam a reflexão sobre políticas tributária e fiscal no ensino superior, nas modalidades de graduação e pós-graduação**;
- VIII - **propor medidas objetivando o tratamento de Educação Fiscal como temática a ser trabalhada no ensino superior, nos currículos destinados à formação docente, em especial à formação pedagógica**;
- IX - manter um representante permanente junto ao GEF;
- X - **incluir a Educação Fiscal nos programas de capacitação e formação de servidores** e nos demais eventos realizados; [...]. (sem destaques no original)

Art. 10. Compete à Escola de Administração Fazendária (ESAF):

- I - sediar o GEF e manter em sua estrutura uma gerência específica do Programa, **provendo os recursos necessários ao seu funcionamento**;
- II - **sensibilizar e envolver os seus servidores na implementação** do PNEF;
- III - **atuar como integrador e articulador de experiências** das esferas governamentais federal, estadual e municipal, assim como de entidades não-governamentais;
- IV - **efetivar atividades do PNEF** relativas a: organização de eventos, ações em esfera superior, articulações com os Governos Federal, Estaduais e Municipais visando a estimular o desenvolvimento do PNEF, a divulgação no país e no exterior e outras atividades inerentes à Coordenação Nacional do Programa;
- [...]
- VII - **elaborar e/ou produzir material de divulgação** do Programa;

VIII - **incluir a Educação Fiscal nos programas de capacitação e formação de seus servidores** e nos demais eventos realizados;
 IX - propor medidas que garantam a implementação do PNEF nos Estados;
 X - **destinar recursos regulares à implementação do PNEF**, no âmbito de sua atuação; [...]. sem destaques no original)

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal:

I - **sensibilizar e envolver os seus servidores** na implementação do PNEF;
 II - **institucionalizar e coordenar o Grupo de Educação Fiscal** da Secretaria da Receita Federal (GEFF);

III - **baixar os atos necessários e garantir os recursos**, no âmbito de sua atuação, destinados à implementação do PNEF;

IV - **disponibilizar técnicos para a realização de cursos, palestras, elaboração de materiais diversos e outras ações necessárias** à implementação do PNEF;

V - manter um representante permanente junto ao GEF;

[...]

VII - **incluir a Educação Fiscal nos programas de capacitação e formação de seus servidores** e nos demais eventos realizados;

VIII - **realizar a divulgação do PNEF**; (sem destaques no original)

Compete à Secretaria do Tesouro Nacional (art. 12) e à Secretaria de Fazenda dos Estados (art. 13) requisitos similares aos da Secretaria da Receita Federal:

Art. 14. Compete à Secretaria de Educação dos Estados:

I - Subsidiar pedagogicamente, quando solicitado, os grupos GEF, GEFE, GEFF e GEFM na elaboração de material didático;

II - Sensibilizar e envolver os seus servidores na implementação do PNEF;

III - Baixar os atos necessários e garantir os recursos, no âmbito de sua atuação, destinados à implementação do PNEF;

IV - Disponibilizar técnicos para a realização de cursos, palestras, elaboração de materiais diversos e outras ações necessárias à implementação do PNEF;

V - Incluir a Educação Fiscal nos seus programas de capacitação e formação de seus servidores e nos demais eventos realizados;

VI - Realizar a divulgação do PNEF;

VII - Manter um representante permanente junto ao GEF;

VIII - Manter representantes permanentes junto ao GEFE de cada Estado;

IX - Indicar um representante para participar de cada um dos grupos GEFFS e /ou suas projeções e GEFMS, para o desenvolvimento de ações conjuntas, independentemente ou sem prejuízo das atividades próprias do Programa no Estado;

X - Realizar parcerias de interesse do Programa;

XI - Fornecer dados referentes ao censo escolar, solicitados pela coordenação do PNEF.

Art. 15. Compete à Secretaria de Fazenda ou Finanças dos Municípios:

I - Sensibilizar e envolver os seus servidores na implementação do PNEF;

II - Institucionalizar e coordenar o Grupo de Educação Fiscal Municipal - GEFM;

III - Baixar os atos necessários e garantir os recursos, no âmbito de sua atuação, destinados à implementação do PNEF;

IV - Subsidiar tecnicamente, quando solicitado, os grupos GEF, GEFE e GEFF na elaboração de material didático;

V - Disponibilizar técnicos para a realização de cursos, palestras, elaboração de materiais diversos e outras ações necessárias à implementação do PNEF;

- VI - Incluir a Educação Fiscal nos programas de capacitação e formação de seus servidores e nos demais eventos realizados;
 VII - Realizar a divulgação do PNEF;
 VIII - Realizar parcerias de interesse do Programa.

Art. 16. Compete à Secretaria de Educação dos Municípios:

- I - Subsidiar pedagogicamente, quando solicitado, os grupos GEF, GEFE e GEFF na elaboração de material didático;
 II sensibilizar e envolver os seus servidores na implementação do PNEF;
 III - Baixar os atos necessários e garantir os recursos, no âmbito de sua atuação, destinados à implementação do PNEF;
 IV - Disponibilizar técnicos para a realização de cursos, palestras, elaboração de materiais diversos e outras ações necessárias à implementação do PNEF;
 V - Incluir a Educação Fiscal nos seus programas de capacitação e formação de seus servidores e nos demais eventos realizados;
 VI - Realizar a divulgação do PNEF;
 VII - Realizar parcerias de interesse do Programa;
 VIII - Fornecer dados referentes ao censo escolar, solicitados pela coordenação do PNEF.

A título exemplificativo, apresenta-se a seguir (Quadro 1) a evolução das tentativas de mobilizar a sociedade quanto ao dever cívico de participação, tendo por características básicas temas como a importância social do tributo, a prestação de contas públicas e a cidadania.

Quadro 1 – Evolução das providências federais brasileiras para a Educação Tributária

1992 - 1994	CONFAZ 1995	CONFAZ/PNAFE (BID) 1996	CONFAZ/GET 1997	GETEs 1998
Alguns estados, como o Espírito Santo, realizam ações isoladas de Educação Tributária. Em 1994 surgiu o Plano Diretor de Reforma do Estado com o objetivo de desenvolver uma cultura gerencial na Administração Pública.	Em 1995 foi assinado o Plano Diretor da Reforma do Estado. A reunião do CONFAZ de 1996 sugeriu a criação de um programa continuado de educação tributária em nível nacional.	A reunião do CONFAZ em 1996 planejou a efetivação de parceria com o BID para a realização do PNAFE, com o intuito de modernizar a gestão tributária dos estados por meio da institucionalização de um programa de educação tributária.	A reunião do CONFAZ em 1997 criou o Grupo de Trabalho de Educação Tributária em âmbito federal (GET) com o objetivo de reunir as melhores práticas desenvolvidas sobre o tema em todo o país.	Assinada a Portaria 35, do Ministério da Fazenda, que oficializou o GET e formulou seus objetivos, dentre eles o de acompanhar as atividades dos GETEs.

Fonte: ESAF, 2013, p.6-11; BARROS, 2015, p.63-64.

[Continua]

PNEF	PNAFM (BID) / LRF	PNEF – PI 423 (MF/MEC)	PNEF / Portal Transparência	PNEF
1999	2000	2002	2004	2008
Representantes da Secretaria do Tesouro Nacional e do Ministério da Educação passam a integrar o GET. Em julho de 1999, em virtude da abrangência do Programa, que não se restringe apenas aos tributos, mas também às questões da alocação de recursos públicos arrecadados e da sua gestão (CONFAZ), houve alteração de sua denominação para PNEF.	O BID lançou o Programa Nacional de Apoio à Gestão Administrativa e Fiscal dos Municípios (PNAFM), que tem por finalidade modernizar a Administração tributária municipal nos mesmos moldes do PNAFE. No mesmo ano foi editada a LRF.	O PNEF foi institucionalizado oficialmente pela Portaria Interministerial 413 do MF e do MEC, que instituiu o Grupo de Trabalho de Educação Fiscal (GEF) e seus representantes, além de definir as competências dos órgãos responsáveis pela implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF).	Em 2004 foi lançado o Portal da Transferência, sítio de internet governamental, que possibilita ao cidadão consultar informações a respeito dos repasses dos recursos públicos tanto para servidores quanto para os entes públicos. Nesse mesmo ano foi publicado um documento com o Planejamento Estratégico do PNEF (2004/2007), bem como foram editados e distribuídos os cadernos 1 (Educação fiscal no contexto social), 2 (Relação Estado-sociedade), 3 (Sistema tributário nacional) e 4 (Gestão democrática dos recursos públicos).	Foi desenvolvido um novo Planejamento Estratégico para o período 2008/2011. Foram reeditados os cadernos 1, 2, 3 e 4.

Fonte: ESAF, 2013, p.6-11; BARROS, 2015, p.63-64.

Por essas características, a educação fiscal não é um programa sem projeto ou metodologia, pois obedece a determinados fundamentos, entendidos como condicionantes a uma adequada educação fiscal, considerando:

- 1) a compreensão pelo cidadão do papel do Estado, seus mecanismos de financiamento e o desempenho das funções públicas;

- 2) o entendimento da função socioeconômica do tributo e dos procedimentos fiscais de combate às desigualdades sociais;
- 3) a promoção da justiça fiscal e da ética distributiva;
- 4) a relação harmoniosa e cooperativa entre o cidadão e o Estado;
- 5) o controle social da boa aplicação dos recursos públicos, com vistas à eficiência e à qualidade do gasto;
- 6) o combate às práticas nocivas na gestão pública, tais como corrupção, malversação de recursos, sonegação, e competição fiscal predatória;
- 7) a disseminação das boas práticas de gestão pública, transparência, ética fiscal, cumprimento voluntário, atenção ao contribuinte/cidadão e justiça fiscal;
- 8) a restauração da legitimidade do papel do Estado, pela compreensão e interpretação adequada das suas leis e atos moralmente condicionados (BRASIL, ESAF, 2009).

Qualquer Constituição é a chave mestra de seus cidadãos em termos de norteamentos. Em seu preâmbulo, a Constituição brasileira (BRASIL, 1988) estabelece que a instituição do Estado brasileiro é destinada

[...] a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

Um ponto importante é o fator de entendimento da função socioeconômica do tributo, que indica o entendimento por parte do cidadão sobre o que representa a função socioeconômica do tributo e dos procedimentos fiscais de combate às desigualdades sociais.

A função socioeconômica do tributo materializa-se no cumprimento da função social do Estado em promover o bem comum, a igualdade e a justiça, por meio dos desenvolvimentos social e econômico (BRASIL, ESAF-PNEF, cad.2, 2009). Isso significa que o Estado deve garantir igualdade de condições, baseados em princípios que corrijam as eventuais falhas que impeçam esse desenvolvimento.

Para a ESAF, o financiamento do Estado através dos tributos deve permitir o cumprimento de suas três funções essenciais: (a) garantir os recursos necessários ao Estado para realização de seus fins; (b) ser instrumento de distribuição de renda e

indutor do desenvolvimento social; e (c) contribuir para minimizar as diferenças regionais. Isso só é possível, segundo a gestora do PNEF, com a participação da sociedade (BRASIL, ESAF/PNEF, cad. 3, cad. 4, 2009).

Pelo contexto observado, fica evidenciado que o conhecimento desses princípios independe de orientação formal, destacada pela realização de treinamentos específicos, por exemplo o curso de disseminadores da ESAF, pois quase 50% dos pesquisados, apesar de não terem realizado o curso, demonstram adequado entendimento sobre as obrigações mútuas de cidadãos e do Estado (BORGES; PEREIRA; BORGES, 2015).

Essa percepção reforça os conceitos de ética distributiva e justiça fiscal que se traduzem na busca por Estado justo, de bem-estar social, resultante também da adequada administração de recursos, com equidade, progressividade, neutralidade e simplicidade (CF art. 3º; BRASIL, ESAF, cad. 2 PNEF; MATIAS-PEREIRA, 2009).

Entende-se necessário o entendimento sobre o papel público na promoção da justiça fiscal e da ética distributiva. O fator se coaduna com os princípios constitucionais e de ordem tributária destacados nos artigos 5º e 150 da Constituição Federal. A título de esclarecimento, os princípios adotados pela ESAF (BRASIL, 2009, p.19-21) para fundamentar o PNEF são:

- i. Princípio da legalidade (CF, art. 150, I): tem a finalidade garantir os direitos e os deveres individuais e coletivos, pois, nos Estados democráticos, não apenas os indivíduos são subordinados à lei, mas também a própria administração pública. Nesse sentido, a legalidade, como princípio fundamental do Estado de Direito, não se restringe a vedar ou proibir a tributação sem lei, mas, fundamentalmente garantir, a todo cidadão, segurança jurídica, econômica e social;
- ii. Princípio da anterioridade da lei (CF, art. 150, III, b e c): esse princípio proíbe a exigência de tributo ou seu aumento no mesmo exercício em que tenha sido publicada a lei que o instituiu, a fim de evitar que o contribuinte seja surpreendido pela majoração da carga tributária (É um corolário do princípio da não surpresa);
- iii. Princípio de irretroatividade da lei (CF, art. 150, III, a): esse princípio é também um princípio geral de Direito. Visa a impedir que determinada lei produza efeitos

- sobre fatos ocorridos antes de sua vigência. A lei não deve retroagir, a menos que seja benigna ao contribuinte;
- iv. Princípio da isonomia (caput do art. 5º da CF): trata-se da igualdade de todos perante a lei. Esse princípio aparece na Constituição Federal como um dos cinco direitos fundamentais;
 - v. Princípio da uniformidade da tributação (CF, art. 151, I): “É vedado a União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município”. No entanto, a Constituição permite que a União exerça uma política de incentivos fiscais para promover o equilíbrio entre as diversas regiões do País;
 - vi. Princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º): busca a justiça fiscal e social, pressupondo a exigência maior a quem tem mais condição econômica e isentando ou reduzindo a incidência tributária para os contribuintes com menor capacidade econômica (contribuir de acordo com sua capacidade). Este princípio atende ao imperativo da redistribuição de renda. Em respeito ao princípio, a legislação tributária deve aplicar alíquotas diferenciadas e efetuar redução parcial ou total da base de cálculo, objetivando conformar o tributo o mais próximo possível da real capacidade de pagamento de cada contribuinte;
 - vii. Princípio do não confisco (CF, art. 150, IV): busca proteger o contribuinte contra a possibilidade de o Estado instituir leis e atos que tomem totalmente o seu patrimônio ou a renda do contribuinte. A análise de cada caso permite dizer se há ou não confisco, uma vez que tributos com características diferentes comportam parâmetros diferentes.

Além desses aspectos, a teoria pressupõe que: (i) a educação fiscal é resultado de uma formação sistêmica, voltada a conscientização do contribuinte sobre o papel social do tributo; (ii) está e deve estar inserida no contexto geral da educação e na análise científica dos elementos que conduzem o comportamento do contribuinte; (iii) pode ajudar a consolidar a justiça e a racionalidade do sistema tributário, e a simplificar a administração financeira do Estado, dando um novo sentido ao processo tributário; e (iv) O comportamento fiscal correto é um sintoma, e também uma consequência, de

uma sólida consciência cívica, que é um produto social resultante da educação (SAINZ DE BUNJANDA, 1967; LOBO *et al.*, 2005).

Os ensinamentos acerca dos valores de cidadania são profundamente inovadores, como deve ser considerada a educação fiscal na infância e adolescência. Em outras palavras, entende-se que a importância da participação do indivíduo na definição da política fiscal e na elaboração das leis para sua execução devam ser ensinados e discutidos em sala de aula com os alunos.

Isto porque, em uma sala de aula, do fundamental ao ensino médio, especialmente na atualidade, os alunos devem perceber como terão que enfrentar seu futuro. Além disso, o pagamento voluntário de tributos faz parte do exercício da cidadania, de modo que os recursos públicos também devem ser aplicados segundo prioridades estabelecidas em orçamento e com controle de gastos.

A melhor fase escolar para a educação moral é durante a segunda infância, pois após esta fase a educação moral não se fará mais se suas bases não tiverem sido constituídas. Para Silva, Silva e Montoya (2014), a escola é o centro da cultura moral dessa faixa etária.

Basta, então, ao professor inserir as noções sobre tributos, responsabilidade solidária, ética e moral. Complementarmente também a boa-fé, caracterizada por Cícero em seu *Officiis* [44. a.C.] que, entendida como a fidelidade e a sinceridade das palavras e dos acordos, constitui o próprio fundamento da justiça.

Émile Durkheim (2008, p. 125) pontua que ensinar a moral não é pregá-la, não é inculcá-la,

é explicá-la. Ora, recusar à criança qualquer explicação desse gênero, não tentar fazê-la compreender as razões das regras que ela deve seguir é condená-la a uma moralidade incompleta e inferior. Em vez de enfraquecer a moralidade pública, esse tipo de ensinamento é sua própria condição. Seguramente, essa não é uma tarefa fácil; é preciso apoiar-se em uma ciência que está apenas em vias de se formar.

Na contemporaneidade, entende-se necessária a concorrência de todos para alcançar uma ordem normativa que outorgue efetividade à natureza dos valores, princípios e diretrizes que formam a cultura jurídica da atualidade. Na prática, o Direito se constrói a partir de uma ética inspirada na realidade social (GONZÁLEZ MÉNDEZ, 2001, p. 12-13).

Em sua obra '*Filosofia do Direito Tributário*', Renato Lopes Becho (2010, p. 474-477) vem de encontro ao entendimento do autor desta tese quanto à importância dos

valores na educação fiscal, quando aborda as onze características dos valores especificamente no Direito Tributário:

- a) Bipolaridade – ao valor ‘proteção à tributação confiscatória’, há o uso da tributação para realizar confisco de bens. Contudo, no Brasil, o tributo não pode ser confiscatório;
- b) Implicação – medida de justiça que garante a detenção de propriedade, o desenvolvimento de atividades lícitas e a busca pela subsistência e pela existência economicamente digna. A vedação ao confisco tributário implica a realização do princípio da legalidade, da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, dentre outros;
- c) Referibilidade – a existência do princípio de vedação ao uso de tributação para realizar confisco de bens impõe o exercício da competência estatal com limites, estabelecendo um mínimo de equilíbrio entre Estado e contribuinte;
- d) Preferibilidade – característica dos valores como preferência constitucional, cuja finalidade é sustentar o Estado sem impedir a propriedade privada, a liberdade de atuação econômica e a busca da própria manutenção pelo contribuinte;
- e) Incomensurabilidade – a mais importante característica dos valores para a compreensão do princípio de vedação ao confisco tributário, pois registra a impossibilidade de mensurar, numerar ou quantificar os valores. A impossibilidade de numerar o que seja confisco advém de ser ele um valor e, portanto, incomensurável. Contudo, a incomensurabilidade da proibição da tributação confiscatória não pode ser confundida com a negação do princípio. Diante de uma legislação específica, os operadores do direito podem firmar posição pela confiscatoriedade ou não;
- f) Hierarquização – a vedação à tributação confiscatória é um princípio por natureza, o que a eleva acima dos princípios por decisão. A vedação ao confisco fiscal está abaixo do princípio da liberdade, posicionando-se junto aos princípios da legalidade, igualdade, capacidade contributiva e devido processo legal, por exemplo;
- g) Objetividade – a proibição à tributação com efeito de confisco é objetiva. No entanto, não é suficiente para uma definição absoluta de tributação

confiscatória porque a incomensurabilidade impossibilita a identificação segura e inquestionável da ocorrência do confisco em cada tributação concretamente verificada;

- h) Historicidade – registros históricos indicam tanto a existência de confisco quanto o respeito à sua proibição. A Constituição brasileira não impede, apenas, o confisco direto, puro e simples, mas impede o objetivo dos déspotas, o confisco, utilizando uma ferramenta necessária para o Estado Democrático de Direito: o tributo;
- i) Inexauribilidade – a eventualidade de o sistema tributário atual não ser confiscatório não é garantia de que jamais venha a sê-lo e, por isso, o princípio é inexaurível. Por outro lado, sempre haverá algum contribuinte que se sinta confiscado diante da tributação tanto por uma real situação de suas finanças quanto por não aceitar as escolhas públicas para os gastos governamentais. Assim, pode lançar mão do princípio e procurar fazer com que seu argumento prevaleça e a carga tributária seja reduzida. Na prática, não se pode alcançar a situação ideal de não considerar um determinado tributo como confiscatório, mas, hipoteticamente, a incidência de um tributo poderá se aproximar de um confisco pela dificuldade de se construírem regras totalmente justas;
- j) Realizabilidade – há provas recentes de legislações tributárias declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, comprovando a realizabilidade da não confiscatoriedade tributária;
- k) Atributividade – ao elaborarem a Constituição Federal de 1988, os constituintes atribuíram valor negativo à possibilidade de a tributação ser confiscatória. Essa determinação expressa no Texto Constitucional é uma prova da atributividade do princípio.

Retomando-se Kant, é ele quem define a base da filosofia de valores, postulando a ideia de um sentido, que deriva não de uma coerência lógica, mas de uma exigência prática da razão. Na realidade, o sujeito se submete à lei de um sentido, pois este existe na medida em que a lei o determina.

Jean-Paul Resweber (2002, p. 17) complementa essa ideia, afirmando que “os valores são testemunhas parciais da realização de um ideal ético na cultura e na

sociedade, mas também na ordem de uma natureza trabalhada pelo homem".
Complementa-se: iniciando-se na infância!

Pelo conteúdo até aqui apresentado, defende-se que o Direito é inseparável da ideia da justiça e incluso em seu sentimento, tendo "*uma extraordinária grandeza moral e social uma vez que versa, de maneira direta, sobre o bem dos homens e dos povos*" (HERNÁNDEZ GIL, 1987, p. 550).

A aproximação das práticas educacionais à ideia de que a ciência é livre de valores, tais como a imparcialidade, autonomia e neutralidade, tem sido uma constante na sociedade moderna³⁰.

Ocorre que, com base no sistema de aprendizagem primário (formação cognitiva), as crianças devem ser instruídas sobre os valores da fidelidade, honestidade, veracidade, coerência, ponderação e respeito, que se resumem na ideia de lealdade social. Na atualidade, esses valores têm sido ignorados e/ou desacreditados, gerando conflitos desnecessários.

Os valores cognitivos devem atuar como componentes para a distinção de juízos científicos³¹. Tais valores apresentam-se como uma forma de compreensão da racionalidade humana e, por isso, é necessário haver um diálogo entre a presença dos valores nas teorias educacionais, com enfoque nos juízos científicos.

³⁰ LACEY, H. **Valores e atividade científica** 1. 2. ed. São Paulo: Editora 34, 2008.

³¹ Um estudo mais específico e detalhado dos valores cognitivos, com reforço de como esses valores podem ser inseridos na Educação Científica (Ensino do conteúdo "evolução biológica" nos anos finais da Educação Básica), é apresentado em Lacey (2010).

8 CONCLUSÕES

Esta tese promove reflexões por vezes esquecidas ou ignoradas na atualidade, ou seja, sobre o sentido dos valores na vida cotidiana. Com a finalidade de estruturar seu desenvolvimento, foram buscadas respostas a duas indagações: (i) qual a importância dos valores em matéria de educação/cidadania fiscal?; (ii) a filosofia dos valores pode transcender a educação fiscal?

Para que essas respostas fossem obtidas, tornou-se necessário verificar o conteúdo ético nas chamadas relações jurídicas tributárias, identificar como e quando ocorreu a evolução histórica da tributação e sua imposição, discutir a questão da ética como instrumento de novos paradigmas, buscar compreender a distinção existente entre dever e obrigação com base na Filosofia dos Valores e demonstrar como ocorre o desenvolvimento moral e a importância da educação e da Educação Fiscal. Em resumo, esta tese pretendeu compreender a viabilidade da educação fiscal no contexto da filosofia dos valores.

Ao longo do texto, em que a revisão da literatura volta no tempo à época a.C., buscou-se informar como a ética, a moral, os valores, os homens e o Direito estiveram entrelaçados e em constante evolução desde os primórdios da civilização. Foram constatadas, também, as justificativas para o surgimento dos tributos e as maneiras utilizadas quanto ao seu retorno para as comunidades.

A conformação do sistema financeiro baseado na tributação consolidou-se com a criação das províncias e a cobrança de impostos e taxas de diversas origens cobrada em espécie e, assim, o dever de pagar tributos tornou-se, ao longo dos tempos, um dos deveres constitucionais, obtendo-se a contrapartida de seu reflexo na forma de direitos, também constitucionais.

A Moral deve ser entendida como Ética na relação entre Direito e Moral, mas esta posição é uma das questões mais controvertidas da Filosofia do Direito. Ao mesmo tempo, os valores nunca se realizam inteiramente, colocando o ser humano em esforço contínuo para atingi-los.

Percebeu-se que a transcendência dos valores não significa um estado situado fora do alcance de um ser humano, mas se refere a um movimento contínuo, como Heidegger prelecionava, um ato de abertura e de uma ultrapassagem, próprias ao homem no mundo.

A perversão dos valores foi denunciada inúmeras vezes, mas esta perversão não pode ser entendida no sentido platônico do termo, um sinal da perda de sentido da transcendência, mas como Nietzsche defendeu, esta transcendência é a causa da perversão e da degradação de valores transformados em ideais abstratos, utópicos e ilusórios.

No mesmo sentido, afirma-se que nada é tão perigoso como a evolução dos valores situados em discursos, manifestos pedagógicos e nas cartas ratificadas pelas nações. A inversão dos valores, preconizada por Nietzsche, tem a tendência de nunca acabar. Pode-se, então, considerar, que não são os valores que faltam neste mundo, mas são os sujeitos que faltam aos valores. Daí a constatação de uma reviravolta completa na moral moderna, vendo-se totalmente invertida.

Mesmo com essa inversão na moralidade moderna, confirma-se a hipótese de o operador do direito estar apto a analisar os fatos concretos com fundamento na teorização da Filosofia dos Valores na construção do idealismo jurídico neste momento, especialmente considerando seu interesse maior em manter íntima junção nas relações intersubjetivas à margem da mera formalidade normativa. Como profissional, sabe que sua atividade-fim é a de buscar obter a harmonia entre as partes envolvidas em todo e qualquer conflito.

O ser humano é essencialmente autônomo não por pertencer a uma determinada comunidade, não por compartilhar com os outros uma determinada tradição, mas por ser sujeito de sua razão. Individualmente, tem-se que a autonomia da vontade não significa senão a capacidade do ser humano de dar a si mesmo a lei moral como valor universal. O critério decisivo da personalidade é a autodeterminação e o auto aperfeiçoamento.

A população mundial é de quase 8 bilhões de pessoas, de acordo com dados da Organização das Nações Unidas (ONU). Só no Brasil, há mais de 210 milhões de pessoas que almejam segurança, educação, saúde e sobrevivência, e isso apenas pode ocorrer com a atuação dos governos por meio do recolhimento dos tributos (ONU, 2020). Pode-se, então, refletir sobre a melhor maneira de fazer com que haja coerência lógica e percepção por parte das pessoas quanto ao que seja melhor para todos.

A educação molda o comportamento das crianças para que, quando adultos, tenham sua própria consideração moral e saibam reagir adequadamente frente a situações em que precisem decidir o que fazer e de que maneira podem conviver pacífica e responsabilmente em sociedade. O ser social não nasce com o homem, como também não se desenvolve de modo espontâneo. Cabe ressaltar que a educação tributária não significa o cumprimento das obrigações fiscais rotineiras, mas maior consciência de um dever moral, o fortalecimento do sentido de responsabilidade.

Defende-se que o papel dos valores no desenvolvimento pessoal seja decisivo, cabendo às famílias e às escolas consolidar, por meio da educação, os conceitos de ética, moral e respeito às normas jurídicas junto às crianças e adolescentes para efeito de maior harmonia entre as pessoas e o Estado.

Sintetizando, buscou-se refletir sobre a transcendência da educação fiscal com base na Filosofia dos Valores, a qual se situa no bem imenso da convivência social ao fortalecer o sentido de responsabilidade dos contribuintes graças à ajuda externa coadjuvante na formação de sua personalidade.

Só desta forma, como cidadãos, poderão agir e reagir em benefício próprio e de suas comunidades. Na realidade, há na atualidade um clamor social pela ética, que confirma a projeção histórica dos valores.

8.1 Sugestões

Como os tributos não são vistos com bons olhos devido a uma deficiente distribuição por parte dos governos, e se um adulto não tiver tido esclarecimentos desde seus sete anos de idade, quando seu desenvolvimento moral se encontra em curso, sua predisposição negativa relacionada aos tributos fatalmente ocorrerá.

A simples alfabetização de uma criança já não é tarefa simples, pois demanda uma grande capacidade dos professores em nivelar o conhecimento entre tantas mentes diversificadas e provenientes dos mais diversos meios. O que se pode dizer, então, de uma educação fiscal que atinja a todos?

Tem-se percebido que todos os pesquisadores que se preocupam em identificar possibilidades e metodologias para o ensino tributário e fiscal têm se debatido quanto à sua possibilidade de sucesso, inclusive este autor.

Entretanto, como pode ser constatado nessa tese, percebeu-se que o caminho pode ser a abordagem do desenvolvimento moral dos alunos, enfatizando as maneiras comportamentais desde a infância.

Desde Paulo Freire é patente a identificação que o olhar crítico provém do conhecimento. A cidadania não se constrói à base de superficialidades, pois é necessária sua fundamentação objetiva e explicativa. Ressalta-se, também, que a escola é o centro da cultura moral dessa faixa etária, pois em família a realidade pode ser menos informativa, embora importante.

Respondendo-se ao problema de pesquisa, entende-se que o caminho para o conhecimento e aplicação desse aspecto da cidadania, ou seja, as noções sobre tributos, responsabilidade solidária, ética e moral, deve ser norteado pela ênfase no desenvolvimento moral da criança e do adolescente, o que vai gerar respeito e compreensão sobre os benefícios dos tributos. Aliado a esse aspecto, o próprio conhecimento adquirido vai nortear e fazer questionar o cumprimento dos deveres do Estado na distribuição de seus recursos à sociedade.

Aqui são propostas duas sugestões, sendo a primeira uma melhor conscientização por parte do Estado e das instituições privadas de ensino quanto à melhor remuneração dos professores por seu importante papel, pois eles têm a responsabilidade de fundamentar as escolhas das crianças e adolescentes no caminho da ética e dos valores. A segunda é o Estado divulgar uma campanha para sensibilizar o cidadão quanto à função socioeconômica do tributo, levar-lhe conhecimento sobre administração pública e criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão, como determina o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) para o pleno exercício da cidadania.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, N. **Dicionário de filosofia**. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ACEVEDO-DÍAZ, José Antonio. Proyecto ROSE: relevancia de la educación científica. **Revista Eureka sobre Enseñanza y Divulgación de las Ciencias**, v. 2, n. 3, p. 440-447, 2005. Disponível em: <<http://www.apac-eureka.org/revista/Larevista.htm>>. Acesso em: 05 jan. 2019.

ACEVEDO-DÍAZ, José Antonio; VÁZQUEZ-ALONSO, Ángel; MANASSERO-MAS, María Antonia. **El movimiento Ciencia, Tecnología y Sociedad y la enseñanza de las ciencias**. En Sala de Lecturas CTS+I de la OEI, 2002. Disponível em: <http://www.campusoei.org/salactsi/acevedo13.htm>>. Acesso em: 23 fev. 2019.

AFONSO, Elza. Passos da teoria de Kelsen rumo à construção da Teoria do Direito. In: OLIVEIRA, Júlio Aguiar; TRIVISONNO, Alexandre T. Gomes (Org.). **Hans Kelsen: teoria jurídica e política**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2013.

AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo. **Fundamentos para una Teoría General de los Deberes**. Madrid: Marcial Pons, 2010. [especialmente, Concepciones de la lógica, p. 39-75].

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALZAGA VILLAAMIL, Oscar. Los derechos sociales. In: DERECHO POLÍTICO ESPAÑOL SEGÚN LA CONSTITUCIÓN DE 1978: Constitución y fuentes del Derecho. 2. ed. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 1997. v. I.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. **Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

APARICIO PÉREZ, Antonio. Aportaciones del Derecho Romano a la fiscalidad moderna. **Revista General del Derecho Romano**, n. 12, jun. 2009.

AQUINO, K.; REED, A. The self-importance of moral identity. **Journal Person Sociology Psychology**, v. 83, n. 6, p. 1423, 2002.

AQUINO, K.; FREEMAN, D.; REED, A. et al. Testing a social-cognitive model of moral behavior: the interactive influence of situations and moral identity centrality. **Journal Person Sociology Psychology**, v. 97, n. 1, p. 123, 2009.

ARDANT, Gabriel. **Histoire de l'impôt**, I. Paris: Fayard, 1971.

ARISTÓTELES, 384-322 a.C. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Nova Cultural, 1996. [especialmente, p. 117-320].

ARISTÓTELES, 384-322 a.C. **Órganon**. São Paulo: Edipro, 2005.

ARONFREED, J. The concept of internalization. In: GOSLIN, D. (Ed.). **Handbook of Socialization Theory and research**. Chicago. IL: Rand-McNally, 1969. [especialmente, p. 263-323].

ARONFREED, J. **Conduct and conscience**: the socialization of internalized control over behavior. New York: Academic Press, 1968.

ARONFREED, J. The socialization of altruistic and sympathetic behavior: some theoretical and experimental analyses. In: PUKA, B (ed.). **Moral development: a compendium: defining perspectives in moral development**. New York: Garland Publishing, 1994. [especialmente, v. 1, p. 145-168].

ASÍS ROIG, Rafael. **Deberes y obligaciones en la Constitución**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1991.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BACCELLI, Luca. Diritti Sociali e Obblighi Giuridici. In: BACCELLI, Luca; DI LUCIA, Paolo; FEIS, Guglielmo et al. (COSSUTA, Marco, curatore). **Diritti Fondamentali e Diritti Sociali**. Trieste: Edizioni Università di Trieste, 2011. [especialmente, p. 13-32].

BANDURA, A. Social cognitive theory of moral thought and action. In: KURTINES, W. M.; GEWIRTZ, J. L. (Ed.). **Handbook of Moral behavior and development: theory**. New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates, 1991. [especialmente, v. 1, p. 45-103].

BARASH, D. P. **Sociobiology and behavior**. New York: Elsevier, 1977.

BARILARI, André. **Le consentement à l'impôt**. Paris : Presses de Sciences PO, 2000.

BARILARI, André. Création de valeur et système de valeur. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

BARROS, Rafael Valencio. **A Sociologia Fiscal**: um estudo sobre Educação Fiscal e a relação Estado-contribuinte no Brasil. Dissertação (Mestrado em Sociologia) – Instituto de Filosofia, Sociologia e Política, Universidade Federal de Pelotas, RS, 2015.

BASALI, Rogério Alessandro de Mello. **Alessandro Passerin d'Entreves e Hannah Arendt**: a política e a violência. Tese. (Doutorado em Filosofia) – Unicamp, Campinas, SP, 2010.

BASALI, Rogério Alessandro de Mello. O Estado como força segundo Alessandro Passerin D'Entreves. **Argumentos**, v. 3, n. 5, p. 35-41, 2011.

BAUMANS, Peter. **Kants Ethik**. Die Grundlehre, Würzburg: Königshausen & Neumann, 2000.

BÉCHARD, Ferdinand. **Droit Municipal dans l'antiquité**. Paris: Scientia Verlag Aalen, 1975.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. [especialmente, Primeira parte: A Filosofia do Direito, cap. 2: Filosofia Moral, p. 29-71; Terceira parte: O Direito Tributário a partir da Filosofia, cap. 9: A Filosofia do Direito Tributário, p. 267-331; A classificação dos tributos, p. 267-409].

BECKENKAMP, Joãozinho. Introdução. In: KANT, Immanuel. **Princípios metafísicos da doutrina do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2014. [especialmente, p. XIII-LXXV].

BELTRAME, Pierre. Le consentement de l'impôt: devenir d'un grand principe. **Revue Française de Finances Publiques**, n. 51, p. 81-89, 1995.

BENEVIDES, Maria Victória de Mesquita. Educação para a Democracia. **Lua Nova**, n. 38, p. 225, 1996.

BERGER, Adolf. Tribus. In: **Enciclopedic Dictionary of Roman Law**. Philadelphia: The American Philosophical Society, 1953. [especialmente, p. 744].

BERGLING, K. **Moral Development: the validity of Kohlberg's Theory**. Stockholm: Almqvist & Wiksell International, 1981.

BERGSON, Henri. **Las dos fuentes de la moral y de la religión**. México: Porrúa, 1997.

BERLINGUER, Giovanni. Significato e limiti del reformismo giuridico. In: BARCELLONA, Petro (Ed.). **L'uso alternativo del diritto, 1. Scienza giuridica e analisi del diritto**. Bari: Laterza, 1973.

BERLIRI, Luigi Vittorio. El impuesto justo. **Instituto de Estudios Fiscales IEF**, Madrid, 1986.

BITTNER, R. Das Unternehmen einer Grundlegung zur Metaphysik der Sitten In: HÖFFE, O. (Hrsg.). **Grundlegung zur Metaphysik der Sitten**. Ein kooperativer kommentar. 3. Auflage. Frankfurt am Main: Vittorio Klostermann, 2000.

BLANC, Jacques. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

BLANCH NOUGUÉS, Juan Manuel. Principios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana, **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública**, Madrid, v. 48, n. 247, p. 55 et seq., 1998.

BLANCH NOUGUÉS, Juan Manuel. Ordenación sistemática del Derecho Financiero y Tributario actual y Derecho Fiscal Romano. **Jornadas y Seminarios: Derecho Administrativo Histórico**, n. 1, p. 77 et seq., 2005.

BLASI, A. Moral identity: its role in moral functioning. In: KURTINES, W. M.; GEWIRTZ, J. L. (Ed.). **Morality, Moral behavior and Moral development**. New York: Wiley, 1984. [especialmente, p. 128-139].

BLASI, A. Moral understanding and the moral personality: the process of moral integration. In: KURTINES, W. M.; GEWIRTZ, J. L. (Ed.). **Handbook of Moral behavior and development: an Introduction**. Boston, MA: Allyn & Bacon, 1995. [especialmente, p. 229-253].

BLAU, P. M. **Exchange and power in social life**. New York: John Wiley, 1964.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992. [especialmente, p. 15-25].

BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no pensamento de Emanuel Kant**. 4. ed. Brasília: Ed. UNB, 1997.

BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no pensamento de Kant**. São Paulo: Mandarin Editora, 2000.

BOBBIO, Norberto. **Elogio della mitezza e altri scritti morali**. Milano: Linea d'Ombra Edizioni, 1994.

BORGATTA, Gino. Lo studio scientifico dei fenomeni finanziari. **Giornale Degli Economisti e Rivista Di Statistica**, v. 31, n. 1, p. 1-24, 1920.

BORGATTA, Gino. Lo studio scientifico dei fenomeni finanziari. *Giornale Degli Economisti e Rivista Di Statistica*, v. 31, n. 1, p. 1-24, 1920. In: MC LURE, M. **The scientific study of fiscal phenomena**. The Paretian school and Italian fiscal sociology. London: Palgrave Macmillan, 2007. Citado por GALLO, Franco. Las razones del fisco: ética e justicia en los tributos. Trad. José A. Rozas Valdés, Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011. [especialmente, p. 203-248].

BORGES, Erivan Ferreira; PEREIRA, Jose Matias; BORGES, Gilmara Mendes da Costa. Gestão pública no Brasil: uma proposta de mensuração da educação fiscal do cidadão. **Revista de Contabilidade e Organizações**, n. 25, p.3-15, 2015.

BOTELHO, Paula de Abreu Machado Derzi. **Sonegação Fiscal e Identidade Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

BOUVIER, Michel. **Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt**. 7. ed. Paris: LGDJ, 2005.

BOUVIER, Michel. La question de l'impôt idéal. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

BRANDÃO, Paulo de Tarso. Princípios constitucionais como normas: conceito que ainda precisa ser melhor compreendido no direito brasileiro. In: OLIVIERO, Maurizio; ABREU, Pedro Manoel; PILAU SOBRINHO, Liton Lanes (Org.). **Principiologia Constitucional e Política do Direito**. Itajaí, SC: Univale, 2016. [especialmente, t. 1: Constitucionalismo como elemento para a produção do Direito, p. 48-68].

BRASIL. [especialmente, Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, 05 de outubro de 1988, Seção I, p. 1.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda e Ministério da Educação. Portaria nº 413, de 31 de dezembro de 2002. Implementa o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF). **Diário Oficial da União**, 02 jan. /2003, Seção I, p. 4.

BRASIL. Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) – Planejamento Estratégico 2008/2011. **Ministério da Fazenda**. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2008.

BRASIL. PNEF. **Caderno 1**: Educação Fiscal no Contexto Social. 4. ed. Brasília: Ministério da Fazenda. Ministério da Educação. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal, 2009.

BRASIL. PNEF. **Caderno 2**: Relação Estado e Sociedade 4. ed. Ministério da Fazenda. Ministério da Educação. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. Brasília/DF. 2009.

BRASIL. PNEF. **Caderno 3**: Sistema Tributário Nacional. 4. ed. Ministério da Fazenda. Ministério da Educação. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. Brasília/DF. 2009.

BRASIL. PNEF. **Caderno 4**: Gestão Democrática dos Recursos Públicos. 4. ed. Ministério da Fazenda. Ministério da Educação. Escola de Administração Fazendária – Programa Nacional de Educação Fiscal. Brasília/DF. 2009.

BUGANZA TENORIO, Jacob. La Ética de Antonio Rosmini a partir del Sistema Filosófico. **En-claves del pensamiento**, v. 4, n. 8, p. 107-122, jul./dez. 2010.

BUISSON, Jacques. Impôt et souveraineté. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

BUJÁN Y FERNÁNDEZ, Antonio. Clasicidad del Derecho Fiscal Romano. In: BARROSO, Felipe (Org.). **Temas de Direito Privado**. Fortaleza: Bookmaker, 2010. p. 299-313. [Edição Especial da Revista Jurídica da FA7, v. 7, n. 1]. Disponível em: <https://www.uni7.edu.br/recursos/imagens/File/direito/revista_juridica/revista_juridica_fa7_volume_7.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2019.

BULL, N. J. **Moral judgment from childhood to adolescence**. London: Routledge & Kegan Paul, 1969.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação, elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2009.

CALOGERO, Guido. Ética. In: TRECCANI DEGLI ALFIERI, Giovanni. **Enciclopedia Italiana**. Milano: Treccani, 1932. , v. 14. Atualizada em 2015. Disponível em: <<http://www.treccani.it/enciclopedia/etica/>>. Acesso em: 25 jun. 2019.

CAMPOS, Carlos Álvares da Silva. **O mundo como realidade**. Belo Horizonte: Cardal, 1961.

CARBONE, Carmello. **I doveri pubblici individuali nella Costituzione**. Milano: Giuffré, 1968.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. [especialmente, Introdução, p. 13-14; Dos deveres fundamentais, p. 15-43; Cap. 3: O dever de recolher tributos no Estado Democrático de Direito, p. 123-188].

CARNAP, Rudolf. **Introduction to Semantics**. Harvard: Harvard University Press, 1942.

CARNAP, Rudolf. **The logical syntax of language**. London: Routledge & Kegan Paul, 1937.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, José Maurício de. Experiência moral e valores no pensamento ético de Max Scheler. In: CARVALHO, José Maurício de. **Problemas e teorias da ética contemporânea**. Porto Alegre: Edipucrs, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007a.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007b.

CELANO, Bruno. I diritti nella giurisprudenza anglosassone contemporanea: da Hart a Raz. In: COMANDUCCI, P.; GUASTINI, R. (A cura di). **Analisi e Diritto**. Torino: Giappichelli, 2001. [especialmente, p. 1-58].

CHANEL, Emmanuel de Crouy. La citoyenneté fiscale. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

CHIAVACCI, Enrico. Tassazione. In: CHIAVACCI, Enrico. **Nuovo dizionario di Teologia Morale**. San Paolo: Paulus, 1997. [p. 1361-1366].

CHÖNECKER, Dieter; WOOD, Allen W. **Kants Grundlegung zur Metaphysik der Sitten**. Ein einführender Kommentar. Paberon; München; Wien; Zurich: Schöningh, 2002.

CICERO, Marcus Tullius. **De officiis**. Cambridge. Harvard University Press; Cambridge, Mass.; London, England: William Heinemann, 1913. Disponível em: <<https://ryanfb.github.io/loebolus-data/L030.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2019.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. São Paulo: Almedina Brasil, 2010. [especialmente, Introdução: p. 11-15; Parte I: Teoria dos valores, p. 19-53].

CORASANITI, Aldo. Introduzione e lavori del seminário. In: **IL PRINCIPIO di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale**. Riferimenti comparatistici. Milano, 1994.

D'AGOSTINO, Francesco. Réflexions sur la justice de l'impôt. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

DAGNINO, Renato. Uma história sobre Ciência e Tecnologia, ou começando pela extensão universitária. In: DAGNINO, Renato (Org.). **Estudos Sociais da Ciência e Tecnologia e Política de Ciência e Tecnologia**: abordagens alternativas para uma nova América Latina. Campina Grande, PB: EduePB, 2010.

DAMON, W. Fair distribution and sharing: the development of positive justice. In: PUKA, B. (Ed.). **Moral development**: a compendium. fundamental research in moral development. New York: Garland Publishing, 1994. [especialmente, v. 2, p. 189-254].

DAMON, W. **Moral development**. San Francisco, CA: Jossey-Bass, 1978.

DE LA TAILLE, Yves. Desenvolvimento do juízo moral e afetividade na teoria de Jean Piaget. In: DE LA TAILLE, Yves; OLIVEIRA, Marta Kohl de; DANTAS, Heloysa. **Piaget, Vygotsky, Wallon**: teorias Psicogenéticas em discussão. 24. ed. São Paulo: Summus Editorial, 2014. [especialmente, p. 71-114].

DE LA TAILLE, Yves. Desenvolvimento do juízo moral e afetividade na teoria de Jean Piaget. In: DE LA TAILLE, Yves; OLIVEIRA, Marta Kohl de; DANTAS, Heloysa. **Piaget, Vygotsky, Wallon**: teorias Psicogenéticas em discussão. 25. ed. São Paulo: Summus Editorial, 2016. [especialmente, p. 47-74].

DEL VECCHIO, Giorgio. **Grundlagen und Grundfragen des Rechts:** Rechtsphilosophische Abhandlungen. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht, 1963.

DELAY, Jean; PICHOT, Pierre. **Manual de Psicología.** Barcelona: Toray, 1969.

DEMARCHI, Clovis; COSTA, Ilton Garcia; PROSDÓCIMO, Adolfo Carlos Rúbio. Os deveres fundamentais em contrapartida aos direitos fundamentais na Constituição brasileira. In: OLIVIERO, Maurizio; ABREU, Pedro Manoel; PILAU SOBRINHO, Liton Lanes (Org.). **Principiologia Constitucional e Política do Direito**, Itajaí, SC: Univale, 2016. [especialmente, t. 01: Constitucionalismo como elemento para a produção do Direito, p. 69-86].

DENZIN, Norman K.; LINCOLN, Yvonna. A disciplina e a prática da pesquisa qualitativa. In: DENZIN, Norman K.; LINCOLN, Yvonna; NETZ, Sandra Regina (Org.). **Planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens.** 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

DEWEY, J. Conduct and experience. In: MURCHISON, C. (Ed.). **Psychologies of 1930.** Worcester, MA: Clark University Press, 1930. [especialmente, p. 409-422].

DEWEY, J. **Theory of the Moral life.** New York: Holt, Rinehart & Winston, 1932.

DIAS, Maria Cristina Longo Cardoso. O Direito e a Ética em Bentham e Kant. **Trans/Form/Ação**, v. 38, n. 1, p. 147-166, jan./abr. 2015.

DIDIER, Philippe. La notion de concurrence fiscale. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit.** 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em 28 set. 2019.

DUBAC, Henri. **La révélation divine.** Paris: Édition du Cerf, 1968. [especialmente, t. 1, p. 175-179; 224-231; 263-272].

DUBERGÉ, Jean. La Psicología Social del impuesto en la Francia contemporánea. In: DUBERGÉ, Jean. **Problemas de Psicología Financiera.** Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965.

DURKHEIM, Émile. **A Educação Moral.** Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

DURKHEIM, Émile. **Educação e Sociologia.** Petrópolis, RJ: Vozes, 2011.

DURKHEIM, Émile. **Moral Education.** New York: The Free Press, 1925.

DUSSEL, Enrique. **Ética da libertação: na idade da globalização e da exclusão.** 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a sério.** São Paulo: Martins Fontes, 2007.

EDWARDS, C. P. The comparative study of the development of Moral judgment and reasoning. In: MUNROE, R. L.; MUNROE, R. H.; WHITING, B. (Ed.). **Handbook of**

cross-cultural human development. New York: Garland Press, 1981. [especialmente, p. 501-527].

EISENBERG, N. Pro social development: a multifaceted model. In: KURTINES, W. M.; GEWIRTZ, J. L. (Ed.). **Moral development: an Introduction.** Boston, MA: Allyn & Bacon, 1995. [especialmente, p. 401-429].

EISENBERG, N.; MUSSEN, P. H. **The roots of pro social behavior in children.** New York: Cambridge University Press, 1989.

ENCYCLOPEDIA OF WORLD BIOGRAPH. Detroit: Gale Research, 2013. n. 14: Baruch Spinoza, p. 381-383. Disponível em: <http://lib.hcmup.edu.vn:8080/eFileMgr/efile_folder/efile_local_folder/2013/12/2013-12-10/tvefile.2013-12-10.6006765193.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2019.

ENGLISCH, Joachim. VAT/GST (value added tax/good and services sales tax) and direct taxes: different purposes. In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSON, Eleonor (Coord.). **Value added tax and direct taxation: similarities and differences.** Amsterdam: IBFD, 2009. [especialmente, p. 1-33].

ENRIGHT, R. D. Human development study group. The moral development of forgiveness. In: KURTINES, W. M.; GEWIRTZ, J. L. (Ed.). **Handbook of Moral behavior and development.** New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates, 1991. [especialmente, v. 1: Theory, p. 123-152].

EYSENCK, H. J. The biology of morality. In: PUKA, B. (Ed.). **Moral development: a compendium: defining perspectives in moral development.** New York: Garland Publishing, 1994. [especialmente, v. 1, p. 212-229].

FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito.** Coimbra: Coimbra Ed., 2002.

FEIL, Alexandre André; DIEHL, Liciane; SCHUCK, Rogério José. Ética profissional e estudantes de contabilidade: análise das variáveis intervenientes. **Cadernos Ebape FGV**, v. 15, n. 2, Artigo 4, p. 256-273, abr./jun. 2017.

FEIS, Guglielmo. *Dovere implica potere' a tutela dei Diritti?* In: BACCELLI, Luca; DI LUCIA, Paolo; FEIS, Guglielmo et al. Marco, COSSUTA (Curatore). **Diritti fondamentali e Diritti Sociali.** Trieste: Edizioni Università di Trieste, 2011. [especialmente, p. 81-92].

FELDMAN, Clara. **Encontro: uma abordagem humanista.** Belo Horizonte: Editora Crescer, 2004.

FELIX, G. **Harzburger protokoll.** [s.l: s.n.]: 1983.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **A Ciência do Direito.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário brasileiro da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1973.

FIGUEROA, Miguel Herrera. **Filosofía de los valores**. Buenos Aires: Librería Editorial Universitaria Kennedy Argentina - LEUKA, 1997. [especialmente, A manera de introducción, p. 11-47; Desde los valores y las imágenes - El valor, p. 83-87].

FILIPPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao imposto & eficiência tributária**. Curitiba: Juruá, 2012. Introdução, p. 29-37; Breve análise da realidade brasileira, p. 133-139.

FONBAUSTIER, Laurent. Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte: l'égalité devant l'impôt. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

FREIRE, Paulo. **A importância do ato de ler: em três artigos que se completam**. São Paulo: Cortez, 2005.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia da autonomia: saberes necessários à prática educativa**. 6. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1996.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia da esperança: um reencontro com a Pedagogia do oprimido**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia do oprimido**. 17. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

FRONDIZI, R. **¿Qué son los valores?** México: Fondo de Cultura Económica, 1977.

FURROW, Dwight. **Ética: conceitos-chave em Filosofia**. Porto Alegre: Artmed, 2007.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica**. Petrópolis: Vozes, 1997.

GALLO, Franco. **Las razones del fisco: ética e justicia en los tributos**. Madrid: Marcial Pons, 2011. [especialmente, Introducción, p. 37-46; La justificación ética del tributo, p. 91-109; El principio de capacidad contributiva y la tutela de la persona y de la propiedad, p. 111-133].

GALLO, Franco. Verso un giusto processo tributario. **Rassegna Tributaria**, n. 1, 2003.

GARCÍA-DORADO, Francisco. **Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación**. Madrid: Dykinson, 2004.

GARCIA HOZ, Victor. **Principios de Pedagogía sistemática**. 4. ed. Madrid: Rialp, 1968.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. **Ética: Ética empírica. Ética de bens. Ética formal. Ética valorativa**. 18. ed. México: Porrúa, 1970.

GASTON, Jèze. **Cours élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française**. 5. ed. Paris: M. Giard & E. Briere, 1912.

GAUTHIER, René-A. **La morale d'Aristote**. Paris: PUF, 1963.

GHELEN, Arnold. **Der Mensch**: seine natur und seine stellung in der welt. 16. ed. Bonn: Aula-Verlag, 2009.

GIBBS, J. C. Should Kohlberg's cognitive developmental approach to morality be replaced with a more pragmatic approach? Comment on Krebs and Denton, 2005. **Psychol Review**, n. 113, p. 666-671, 2006.

GIBBS, J. C. Toward na integration of Kohlberg's and Hoffman's theories of morality. In: KURTINES, W. M.; GEWIRTZ, J. L. (Ed.). **Handbook of Moral behavior and development**. New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates, 1991. [especialmente, v. 1: Theory, p. 183-222].

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GILLIGAN, C. **In a different voice**: Psychological theory and women's development. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1982.

GINETTI, Emerson. **A crise dos valores éticos segundo Max Scheler**. Dissertação. (Mestrado em Filosofia) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. Preámbulo. In: GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. **Buena fe y Derecho Tributario**. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, 2001. [p. 9-13].

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 5. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.

GÜNTHER, Sven. **Vectigalia nervos esse rei publicae**: die indirekten Steuern in der Römischen Kaiserzeit von Augustus bis Diokletian. Wiesbaden: Harrassowitz, 2008.

GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

HAAN, N. Moral development and action from a social constructivist perspective. In: KURTINES, W. M.; GEWIRTZ, J. L. (Ed.). **Handbook of Moral behavior and development**. New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates, 1991. [especialmente, v. 1: Theory, p. 251-273].

HAAN, N.; AERTS, E.; COOPER, B. A. B. **On Moral grounds**: The search for practical morality. New York: New York University Press, 1985.

HÄBERLE, Peter. **Le libertà fondamentali nello Stato costituzionale**. Urbino: Arti Grafiche Editoriali, 1993.

HABERMAS, Jürgen. **Faktizität und Geltung**: Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats. Suhrkamp: Auflage, 1998. (Taschenbuch Wissenschaft, v. 1361).

HABERMAS, Jürgen. ¿Fundamentos prepolíticos del Estado democrático? En: HABERMAS, J.; RATZINGER, Joseph. **Dialéctica de la secularización**. Madrid: Ediciones Encuentro, 2006.

HARE, Richard Mervyn. **Ética**: problemas e propostas. São Paulo: Unesp, 2003.

HART, Herbert L. A. bentham on legal rights (1973). In: WELLMAN, C. (Ed.). **Rights and Duties**. New York-London: Routledge, 2002. [especialmente, Conceptual analyses of rights and duties, p. 112-116].

HENKEL, Heinrich. **Einführung in die Rechtsphilosophie**. 2. ed. Munich: Beck Verlag, 1977.

HERNÁNDEZ GIL, Antonio. **Obras completas**. Madrid: Espasa-Calpe, 1987. t. 1. [especialmente, El ordenamiento jurídico (precisiones conceptuales)].

HESSEN, Johannes. **Filosofia dos Valores**. Coimbra: Almedina, 2001. [especialmente, Introdução, 31-42; Ontologia dos valores, p. 43-104; Teologia dos valores, p. 201-247].

HESSEN, Max. **Teoria do conhecimento**. 7. ed. Coimbra: Armênio Amado Editorial, 1980. (Coleção Stvdivm: Temas Filosóficos, Jurídicos e Sociais).

HOFFMAN, M. L. **Empathy and Moral development**: implications for caring and Justice. New York: Cambridge University Press, 2000.

HOFMANN, Hasso. Grundpflichten und Grundrechte. In: ISENSEE, J.; KIRCHHOF, P. (Ed.) **Handbuch des Staatsrechts**. München: Heidelberg, 1992. v. 5.

HOFMANN, Hasso. Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension. **VVDStRL**, n. 41, 1983.

HOGAN, R.; EMLER, N. Personality and moral development. In: KURTINES, W. M.; GEWIRTZ, J. L. (Ed.). **Moral development**: an Introduction. Boston, MA: Allyn & Bacon, 1995. [especialmente, p. 209-277].

HOMANS, G. C. **The Human group**. London: Routledge & Kegan Paul, 1968.

HOMANS, G. C. **Social behavior**: Its elementary forms. London: Routledge & Kegan Paul, 1961.

HÖFFE, Otfried. **Immanuel Kant**. Trad. Christian Viktor Hamm e Valerio Rohden. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

HÖSLE, Vittorio. **Praktische Philosophie in der modernen Welt**. 2. Auflage, München: Beck, 1995.

JACKLING, B. et al. Professional accounting bodies perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education. **Managerial Auditing Journal**, v. 22, n. 9, p. 928-944, 2007.

JAVIER HERRERO, Francisco. **Estudos de Ética e Filosofia da Religião**. São Paulo: Loyola, 2006.

JONAS, Hans. **Le principe de responsabilité**. Paris: Desclée, 1990.

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão prática**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão pura**. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da Metafísica dos costumes e outros escritos**. São Paulo: Martin Claret, 2004.

KANT, Immanuel. **La Metafísica de las costumbres**. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1994.

KANT, Immanuel. **A Metafísica dos costumes**. São Paulo: Edipro, 2003.

KANT, Immanuel. **The Metaphysics of Morals**. Cambridge: Cambridge University Press, 1991.

KANT, Immanuel. **Textos seletos**. Petrópolis: Vozes, 1974.

KAUFMANN, Arthur. **Derecho, Moral e Historicidad**. Madrid: Marcial Pons, 2000. [especialmente, Derecho natural e historicidad, p. 27-37; Derecho y moral, p. 47-49, 51-73].

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KOHLBERG, L. **Essays on Moral development: The Philosophy of Moral development**. San Francisco, CA: Harper & Row, 1981. v. 1.

KOHLBERG, L. **Essays on Moral development: The Psychology of Moral Development**. San Francisco, CA: Harper & Row, 1984. v. 2.

KOHLBERG, L. From is to ought: how to commit the naturalistic fallacy and get away within the study of moral development. In: MISCHEL, T. (Ed.). **Cognitive**

development and Epistemology. New York: Academic Press, 1971. [especialmente, p. 151-235].

KREBS, D. L.; DENTON, K. Toward a more pragmatic approach to morality: a critical evaluation of Kohlberg's model. **Psychol Review**, n. 112, v. 629-649, 2005.

KREBS, D. L.; VAN HESTEREN, F. The development of altruism: toward an integrative model. **Development Review**, n. 14, p. 103-158, 1994.

KRIENKE, Markus. Dignita umana e bene comune. In: SEMINARI PENSARE LA DIGNITA UMANA. Promosso dall'Almo Collegio Borromeo di Pavia, 2011-2012. **Anais...**

LACEY, H. **Valores e atividade científica 1**. 2. ed. São Paulo: Editora 34, 2008.

LACEY, H. **Valores e atividade científica 2**. São Paulo: Editora 34, 2010.

LAPSLEY, D. K.; NARVAEZ, D. A social-cognitive view of moral character. In: LAPSLEY, D. K.; NARVAEZ, D. (Ed.). **Moral development: self and identity**. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum, 2004. [especialmente, p. 189-212].

LARRÈRE, Catherine. Impôts directs et indirects, Économie, politique, droit. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

LASARTE ÁLVAREZ, Javier. **El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público**. Sevilla: Real Academia de Legislación y Jurisprudencia, 1993.

LAURÉ, M. **Tratado de Política Fiscal**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1960.

LEWIS M.; BROOKS-GUNN, J. Toward a theory of social cognition: the development of self. In: UZGIRIS, I. C. (Ed.). **Social interaction and communication during infancy**. San Francisco, CA: Jossey-Bass, 1979. [especialmente, p. 1-20].

LIMA VAZ, Henrique Cláudio. **Escritos de Filosofia II: ética e cultura**. São Paulo: Loyola, 1993.

LIMA, Newton de Oliveira. **O estado de direito em Kant e Kelsen**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

LIMA, Newton de Oliveira. **Teoria dos valores jurídicos: o neokantismo e o pensamento de Gustav Radbruch**. Recife: Fundação Antônio dos Santos Abranches, 2009. [especialmente, Seções 1 e 2, p. 21-49].

LOBO, M. L. D; PARAMIO, M. F.; GARCIA-VERDUGO, A. M.; MUÑO, C.R.; GARCIA, M.L.V. **La Educación Fiscal en España**. Instituto de Estudios Fiscales. Doc. 29/05. Madrid. Espanha, 2005.

LOEVINGER, J. **Ego development: conceptions and theories**. San Francisco, CA: Jossey-Bass, 1976.

LOEVINGER, J. The meaning and measurement of ego development. **American Psychology**, n. 21, p. 195-206, 1966.

LÓPEZ QUINTÁS, Alfonso. **O conhecimento dos valores: introdução metodológica**, São Paulo: É Realizações, 2016. [especialmente, Cap. 2: Aperfeiçoamento metodológico, p. 39-71; Cap. 3: Metodologia relacional do acesso aos valores, p. 73-126].

LÓPEZ QUINTÁS, Alfonso. Prólogo. In: LÓPEZ QUINTÁS, Alfonso. **O conhecimento dos valores: introdução metodológica**. São Paulo: É Realizações, 2016. p. 7-16.

LUCHTERHANDT, Otto. **Grundpflichten als verfassungsproblem in Deutschland**. Berlin: Duncker & Humblot, 1988.

LYONS, David. The correlativity of rights and duties. **Nous**, v. 4, n. 1, p. 47, 1970.

MA, Hing Keung. The moral development of the child: an integrated model. **Frontiers in Public Health**, v. 1, n. 57, p. 1-18, 2013.

MACCORMICK, N. Rights in Legislation. In: HACKER, P. M. S.; RAZ, J. (Ed.). **Law, Morality and Society**. Essays in Honor of H. L. A. Hart. Oxford: Clarendon Press, 1977. [especialmente, p. 199-204].

MALVESTITI, Barbara. Criteri di non bilanciabilità della dignità umana. In: BACCELLI, Luca; DI LUCIA, Paolo; FEIS, Guglielmo et al. (COSSUTA, Marco, curatore). **Diritti Fondamentali e Diritti Sociali**. Trieste: Edizioni Università di Trieste, 2011. [especialmente, p. 113-133].

MALVESTITI, Barbara. **La Dignità Umana a partire dalla “Carta Di Nizza”**: Norma Suprema Non Bilanciabile? Tesi (Dottorato In Filosofia Del Diritto) – Scuola di Dottorato in Scienze Giuridiche, Università Degli Studi Di Milano, 2012.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARINS, James. O desafio da Política Jurídico-Fiscal. In: MARINS, James (Org.). **Tributação e Política**. Curitiba: Juruá, 2005.

MARQUES, Leonardo Nunes. Uma teoria dos deveres fundamentais. In: MARQUES, Leonardo Nunes. **Uma teoria constitucional do tributo: direitos e deveres fundamentais**. Belo Horizonte: Fórum, 2011. (Coleção Fórum de Direitos Fundamentais, 7). [especialmente, cap. 1, item 1.5.1, p. 21-106].

MARTIN OVIEDO, José Maria. Prólogo. In: MARTIN OVIEDO, José Maria. **Problemas de Psicología Financiera**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

MARTÍN QUERALT, Juan Bautista. La constitución Española y el Derecho Financiero. **Hacienda Pública Española**, n. 63, p. 97-131, 1980.

MARTINEZ, Jean-Claude; DI MALTA, Pierre. **Droit Fiscal contemporain**. Paris: Litec, 1989. t. 1.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.) **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993a. v. 1.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993b. v. 1.

MASLOW, A. H. **Motivation and Personality**. 3. ed. New York: Harper & Row, 1987.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas**: a política orçamentária no Brasil. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MC LURE, Michael. The scientific study of fiscal phenomena. In: MC LURE, Michael. **The paretian school and italian fiscal Sociology**. London: Palgrave Macmillan, 2007. [especialmente, p. 203-248].

MEAD, George Herbert. **Mind, self and society**: from the stand point of a Social Behaviorist. Chicago, IL: University of Chicago Press, 1934.

MEHL, Lucien. **Elementos de Ciencia Fiscal**. Barcelona: Bosch Asa Editorial, 1964.

MEHL, Lucien. Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires: mythe et réalité. **Revue Française de Finances Publiques**, n. 51, p. 66-79, 1995.

MEMBIELA, Pedro. Una revisión del movimiento educativo ciencia-tecnología-sociedad. **Enseñanza de las Ciencias**, v. 15, n. 1, p. 51-57, 1997.

MISCHEL, W.; MISCHEL, H. N. A cognitive social-learning approach to morality and self-regulation. In: PUKA, B. (Ed.). **Moral development**: a compendium: defining perspectives in Moral development. New York: Garland Publishing, 1994. [especialmente, v.1, p. 186-210].

MONIZ DOS SANTOS, Maria Eduarda Vaz. Cidadania, conhecimento, ciência e educação CTS: Rumo a "novas" dimensões epistemológicas. **Revista Iberoamericana Ciência Tecnologia Sociedade**, v. 2, n. 6, p. 137-157, 2005.

MOORE, George E. **Principia ethica**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Sistema tributário na Constituição de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

MOREIRA, Cláudia; TOLEDO, Luiz. Introdução. In: LIMA VAZ, Henrique Cláudio. **Ética e Direito**. São Paulo: Ed. Loyola, 2002. [especialmente, p. 9-29].

MORELLI, Alessandro. **I paradossi della fedeltà alla Repubblica**. Milano: Giappichelli, 2013a.

MORELLI, Alessando. I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà. In: VENTURA, L.; MORELLI, A. (Org). **Principi costituzionali**. Milano: Giuffrè, 2013b.

MORESO, José Juan; RODRÍGUEZ, Jorge Luis. Estudio Introductorio. In: ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo. **Fundamentos para una teoría general de los deberes**. Madrid: Marcial Pons, 2010. [especialmente, p. 11-38].

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Lisboa: Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar imposto**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015. [especialmente, Capítulo preliminar - O tema dos deveres fundamentais, p. 15-40; O tema dos deveres fundamentais - Um tema (relativamente) esquecido, p. 15-27; O tema dos deveres fundamentais - Duas perspectivas inadequadas dos deveres fundamentais, p. 28-35; Cap. I: O conceito dos deveres fundamentais, p. 41-100; Cap. II: A estrutura dos deveres fundamentais, p. 101-181; Parte I - Síntese das principais teses, Capítulo I: O conceito dos deveres fundamentais, p. 674-675; Parte II - Configuração constitucional do dever de pagar impostos, p. 679-696].

NALINI, José Renato. **Ética geral e profissional**. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

NAVAL, Concepción. **Educар ciudadanos**: la polémica liberal comunitarista en educación. Pamplona: EUNSA, 1995.

NINO, Carlos Santiago. **The Ethics of Human Rights**. Oxford: Oxford University Press, 1991.

NODARI, Paulo César. **Sobre Ética**: Aristóteles, Kant e Levinas, Caxias do Sul, RS: Educs, 2010. [especialmente, Cap. 1: A ética aristotélica: felicidade com o bem supremo em Aristóteles, p. 13-47; Cap. 2: Kant e a revolução copernicana na ética, p. 49-72].

OLIVEIRA, Manfredo Araújo. **Ética e sociabilidade**. São Paulo: Loyola, 1993.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PALADIN, Livio. **Diritto Costituzionale**. 3. ed. Padova: Cedam, 1998.

PASSARIN D'ENTRÈVES, Alessandro. **Derecho Natural**. Madrid: [s.n.], 1972.

PASSERIN D'ENTRÈVES, Alessandro. **La Dottrina dello Stato**. 2. ed. Turim: Stamperia Editoriale Rattero, 1967.

PAULSEN, Leandro. Prefácio. In: CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2014. [especialmente, p. 7-9].

PAUNER CHULVI, Cristina. **El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos Y Constitucionales, 2001. [especialmente, Capítulo Segundo: El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos: su enunciado constitucional, p. 61-139].

PAUPÉRIO, Arthur Machado. **O Estado e a realidade nacional**. Rio de Janeiro: Academia Brasileira de Ciências Morais e Políticas, 1991.

PAUSCH, Alfons; PAUSCH, Jutta. **Kleine weltgeschichte der Steuerzahler – Steueruntertanen – Steuerrebelln – Steuerbürger**. Kohn: Dr. Otto Schmidt KG, 2000.

PECES-BARBA MARTINEZ, Gregorio. **Curso de Derechos Fundamentales: teoría general**. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 1995.

PECES-BARBA MARTINEZ, Gregorio. **Los deberes fundamentales**. 1987. Disponível em: <<https://www.studocu.com/en/document/universita-degli-studi-di-foggia/filosofia-del-diritto-ii/summaries/teoria-dei-diritti-fondamentali-g-peces-barba/1119711/view>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

PECES-BARBA MARTINEZ, Gregorio; FERNÁNDEZ, Eusébio; ASÍS ROIG, Rafael. **Curso de teoría del Derecho**. Madrid: Marcial Pones, 2000.

PEDRO, Ana Paula. Ética, moral, axiologia e valores: confusões e ambiguidades em torno de um conceito comum. **Kriterion**, n. 130, p. 483-498, 2014.

PELLETIER, Marc. Existe-t' il une approche post-moderne de la fiscalité? L'exemple de la C.S.G. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

PEPE, Gabriele. **La Solidarietà intergenerazionale quale strumento di giustizia redistributiva**. Commento A Corte Costituzionale n. 173 Del 2016. 2016. Disponível em: <<http://www.contabilita-pubblica.it/Dottrina2016/7.PEPE.pdf>>. Acesso em: 11 fev. 2019.

PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, José Luis. **El principio de capacidad contributiva**. Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2008.

PIAGET, Jean. **The Moral judgment of the child**. London: Routledge & Kegan Paul, 1932.

PICAVET, Emmanuel. Critères de justice et imposition du capital. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set .2019.

PINHEIRO, Thais Cristine; WESTPHAL, Murilo; PINHEIRO, Terezinha de Fátima. Abordagem CTS e os PCN-EM: uma nova proposta metodológica ou uma nova visão de mundo? In: ENCONTRO NACIONAL DE PESQUISA EM EDUCAÇÃO EM CIÊNCIAS, Associação Brasileira de Pesquisa em Educação em Ciências, 5. **Atas do V ENPEC**, n. 5, p. 1-11, 2005.

PLAGNIET, Bernard. Les nouveaux impôts. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

PLATÃO. **Sofista**. São Paulo: Abril Cultural, 1972. [especialmente, p. 135-203].

POLACCHINI, Francesco. Il Princípio di Solidarietà. In: MEZZETTI, Luca. (Org.). **Diritti e doveri**. Torino: Giappichelli, 2013. [especialmente, p. 227 et seq.].

PONT MESTRES, Magin. **El problema de la resistencia fiscal**: sus causas a la luz de la Psicología, su solución a través del Derecho financiero y de la Educación fiscal. Barcelona: Casa Editorial Bosch, 1972. [especialmente, Parte Tercera: Conciencia fiscal y mentalidad fiscal, p. 93-156; Parte Quinta, II: Transcendencia de la educación fiscal, p. 252-268].

PONTES DE MIRANDA. **Sistema de Ciência Positiva do Direito**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. v. 1.

QUARESMA, Ruben de Azevedo. **Ética, Direito e cidadania**: Brasil sociopolítico e jurídico atual. Curitiba: Juruá, 2008. [especialmente, Cap. 3: Ética, p. 36-100; Cap. 4: Cidadania, p. 101-110].

RACINE, Pierre-François. Le juge, arbitre de l'impôt. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

RADBRUCH, Gustav. **Rechtsphilosophie**. 6. ed. Stuttgart: Koehler, 1963.

REALE, Giovanni. **História da filosofia antiga**. São Paulo: Loyola, 1994. v. II.

- REALE, Giovanni. **História da Filosofia: de Spinoza a Kant** /Giovanni Reale, Dario Antiseri. Trad. Ivo Storniolo. São Paulo: Paulus, 2005. v.4.
- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 17. ed., 2. reimpro. São Paulo: Saraiva, 1999.
- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 19. ed., 3. reimpr. São Paulo: Saraiva, 2002.
- RAWLS, John. **Théorie de la justice**. Paris: Éditions de Seuil, 1987.
- RAWLS, John. **A Theory of Justice**. New York: Oxford University Press, 1971.
- REESE-SCHÄFER, Walter. **Grenzgötter der Moral**. Frankfurt: Suhrkamp, 1997.
- REST, James R. **Development in judging Moral issues**. Minneapolis, MN: University of Minnesota Press, 1979.
- REST, James R. **Moral development: advances in research and theory**. New York: Praeger, 1986.
- RESWEBER, Jean-Paul. **A filosofia dos valores**. Coimbra: Almedina, 2002. [especialmente, Referências históricas, p. 13-19; As teorias do valor, p. 71-89; O juízo ético, p. 91-102].
- RETUS, F. Il princípio di solidarietà. In: MEZZETTI, L. (Org.). **Principi costituzionali**. Torino: Giappichelli Ed., 2011.
- RICHTER, Ivone Mendes. **Interculturalidade e estética do cotidiano no ensino das artes visuais**. São Paulo: Mercado de Letras, 2003.
- RICHTER, Ivone Mendes. Rumo a uma concepção holística de formação docente. **Expressão**, v. 1, n. 1, p. 120-124, jan./jun. 2004.
- ROIG, Rafael de Asís. **Deberes Y obligaciones en la Constitución**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- ROSENHAN, D. Some origins of concern for others. In: LONDON, P.; ROSENHAN, D. (Ed.). **Foundations of abnormal Psychology**. New York: Holt, Rinehart & Winston, 1969. [especialmente, p. 491-507].
- ROSENHAN, D.; LONDON, P. Character. In: LONDON, P.; ROSENHAN, D. (Ed.). **Foundations of abnormal Psychology**. New York: Holt, Rinehart & Winston, 1968. p. 267-279.
- ROSMINI, Antonio. **Filosofia del Diritto**. Pádua: CEDAM, 1967. [v. I: A cura di R. Orecchia].

ROSMINI, Antonio. Sistema filosofico. **Opere varie**, Casale, 1850.

ROSS, William David. **Aristote**. Paris: Payot, 1930.

ROSSI, E. Art. 2. In: BIFULCO, R.; CELOTTO, A.; OLIVETTI, M. (Org.). **Commentario alla Costituzione**. Torino: Utet, 2006. [especialmente, p. 38 et seq.].

ROTHACKER, Erich. **Die Schichten der Persönlichkeit**. Bonn: Bouvier, 1952.

ROZAS VALDÉS, José Andrés. De la Justicia tributaria a la Justicia financiera. **Revista Empresa Y Humanismo**, v. 15, n. 2, p. 111-128, 2012.

ROZAS VALDÉS, José Andrés. Por la senda de la justicia en la aplicación del tributo. En: CASTILLO FREYRE, Mario; COLLANTES GONZÁLEZ, Jorge Luis; LÓPEZ DE ROMAÑA, Ignacio (Coord.). **Tributación y Derecho**. Liber in Memoriam Juan Lino Castillo Vargas. Lima: Palestra Ed., 2009. [especialmente, p. 187-204].

SÁ, Antônio Lopes de. **Consciência ética**. Curitiba: Juruá, 2010. [especialmente, Essência de uma consciência ética, p. 9-11; Origem da consciência, p. 13-16; Vida consciente e ética, p. 19-21; Atitude e consequências, p. 73-77].

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955. t. V.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Teoría de la educación tributaria. **Hacienda y Derecho**. Instituto de Estudios Políticos, v.9, n. 24 p. 343-500, Madrid, 1967.

SALGADO, Joaquim Carlos. Contas e ética. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, v. 30, jan./mar. 1999.

SALGADO, Joaquim Carlos. O estado ético e o estado poético. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, v. 24, n. 2, p. 3-34, abr./jun. 1998.

SALGADO, Joaquim Carlos. **A idéia de Justiça em Kant: seu fundamento na liberdade e igualdade**. 2. ed. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 1995.

SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça em Kant: seu fundamento na liberdade e na igualdade**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012. [especialmente, Liberdade externa e suas consequências, p. 174-182].

SALGADO, Joaquim Carlos. **A idéia de justiça no mundo contemporâneo: fundamentação e aplicação do direito como maximum ético**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo: fundamentação e aplicação do Direito como maximum ético**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. [especialmente, Introdução, p. 1-18; A justiça formal, p. 101-145].

SALGADO, Karine. A república, o justo e suas consequências na leitura de Kant. In: HORTA, José Luiz Borges; SALGADO, Karine. **História, Estado e Idealismo alemão**. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 2017. [especialmente, p. 43-56].

SALGADO, Ricardo Henrique Carvalho. Gadamer: os elementos da sensibilidade: a linguagem e a historicidade. In: SALGADO, Ricardo Henrique Carvalho. **A fundamentação da ciência hermenêutica em Kant**. Belo Horizonte: Decálogo, 2008. [especialmente, Cap. 2, p. 39-70].

SANTORO PASSARELLI, Francesco. **Dottrine generali del Diritto Civile**. 9. ed. Napoli: [s.n.], 1989.

SCHELER, Max. **Ética, nuevo ensayo de fundamentación de un personalismo ético**. Buenos Aires: Revista de Occidente, 1948.

SCHELER, Max. **Der Formalismus in der Ethik und die materiale Wertethik: Gesammelte Werke, Band 2, A**. Bern: Francke, 1954.

SCHELER, Max. **Da reviravolta dos valores**. 2. ed. Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes; Bragança Paulista, São Paulo: Ed. Universitária, 2012. (Coleção Pensamento Humano). [especialmente, Para a reabilitação da virtude, p. 21-42; O ressentimento na construção das morais, p. 43-182].

SCHMÖLDERS, Günter. Lo irracional en la hacienda pública. In: SCHMÖLDERS, Günter. **Teoría general del impuesto**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965.

SCHNEEWIND, Jerome B. **A invenção da autonomia: uma história da filosofia moral moderna**. São Leopoldo: Unisinos, 2001.

SCURO NETO, Pedro. **Sociologia Ativa e Didática**. São Paulo: Saraiva, 2003.

SEBASTIÁN HERRADOR, Mariano. Reflexiones sobre la enseñanza de la fiscalidad: Economía, Hacienda Y Derecho. **Revista de Derecho Financiero**, Madrid, n. 47, p. 603, 1962.

SELIGMAN, Edwin R. A. **Essays in taxation**. Barcelona, Singapore: Athena University Press, 2004.

SELMAN, R. L. Social-cognitive understanding: a guide to educational and clinical practice. In: LICKONA, T. (Ed.) **Moral Development and Behavior: Theory, Research, and Social Issues**. New York: Holt, Rinehart & Winston, 1976. [especialmente, p. 299-316].

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILBER, John Robert. The Copernican revolution in ethics: the good reexamined. **Kant Studien**, n. 51, p. 85-101, 1959/1960.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

SILVA, Eliane Paganini da; SILVA, Luana Cristine Franzini da; MONTOYA, Adrián Oscar Dongo. A Educação Moral: de Durkheim a Piaget. **Luminária**, v. 16, n. 2, p. 1-26, 2014. Disponível em: <periodicos.unespar.edu.br › index.php › luminaria › article › download/332>. Acesso em: 24 out. 2019.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVA, Ricardo Micheloni. A coisa julgada, Direito Tributário e o Novo CPC. **Revista de Estudos Tributários**, v. 19, n. 110, p. 630-652, 2016.

SIMPSON, S.; ONUMAH, J. M.; OPPONG-NKRUMAH, A. Ethics education and accounting programs in Ghana: does university ownership and affiliation status matter? **International Journal of Ethics Education**, v. 1, n. 1, p. 1-14, 2015.

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a natureza e as causas das riquezas das nações**, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1950. v. 2.

SNAREY, J R. Cross-cultural universality of social-moral development: a critical review of Kohlbergian Research. **Psychol Bull**, n. 97, p. 202-232, 1985.

SORENSEN, D. P.; MILLER, S. E.; CABE, K. L. Developing and measuring the impact of an accounting ethics course that is based on the moral philosophy of Adam Smith. **Journal of Business Ethics**, p. 1-17, 2015.

SPENGLER, Oswald Arnold Gottfried. **Neubau des deutschen Reiches**. Munchen: CH Becksche, 1924.

SPICER, M. W.; BECKER, L. A. Fiscal inequity and tax evasion: an experimental approach. **National Tax Journal**, n. 33, p. 171-175, 1980.

STEICHEN, Alain. La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

STERN, Klaus. **Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland**, Bd 3/2. München: Beck, 1994.

TAMMELO, Ilmar. **Theorie der Gerechtigkeit**. Berlin: Alber, 1977. [especialmente, p. 42-45].

TENREIRO-VIEIRA, Celina; VIEIRA, Rui Marques. Educação em ciências e em matemática numa perspectiva de literacia: desenvolvimento de materiais didáticos com orientação CTS / pensamento crítico (PC). In: SANTOS, Wilson Luiz Pereira dos; AULER, Décio. **CTS e educação científica: desafios, tendências e resultados de pesquisas**. Brasília: Ed. UNB, 2011. [especialmente, Cap. 14, p. 417-437].

TERRA, Ricardo R. **Kant e o Direito**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2004.

THIBAUT, J. W.; KELLEY, H. H. **The Social Psychology of groups**. New York: John Wiley & Sons, 1959.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2012. [especialmente, Cap. A: Introdução, p. 7-12; Cap. B, Item I: Ética tributária dos poderes do Estado, p. 13-69; Cap. B, Item II: Ética fiscal para autoridades fazendárias p. 70-71; Cap. B, Item III: Deficiências da moral tributária p. 72-95; Cap. C, Item II: Ética fiscal do contribuinte, p. 103-111; Cap. C, Item III: A conexão entre a moral tributária do Estado e dos contribuintes, p. 111-116; Cap. D, Item I: O bem jurídico a proteger na concepção do Estado de Direito, p. 120-123].

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça fiscal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. [especialmente, p. 173-196].

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRANNOY, Alain. Impôts négatifs et Théories de la Justice. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

TRONCOZO Y TRONCOZO, João. ICM - não cumulatividade. **Revista de Direito Tributário RDT**, n. 4, p. 270-284, 1983.

VAN PARIJS, Philippe. Philosophie de la fiscalité pour une économie mondialisée. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

VANONI, Ezio. La finanza e la giustizia sociale. **Annata**, v. 39, n. 11-12, 1943.

VANONI, Ezio. La finanza e la giustizia sociale. In: TRAMONTANA, A. **Scritti di Finanza Pubblica e di Politica Economica**. Padova: Cedam, 1976. [especialmente, p. 103-121].

VANONI, Ezio. **Natura ed interpretazione delle leggi tributarie**. Padova: Cedam, 1932.

VARELA DIAZ, Santiago. La idea de deber constitucional. **REDC**, n. 47, 1984.

VARNEROT, Valérie. Entre essentialisme et existentialisme de la théorie des sources: les sources non formelles du droit fiscal. In: AFPD. Association Française de Philosophie du Droit. **Archives de Philosophie du Droit**. 2002. Disponível em: <<http://www.philosophie-droit.asso.fr/sommaire.php?an=2002>>. Acesso em: 28 set. 2019.

VERDROSS, Alfred. **Abendländische Rechtsphilosophie Ihre Grundlagen Und Hauptprobleme in Geshichtlicher Schau**. Wien: Springer Verlag, 1958.

VIEIRA, Rui Marques. **Formação continuada de professores do 1º e 2º Ciclos do Ensino Básico para uma Educação em Ciências com Orientação CTS/PC**. Dissertação (Doutorado em Didáctica) – Universidade de Aveiro, Portugal, 2003.

VIEIRA, Tereza Rodrigues; MARTINS, João Paulo Nery dos Passos. **Ética no Direito**. Petrópolis: Vozes, 2007. (Coleção Ética nas Profissões).

VIGORITA, Túlio Spagnuolo; MERGOGLIANO, Felice. Tribunale: utilitarismo, verbete tributí, Diritto Romano. In: ENCICLOPEDIA del Diritto, v. 45, p. 86 et seq., 1992.

WAGNER, Adolph. **Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart**. Glashütten in Taunus: Detlev Auvermann KG, 1973.

WALLACE, Sherman Leroy. **Taxation in Egypt from Augustus to Diocletian**. New York: Greenwood, 1938.

WALLON, Henri. **A evolução psicológica da criança**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

WILSON, E. O. **Sociobiology: the new synthesis**. Cambridge, MA: Belknap, 1975.

WINDELBAND, Wilhelm. Was ist Philosophie? In: **Präludien**. Aufsätze und Reden zur Einleitung in die Philosophie. 3. ed. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1907.

WOOD, Allen W. **Kant: uma introdução**. Porto Alegre: Artmed, 2008.

ZARAGÜETA, Juan. **Psicología fundamental**. 2. ed. Madrid: Labor, 1953.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2017. [especialmente, Cap. 1: Notas conceituais para identificar o Sistema Tributário, p. 31-60; Cap. 2: A tributação na antiguidade, p. 61-99].

ZORNOZA PÉREZ, Juan J. El equitativo reparto de gasto público y los derechos económicos y sociales. **HPE**, n.113, p. 41-54, 1998.