



HERMENÊUTICA FILOSÓFICA E INTERPRETAÇÃO TRIBUTÁRIA AXIOLÓGICA RACIONAL – A CONSTRUÇÃO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO MAIS COOPERATIVO E JUSTO

Philosophical Hermeneutics and rational axiological tax interpretation – the construction of a more cooperative and fair tax system

Luís Cesar Souza de Queiroz

Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0399-7275>

E-mail: lqueiroz.jus@gmail.com

Trabalho enviado em 19 de dezembro de 2025 e aceito em 19 de dezembro de 2025



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.



Rev. Quaestio Iuris., Rio de Janeiro, Vol. 18, N.01, 2025, p. 147-182

Luís Cesar Souza de Queiroz

DOI: 10.12957/rqi.2025.95809

RESUMO

O trabalho objetiva demonstrar a utilidade da teoria hermenêutica filosófica como fundamento da elaboração de uma interpretação tributária que possibilite a construção do sistema tributário brasileiro especialmente informado pelos princípios constitucionais da cooperação e da justiça. O método utilizado é o da pesquisa bibliográfica no campo do direito, filosofia, teoria geral do direito, direito constitucional e direito tributário. Foi possível desenvolver um instrumental teórico, que possibilitou avançar numa consistente proposta de interpretação que se apresenta adequada para a construção do sistema tributário brasileiro no qual os princípios assumem um papel fundamental. A ideia de interpretação como construção de sentido de natureza axiológica racional, contribuiu para a elaboração de uma noção de princípio jurídico que se qualifica com suficiente carga hermenêutico-normativa. As contribuições da teoria hermenêutica filosófica e da tese da interpretação axiológica racional serviram de fundamento epistemológico para demonstrar que a presença do princípio constitucional da cooperação tributária apresenta força axiológico-normativa elevada e suficiente para informar a elaboração de normas e a adoção de programas e projetos que revelam a transformação de um doentio ambiente tributário antes caracterizado por conflitos para um ambiente mais saudável de colaboração mútua entre os atores tributários.

Palavras-Chaves: Hermenêutica Filosófica; Interpretação Tributária; Normatividade; Princípio da Cooperação; Justiça tributária.

ABSTRACT

The work aims to demonstrate the usefulness of philosophical hermeneutic theory as the foundation for developing a tax interpretation that enables the construction of the Brazilian tax system, especially informed by the constitutional principles of cooperation and justice. The method used is bibliographic research in the fields of law, philosophy, general theory of law, constitutional law, and tax law. It was possible to develop a theoretical framework that allowed for advances toward a consistent interpretive proposal suitable for building the Brazilian tax system in which principles play a fundamental role. The notion of interpretation as a rational, value-oriented construction of meaning nature contributed to formulating a notion of legal principle endowed with sufficient hermeneutic-normative substance. The contributions of philosophical hermeneutic theory and the thesis of rational axiological interpretation served as the epistemological foundation to demonstrate that the presence of the constitutional principle of tax cooperation possesses elevated and sufficient axiological-normative force to guide the drafting of norms and the adoption of programs and projects that express the transformation of a previously conflict-ridden tax environment into a healthier one of mutual collaboration among tax actors.

Keywords: Philosophical Hermeneutics; Tax Interpretation; Normativity; Principle of Cooperation; Tax Justice.

1. INTRODUÇÃO

A construção de um sistema tributário justo e cooperativo no Brasil demanda um aprofundamento teórico que transcenda a simples aplicação normativa, necessitando uma compreensão mais ampla e interdisciplinar, com especial atenção para o papel que desempenham os valores e os princípios constitucionais. Pretende-se demonstrar a relevância e a aplicabilidade da hermenêutica filosófica como fundamento epistemológico para a interpretação tributária no contexto brasileiro, particularmente relevante para a construção de um sistema tributário informado pelo princípio constitucional da cooperação tributária. Esse estudo decorre da necessidade premente de superar o ambiente tributário conflituoso e hostil ainda predominante no Brasil em prol de uma convivência mais saudável e solidária entre os atores tributários.

O artigo encontra-se organizado em cinco partes principais: inicialmente, expõe-se a relevância do profícuo diálogo com a hermenêutica filosófica, com ênfase nas contribuições de Hans-Georg Gadamer; a seguir, desenvolvem-se as condições para a construção do sistema tributário brasileiro segundo a hermenêutica filosófica e a interpretação axiológica racional, com o enfrentamento dos dilemas hermenêuticos e a consolidação da normatividade dos princípios jurídicos; a quarta seção trata da aplicação do princípio da cooperação tributária no combate à esquizofrenia do ambiente tributário e na promoção da justiça fiscal; terminando com as considerações finais, que indicam os caminhos para o aperfeiçoamento do sistema tributário e apontam o espaço para o desenvolvimento de futuras pesquisas.

Enfatiza-se que a efetivação do princípio da cooperação tributária demanda um diálogo franco, transparente e responsável, amparado pela hermenêutica filosófica e pela interpretação axiológica racional, que reconhecem a indissociabilidade entre valores, razão, contexto histórico e cultural no processo interpretativo.

Assim, esta investigação pretende apresentar os fundamentos e o caminho para que sejam efetivamente implementadas medidas para a construção de um sistema tributário mais cooperativo, informado pelos valores constitucionais mais elevados, como a dignidade da pessoa humana, a solidariedade e a fraternidade, em prol da realização da tão almejada justiça tributária.

2. O PROFÍCUO DIÁLOGO COM A HERMENÊUTICA FILOSÓFICA: AS CONTRIBUIÇÕES DE HANS GADAMER

Hans-Georg Gadamer nasceu em 11 de fevereiro de 1900 e faleceu em 13 de março de 2002, aos 102 anos. É considerado um dos maiores pensadores do século XX e o grande nome da hermenêutica filosófica. Teve como *magnum opus* o livro *Verdade e Método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica* (*Wahrheit und Methode: Grundzüge einer philosophischen*



Hermeneutik). Seu objetivo central é a perquirição de como se desenvolve o processo de conhecimento humano. Justiça seja feita a Gadamer: sua proposta de título para o livro, que não foi aceita pelo editor, era mais fidedigna ao objeto da obra: *Geschehen und verstehen* (*Acontecer e compreender*). Título que ressaltaria a aproximação entre o “acontecer” (*Geschehen*) de Hegel e o “compreender” (*Verstehen*) de Heidegger. O próprio Gadamer (2013, p. 391) esclarece que a tarefa da hermenêutica é elucidar as condições sob as quais ocorre a compreensão, não desenvolver um procedimento ou método da compreensão ou da interpretação. Gadamer contribui de forma singular para a teoria do conhecimento, à medida que chama a atenção para as condições de possibilidade e as limitações humanas de compreender, interpretar e aplicar.

Apesar de Gadamer não apresentar sua teoria com foco no Direito, suas contribuições são extremamente valiosas para a Ciência do Direito e para a prática jurídica. Questões de enorme relevância, especialmente para a área jurídica, podem ser mais bem compreendidas e resolvidas a partir das contribuições da teoria gadameriana. Saber o que significa interpretar, qual o papel do intérprete, se o intérprete apenas descreve o objeto interpretado ou se constitui o conceito desse objeto, se a atividade do intérprete é desenvolvida com neutralidade ou mediante valoração, se a interpretação deve ser desenvolvida com o propósito de identificar a intenção do autor (p. ex., *mens legislatoris*) e se deve se reportar ao sentido existente no momento da produção do objeto, se a divergência na interpretação é algo natural, se a indeterminação conceitual é algo intrínseco ao processo de conhecimento, se o diálogo franco e aberto a possibilidades é fundamental para o processo de interpretação e aplicação, bem como se esse diálogo é um importante modo de evitar conflitos e solucionar pacificamente os que surgirem, são algumas das questões mais controvertidas entre os estudiosos do Direito. A teoria hermenêutica de Gadamer pode ser um valioso instrumento para o enfrentamento dessas questões e para a construção de um sistema jurídico mais cooperativo e justo.

Gadamer (2013, p. 18), no prefácio a 2ª edição, já apresenta uma sinalização acerca de como concebe a atividade de interpretação ao asseverar que “a compreensão nunca é um comportamento subjetivo frente a um ‘objeto’ dado, mas pertence à história efetual, e isto significa, pertence ao ser daquilo que é compreendido”.

Um conceito fundamental na teoria hermenêutica de Gadamer (2013, p. 355) é o de *círculo hermenêutico*. Esse conceito, que já havia sido desenvolvido por Heidegger, é retomado por Gadamer que lhe confere um caráter positivo:

É por isso que retomamos a descrição heideggeriana do círculo hermenêutico a fim de que o novo e fundamental significado que adquire aqui a estrutura circular possa se tornar fecundo para nosso propósito. Heidegger escreve: "Embora possa

ser tolerado o círculo não deve ser degradado a círculo vicioso. Ele esconde uma possibilidade positiva do conhecimento mais originário, que, evidentemente, só será compreendido de modo adequado quando ficar claro que a tarefa primordial, constante e definitiva da interpretação continua sendo não permitir que a posição prévia, nem a visão prévia, nem a concepção prévia (*Vorhabe, Vorsicht, Vorbegriff*), lhe sejam impostas por intuições ou noções populares. Sua tarefa é, antes, assegurar o tema científico, a partir da coisa, ela mesma".

Heidegger (2007, pp. 229-230), de quem Gadamer foi discípulo, sublinha que nas considerações comparativas é preciso deixar as duas perguntas abertas, ou seja, apesar de todo o esforço na obtenção da resposta, há que se dar alguma resposta, ainda que de modo provisório e pouco vinculante, ao que nos guia nas considerações comparativas, as quais devem contribuir para o esclarecimento e possível resposta a tais perguntas. Heidegger adverte o processo de conhecimento move-se continuamente em um círculo, o qual não apresenta um sentido vulgar de modo a sair de um ponto e sempre retornar a ele, mas o faz de maneira a contribuir para o conhecimento:

Así se nos evidencian dos dificultades fundamentales: 1) ¿Como que hay que determinar en general la esencia de la vida? 2) ¿Cómo es originalmente accesible lo vivo en cuanto tal: el ser-animal del animal y el ser-planta de la planta? ¿O no hay aquí en absoluto ningún acceso original? ¿Qué sucede entonces con el carácter de la – como siempre dada – caracterización esencial de lo viviente? En nuestras consideraciones comparativas tenemos que dejar abiertas ambas preguntas, es decir, pese a todo tenemos que dar siempre de alguna manera, por muy provisional y por poco vinculante que sea, una respuesta a ello que nos guíe en las consideraciones comparativas. Por otra parte, estas consideraciones comparativas pueden y tienen que prestar al cabo justamente una contribución al esclarecimiento y posible respuesta de estas preguntas.

De este modo, aquí nos estamos moviendo continuamente en un círculo. Eso es el indicio de que nos estamos moviendo en el ámbito de la filosofía. Por todas partes un girar. Este moverse en círculo de la filosofía es de nuevo algo que repugna al entendimiento vulgar. [...] En este movimiento circular, lo decisivo no es lo único que ve el entendimiento vulgar, recorrer la periferia y regresar al mismo lugar en la periferia, sino el mirar al centro en cuanto tal, un mirar que es posible en la marcha circular y sólo en ella. El centro en cuanto tal sólo se manifiesta en el dar vueltas en torno a él. Por eso todos los intentos de expulsar argumentando lo circular de la filosofía conducen lejos de la filosofía (grifo nosso)¹.

¹ O trecho correspondente na tradução é: "Assim, duas dificuldades fundamentais são evidentes para nós: 1) Como devemos determinar em geral a essência da vida? 2) Como os vivos como tais são originalmente acessíveis: o animal-animal e a planta-planta? Ou não há qualquer acesso aqui? O que acontece então com o caráter da – como sempre dada – caracterização essencial dos vivos? Em nossas considerações comparativas, devemos deixar ambas as questões em aberto, ou seja, apesar de tudo, devemos sempre dar, de alguma forma, por mais provisória e pouco vinculante que seja, uma resposta a isso que nos guiará em considerações comparativas. Por outro lado, essas considerações comparativas podem e devem fornecer uma contribuição para o esclarecimento e possível resposta a essas perguntas.

Assim, aqui estamos nos movendo continuamente em círculo. Esse é o indicio de que estamos nos movendo no campo da filosofia. Em todos os lugares uma vez. Esse movimento em um círculo de filosofia é novamente algo que repugna o entendimento comum. [...] Nesse movimento circular, o que é decisivo não é a única coisa que o entendimento comum vê, percorrendo a periferia e retornando ao mesmo lugar na periferia, mas olhando para o centro como tal, um olhar que é possível na marcha circular e apenas nela. O centro, como tal, só se manifesta

Heidegger (2005, p. 210), ao se referir ao *círculo da compreensão*, reforça seu caráter positivo e salienta que ele não pode ser confundido com a noção de círculo vicioso:

Para se preencher as condições fundamentais de uma interpretação possível, não se deve desconhecer as suas condições essenciais de realização. O decisivo não é sair do círculo, mas entrar no círculo de modo adequado. Esse círculo da compreensão não é um cerco em que se movimentasse qualquer tipo de conhecimento. Ele exprime a *estrutura-prévia* existencial, própria da presença. O círculo não deve ser rebaixado a um vitiosum, mesmo que apenas tolerado. Nele se esconde a possibilidade positiva do conhecimento mais originário que, de certo, só pode ser apreendida de modo autêntico se a interpretação tiver compreendido que sua primeira, única e última tarefa é de não se deixar guiar, na posição prévia, visão prévia e concepção prévia, por conceitos ingênuos e "chutes".

A ideia de círculo hermenêutico ou círculo da compreensão revela a forma contínua e produtiva de o conhecimento ser construído. O círculo hermenêutico não implica uma volta improdutiva ao ponto inicial, mas indica a circunstância de haver a possibilidade de aperfeiçoamento da compreensão à medida que o processo de conhecimento é aprofundado, o que ocorre por meio do percurso que se faz do ponto inicial à conclusão. O conhecimento, produto de uma interpretação, é algo que se realiza em certo tempo e espaço, tendo em conta as condições objetivas e subjetivas nestes existentes. Eis a permanente possibilidade de se evoluir no processo de conhecimento, mediante um constante repensar os conceitos antes construídos. Segundo Gadamer (2013, p. 355), Heidegger perfaz uma descrição da própria interpretação compreensiva, ressaltando o sentido de que o círculo hermenêutico (círculo da compreensão, na linguagem de Heidegger) apresenta um sentido ontológico positivo.

A ideia do círculo hermenêutico, como condição de possibilidade para a compreensão, demanda a pré-compreensão. Antecipa-se um sentido, por meio de um projetar tendo por base a sua pré-compreensão. Heidegger (2005, p. 204) assim esclarece esse processo:

Na compreensão, a pre-sença² projeta seu ser para possibilidades. Esse ser para possibilidades, constitutivo da compreensão, é um poder-ser que repercute sobre a pre-sença as possibilidades enquanto aberturas. O projetar da compreensão possui a possibilidade própria de se elaborar em formas. Chamamos de interpretação essa elaboração. Nela, a compreensão se apropria do que compreende. Na interpretação, a compreensão se torna ela mesma e não outra coisa. A interpretação se funda existencialmente na compreensão e não vice-

circulando em torno dele. Portanto, todas as tentativas de expulsar a argumentação da circularidade da filosofia afastam-se da filosofia".

² Tradução do termo original alemão *Dasein*, por vezes, também traduzido como "ser-aí" ou "ser humano" (INWOOD, 2002, xxxiii e p. 29). Em *Ser e tempo* (2005, p. 33), Heidegger apresenta a seguinte concepção para *dasein* ou *pre-sença*: "Esse ente que cada um de nós somos e que, entre outras, possui em seu ser a possibilidade de questionar, nós o designamos com o termo pre-sença".

versa. Interpretar não é tomar conhecimento de que se compreendeu, mas elaborar as possibilidades projetadas na compreensão.

Gadamer (2013, p. 356), no contexto do desenvolvimento de sua ideia de *círculo hermenêutico*, endossa a ideia de Heidegger acerca do processo de construção do conhecimento, que envolve um projeto prévio de sentido que se aperfeiçoa durante esse processo:

Quem quiser compreender um texto, realiza sempre um projetar. Tão logo apareça um primeiro sentido no texto, o intérprete prelineia um sentido do todo. Naturalmente que o sentido somente se manifesta porque quem lê o texto lê a partir de determinadas expectativas e na perspectiva de um sentido determinado. A compreensão do que está posto no texto consiste precisamente na elaboração desse projeto prévio, que, obviamente, tem que ir sendo constantemente revisado com base no que se dá conforme se avança na penetração do sentido. Essa descrição é, naturalmente, uma abreviação rudimentar. O fato de toda revisão do projeto prévio estar na possibilidade de antecipar um novo projeto de sentido; que projetos rivais possam colocar lado a lado na elaboração, até que se estabeleça univocamente a unidade do sentido; que a interpretação comece com conceitos prévios que serão substituídos por outros mais adequados; justamente todo esse constante reprojetar que perfaz o movimento de sentido do compreender e do interpretar é o processo descrito por Heidegger. Quem busca compreender está exposto a erros de opiniões prévias que não se confirmam nas próprias coisas.

Assim, ao que parece, a ideia de *círculo hermenêutico* indica o modo pelo qual se constrói o conhecimento, que parte de uma pré-compreensão para a projeção de possibilidades de sentido, e que se dá mediante o percurso que se perfaz do ponto inicial à conclusão, com a submissão a uma constante revisão, sem que se esteja limitado a uma mera recuperação ou descoberta de noções passadas, mas sim voltadas a um aperfeiçoamento nesse contínuo processo de conhecimento, no qual o alcançar da verdade absoluta repousa no infinito.

Gadamer considera que no processo de conhecimento humano há que se reconhecer que o ser humano está imerso em determinado contexto histórico, sendo informado por tudo que lhe é trazido culturalmente (historicidade, história efetual e tradição), bem como pelo que pretende que ocorra no futuro, uma vez realizada a crítica, consciente ou inconscientemente, e a tomada da decisão acerca da tradição a ser transmitida. Um ponto é fundamental: o ser humano está sempre no presente e o compreender é sempre um acontecer que se dá no presente, no agora.

A existência humana encontra-se numa mobilidade histórica, na qual não se tem uma vinculação absoluta a certa posição, pois o ser humano encontra-se num horizonte temporal e sociocultural, numa *situação hermenêutica*, que se desloca à medida que se vive (Gadamer, 2013, p. 402). Assim, a *tradição* é o horizonte do passado, do qual vive toda vida humana.

Em toda compreensão histórica, a tradição que chega ao ser humano dirige sua palavra ao presente e “deve ser compreendida nessa mediação – mais ainda: *como* essa mediação” (Gadamer, 2013, p. 431). Para Gadamer, a noção de *tradição* é de suma relevância, pois “a pertença à tradição

é uma das condições para a compreensão das ciências do espírito” (2013, p. 432). Gadamer revela uma condição inexorável para o processo de compreensão humano, a qual viabiliza o acontecer do compreender, que sempre se dá no presente, bem como permite que o ser humano construa um futuro com alguma consciência da sua atual situação. A consciência da situação hermenêutica, da situação em que se encontra no presente, é condição de possibilidade para que se promova qualquer transformação, pois essa consciência, que é informada pela tradição, apresenta-se como condição para a realização da crítica do que se recebe e possibilita a promoção de transformações. Apenas se transmite conscientemente aquilo que sobreviveu à crítica.

Gadamer, em linha com Heidegger, afirma que aquele que pretende compreender um texto realiza sempre um projetar, pois a leitura de um texto é feita a partir de determinadas expectativas, a partir de certos hábitos linguísticos, de opiniões prévias (pré-compreensão) e na perspectiva de um determinado sentido.

Gadamer (2013, p. 358) salienta que ao se conversar com alguém ou se ler um texto, é natural que haja um desencontro entre as opiniões e expectativas dos interlocutores ou entre as do autor de um texto e do intérprete. A situação é agravada quando sequer se consegue ter a consciência das opiniões prévias que determinam a compreensão do intérprete. No processo de compreensão, não se exige a eliminação de todas as opiniões prévias, mas é preciso que ocorra a abertura à opinião do outro ou do texto, o que demanda um estabelecimento de uma relação entre as opiniões.

Admitir que, a partir da interpretação de um texto, é possível chegar a vários sentidos não autoriza concluir que “tudo é possível”, que qualquer sentido pode ser construído, pois isso tornaria inútil a interpretação e inviabilizaria qualquer possibilidade de comunicação e de entendimento entre as pessoas (2013, p. 358). Como alerta Umberto Eco (2005, p. 50 e 177), um texto pode significar muitas coisas, mas não pode significar qualquer coisa, pois há sentidos despropositados; e que é possível considerar que certas interpretações são malsucedidas, à medida que são incapazes de produzir novas interpretações ou por não ser possível confrontá-las com a tradição de interpretações anteriores.

A ideia de abertura ao interlocutor ou ao texto implica conceber que é pressuposto para que haja entendimento entre as pessoas que a interpretação seja tolerante e não arbitrária, pois a compreensão exige que o intérprete se abra ao que pretende conhecer. A *abertura* tolerante ao texto (ou a um interlocutor) não demanda neutralidade com relação ao que se quer conhecer, nem uma anulação do intérprete. O fundamental é que o intérprete tenha plena consciência de suas opiniões prévias e de seus preconceitos, a fim de que o texto possa se apresentar em sua alteridade e tornar-se possível uma adequada compreensão. A importância dessa autoconsciência mereceu de Gadamer (2013, p.

359) uma forte advertência: “são os preconceitos não percebidos os que, com seu domínio, nos tornam surdos para a coisa de que nos fala a tradição”.

Gadamer (2013, p. 360) não usa o termo *preconceito* com o viés negativo que lhe foi atribuído apenas no Iluminismo (*Aufklärung*), mas usa o termo *preconceito* (*Vorurteil*) no sentido de juízo (*Urteil*) que é construído antes do exame de todos os aspectos determinantes segundo a coisa em questão, ou juízo não fundamentado. Preconceito não representa um falso juízo, pois seu conceito pode ser valorizado de forma positiva ou negativa. Gadamer defende a recuperação do conceito de *preconceito* e assenta que existem preconceitos legítimos, os quais podem ser concebidos como *condição da compreensão*.

Gadamer (2013, p. 373) concebe que entre tradição e razão não existe uma oposição incondicional, já que a tradição sempre é um momento da liberdade e da própria história. A compreensão nunca se apresenta como um comportamento subjetivo frente a um “objeto” dado, mas frente à *história efetual*, o que denota que pertence ao ser do que é compreendido (2013, p. 19). Quem pretende compreender a história não pode ignorar que já foi afetado pela própria história que pretende compreender. A história afeta a compreensão da própria história (*historicidade da compreensão e processo de história efetual*). Sustenta que a tradição mais autêntica não se dá naturalmente, pela capacidade de permanência daquilo que singularmente está aí, mas necessita ser afirmada, assumida e cultivada. A tradição está sempre atuante nas mudanças históricas. As inovações não são o único resultado da razão. Nas transformações mais tumultuadas da vida, como em tempos revolucionários, em meio a várias mudanças, conserva-se muito mais do que era antigo do que se poderia imaginar. Contudo, há uma integração com o novo, que produz uma nova forma de validade. A conservação representa um comportamento tão livre como a destruição e a inovação.

Desse modo, a compreensão não é possível sem a pré-compreensão. O juízo não é possível sem o pré-juízo. A compreensão, os juízos são possíveis não por força de uma razão abstrata e neutra, mas sim em função de um conjunto de envoltórios pré-reflexivos com o mundo que está por trás dos juízos e julgamentos, o que, inclusive, os torna possíveis. A existência de preconceitos possibilita fazer julgamentos avaliativos sobre o mundo. Eis a razão pela qual Gadamer concebe que os preconceitos se apresentam como condição de possibilidade do conhecimento. O intérprete não possui condições de distinguir por si mesmo e de antemão os preconceitos produtivos, que tornam possível a compreensão, daqueles outros que a prejudicam, os mal-entendidos. Daí ser necessário um constante re-pensar, uma permanente reflexão acerca desses preconceitos.

Gadamer, no prefácio à segunda edição de *Verdade e Método* (2013, p. 17-18), afirma que a experiência de uma obra de arte sempre ultrapassa todo o horizonte subjetivo de interpretação, tanto o do artista quanto o do intérprete da obra, pelo que a *mens auctoris* não representa qualquer padrão

de medida para a determinação do significado da obra. A redução hermenêutica à opinião do autor é tão inadequada quanto a redução à intenção daqueles que atuam nos acontecimentos históricos. O compreender jamais se apresenta como uma conduta subjetiva frente a um “objeto” dado, mas frente à história efetual, o que representa que pertence ao ser do que é compreendido. Aquele que deseja compreender a história não pode ignorar que já foi afetado pela própria história que deseja compreender. A história afeta a compreensão da própria história. Eis a inevitável historicidade da compreensão.

Gadamer (2013, pp. 386-387) adverte que a compreensão de um texto não requer um deslocamento até a “constituição psíquica do autor”, pois o que se faz necessário para que seja possível alcançar um sucesso hermenêutico é garantir o direito de o interlocutor dizer o que pretende (abertura ao diálogo), sem precisar se transportar para a subjetividade histórica do outro.

Gadamer (2013, p. 392) destaca que a distância histórica estabelece uma insuperável diferença entre o autor e o intérprete, pelo que cada época deve compreender o texto transmitido do seu modo, pois o texto pertence ao todo da tradição, na qual cada época tem um interesse objetivo e onde ela também procura compreender a si mesma. O sentido de um texto sempre supera seu autor e é por essa razão que “a compreensão nunca é um comportamento meramente reprodutivo, mas também é sempre produtivo”.

O verdadeiro sentido de um texto ou de uma obra de arte, como observa Gadamer (2013, p. 395), não é alcançado em certo ponto final, pois o processo de conhecimento é contínuo, infinito. A distância do tempo pode contribuir para identificar certas fontes de erro, certas distorções, mediante a realização de novas filtragens, que não se cristalizam no tempo, pois são algo vivo, em constante mutação. Assim o que é correto segundo os padrões atuais, pode ser considerado um erro segundo os padrões de amanhã e vice-versa. O horizonte do presente, que está em constante formação, não se forma à margem do passado. Compreender é um processo de fusão de horizontes, do passado e do presente. Essa fusão se estabelece na vigência da tradição. Na tradição, o velho e o novo sempre crescem juntos, sem que um se destaque explicitamente do outro.

Gadamer (2013, p. 503) destaca a importância da linguagem ao firmar que a linguagem é o *medium* universal em que ocorre a compreensão, cuja forma de realização é a interpretação e destaca (2013, p. 504) que o caráter de linguagem da compreensão “é a *concreção* da consciência da história efetual” e que a fundamental relação que se dá entre “o caráter de linguagem e a compreensão se mostra de imediato no fato de que é essencial para a tradição existir no *medium* da linguagem, de tal modo que o *objeto* primordial da interpretação possui a natureza própria da linguagem”. A escrita representa uma ruptura entre o autor e o intérprete, de modo que o que se estabelece por escrito encontra-se ao alcance de todos que possuem condições de ler. Gadamer (2013, p. 503) aproxima

o compreender, o interpretar e o aplicar, à medida que considera que "todo compreender é interpretar, e todo interpretar se desenvolve no *medium* de uma linguagem que pretende deixar falar o objeto, sendo, ao mesmo tempo, a própria linguagem do intérprete". O que está explicitamente compreendido decorre de interpretação, o que implica dizer que não há sentido compreendido sem interpretação. Interpretam-se tanto fatos linguísticos quanto não linguísticos, à medida que apenas mediante interpretação é que se torna possível construir sentido.

Em síntese, segundo Gadamer, toda compreensão se desenvolve num círculo hermenêutico e se dá numa fusão de horizontes, na qual é impossível afastar todos os preconceitos, tanto os que contribuem para uma boa compreensão quanto os que geram mal-entendidos. É essencial ter consciência das condições de possibilidade e dos limites humanos no processo de conhecimento. Para tanto, é preciso admitir que é impossível afastar nossos preconceitos, que é necessário reconhecer a força da tradição, da história efetual e da primazia da pergunta, sem olvidar a inevitável linguisticidade da interpretação. A consciência das condições de possibilidade e dos limites humanos no processo de conhecimento informa a necessidade de haver tolerância e abertura com as interpretações divergentes, o que é fundamental para que se alcance a possibilidade de um convívio social mais cooperativo e justo.

3. A CONSTRUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO SEGUNDO A HERMENÊUTICA FILOSÓFICA E A INTERPRETAÇÃO AXIOLÓGICA RACIONAL

3.1. A POSSIBILIDADE DE SUPERAR RELEVANTES DILEMAS HERMENÊUTICOS

A partir das contribuições da Hermenêutica Filosófica, pretende-se demonstrar a possibilidade e a necessidade de se superar dilemas que impactam negativamente a compreensão e o papel do Direito e consequentemente e principalmente do Direito Tributário: se a determinação do conceito de Direito, do conteúdo do Direito e da interpretação e aplicação do Direito decorrem de uma atividade em que há neutralidade objetiva e estrita descrição ou em que há valoração subjetiva e livre criação.

É interessante notar que esse embate ainda ocupa relevante espaço nos debates teóricos contemporâneos. O posicionamento adotado a esse respeito determina o modo pelo qual será construído o sistema jurídico. Em apertada síntese, aqueles que perfilham o que aqui se denomina de tese da neutralidade valorativa defendem que há uma separação entre o Direito e a Moral, que inexiste uma Moral objetiva, uma única Moral, que prevaleça em todos os locais e em todos os tempos, que cada indivíduo possui a sua moralidade e que a relação entre a Moral e o Direito é

meramente contingente, pelo que prevalece uma perspectiva de neutralidade objetiva e a estrita descrição no que tange à construção do Direito. Desse modo, eles criticam os partidários da tese de que há uma conexão necessária entre Direito e Moral, considerando essa tese prejudicial e falaciosa, pois se cada um possui a sua própria Moral, isso possibilita a livre criação do Direito mediante uma valoração subjetiva, o que prejudica a previsibilidade jurídica e gera enorme insegurança jurídica, comprometendo a própria função do Direito. De outra parte, os que discordam da tese da neutralidade valorativa consideram que a defesa da rígida separação entre o Direito e a Moral permite a instauração de um Direito injusto, arbitrário, não democrático, dissociado dos valores mais elevados de uma sociedade, o que equipararia o Direito a um mero regime normativo de força, sendo isso inaceitável.

Entende-se que argumentos importantes foram apresentados, o que impõe que não se considere essa uma questão banal e de simples solução. As conclusões apresentadas pelos partidários da tese da neutralidade valorativa, ao menos no Brasil, parecem não prevalecer. De acordo com a advertência de Gadamer, o diálogo é o modo de avançar na compreensão e é necessário abrir-se para o que o outro diz, sem que isso represente uma necessária aceitação do que é dito. O respeito ao argumento do qual se diverge demanda, em primeiro lugar, um esforço em compreendê-lo adequadamente.

Nesse contexto, no campo da Filosofia do Direito e da Teoria Geral do Direito, é possível destacar três grandes teses relativas à defesa da neutralidade valorativa do Direito. Segundo a primeira, a análise do conceito de Direito, a determinação de qual é a sua natureza, deve levar em conta seus elementos característicos e prescinde de considerações de índole valorativa, pelo que é cabível uma análise conceitual de caráter exclusivamente objetivo e descritivo. De acordo com a segunda, é possível determinar o conteúdo do Direito exclusivamente com base em fatos sociais, que podem ser descritos sem que se recorra a considerações valorativas, atuando de forma objetiva e descritiva. Para a terceira, a interpretação do produto decorrente dos fatos sociais (em geral, textos) prescinde de considerações de natureza valorativa, pelo que é cabível uma análise conceitual de caráter exclusivamente objetivo e descritivo.

Essas três teses estão muito conectadas, mas, para fins de facilitar a compreensão, tentar-se á apreciá-las separadamente. Cabe alertar que a defesa da tese da neutralidade valorativa não é feita da mesma maneira pelos diferentes autores com relação a cada uma das teses.

Há que se reconhecer que é bastante delicada a questão da definição de um conceito geral, universal e atemporal de Direito. Ao longo da história humana, consideradas as condições de cada época, identificam-se objetos moralmente bastante distintos, que foram designados como Direito. Eis exemplos de alguns enunciados de antigos textos normativos (SOUZA LIMA, 1983):

Código de Hamurabi

Art. 1 – Se um homem livre acusou outro homem livre e lançou sobre ele suspeita de morte, mas, não pôde comprovar, seu acusador será morto.

Art. 2 – Se um homem livre lançou contra outro homem livre uma acusação de feitiçaria, mas, não pôde comprovar, aquele contra quem foi lançada a acusação será mergulhado no rio. Se o rio o dominar, seu acusador tomará para si a sua casa. Se o rio o purificar e ele sair ileso, aquele que lançou a acusação de feitiçaria será morto e o que mergulhou no rio tomará para si a casa de seu acusador.

Código de Manu

Art. 49. É vedado testemunhar os artífices de baixa classe, os cozinheiros, os atores, os estudantes, os ascetas e os teólogos. Também, nenhum infeliz acabrunhado pelo pesar, nem um ébrio, nem um louco, nem um sofrendo de fome ou sede, nem fatigado em excesso, nem o que está apaixonado de amor, ou em cólera, ou um ladrão poderão testemunhar.

Lei das XII Tábuas

[...]

Tábua Segunda

Dos julgamentos e dos furtos

[...]

3. Se alguém comete furto à noite e é morto em flagrante, o que matou não será punido;

4. Se o furto ocorre durante o dia e o ladrão é flagrado, que seja fustigado e entregue como escravo à vítima. Se é escravo que seja fustigado e precipitado do alto da rocha Tarpeia;

Disposições dessa natureza não seriam aceitas como integrantes de sistemas jurídicos contemporâneos, diversamente do que se considerou nas respectivas épocas. Esses exemplos apontam para a adoção de uma visão menos pretensiosa acerca do conceito de Direito.

Convém conceber o conceito de Direito tendo em conta as características de cada sociedade soberana em sua continuidade temporal. Como adverte Gadamer, há que se reconhecer que no processo de conhecimento o ser humano está imerso em determinado contexto histórico, sendo informado por tudo que lhe é trazido culturalmente. Eis a historicidade na compreensão. Some-se a isso três fundamentais e inevitáveis fenômenos não exclusivamente jurídicos relacionados às circunstâncias espaço-temporais que afetam o processo de conhecimento : (i) indeterminação conceitual – presente na construção do conhecimento (compreensão-interpretação-aplicação, segundo Gadamer) – em geral (não apenas do jurídico), decorre da dificuldade (a) de se construir o conceito de certo objeto, ou (b) de se construir o conceito de uma classe de objetos, ou (c) de decidir, com valoração e uso da razão, se o conceito de certo objeto corresponde (juízo que aproxima) ao conceito de certa classe de objetos.; (ii) mutação conceitual - representa as mudanças de compreensão-interpretação dos objetos em sentido amplo, reais ou imaginários, as quais decorrem das mais variadas razões (morais, econômicas, culturais, físicas, tecnológicas, etc.) que se dão ao longo do tempo, o que pode se dar com a preservação do nome anteriormente usado para designar

o conceito ou com a adoção de um novo nome (mutação conceitual); e (iii) diversidade espacial - representa a influência que as diferentes características dos espaços físicos, do meio circundante têm sobre a compreensão-interpretação do mundo (QUEIROZ, 2024, pp. 96-100).

Apesar da dificuldade de construir um conceito único e universal de Direito, é preciso lembrar que após a Segunda Guerra Mundial, o Brasil e a maior parte dos países do mundo passaram a compartilhar um núcleo de valores, de ideais e de direitos, os quais, em seu conjunto, são representados pelo que consta da Declaração Universal de Direitos Humanos, que, normalmente, está relacionado com o que se considera como fundamento do Direito desses países, via de regra, vertido no que equivale a uma Constituição nacional.

No Brasil, especialmente após a Constituição de 1988, o conceito de Direito é construído com base nos valores fundantes da sociedade brasileira, conforme constitucionalmente declarados, e pode ser concebido como um sistema de normas, com eficácia social, produzido por sujeitos constitucionalmente competentes, segundo procedimentos constitucionalmente informados e cujo conteúdo submete-se a condições de validade material fundamentais, pelo que esse sistema normativo se caracteriza como sendo um Estado Democrático de Direito, (i) que é informado pelos valores supremos da liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento, igualdade e justiça; (ii) que tem como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa e o pluralismo político; (iii) que tem como objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação; e (iv) que apresenta um rol não exaustivo de direitos fundamentais, consonantes com o disposto na Declaração Universal de Direitos Humanos e outros atos internacionais afins.

Acerca da segunda tese da neutralidade objetiva – atinente à determinação do conteúdo do Direito –, é mister considerar que determinar qual é e como é produzido o conteúdo do Direito brasileiro –, requer o cumprimento tanto de requisitos formais quanto de requisitos materiais estabelecidos pelas normas constitucionais – as normas de produção normativa ou de competência – para que sejam produzidas as demais normas do sistema jurídico.

Os requisitos formais são relativos aos critérios atinentes à determinação do sujeito competente e do procedimento estabelecidos pela Constituição, em especial, na parte que dispõe acerca do processo legislativo atinente aos denominados instrumentos introdutórios de norma primária: as emendas constitucionais (art. 60); as leis complementares (arts. 61, 64, 65, 66, 67 e 69); as leis ordinárias (arts. 61, 64, 65, 66, 67); as medidas provisórias (art. 62); as leis delegadas (art. 68).

Os requisitos materiais estão representados pelas condições, axiologicamente enriquecidas, que informam materialmente a declaração prescritiva a ser emitida pelo sujeito competente. Quando se realiza o processo de produção de normas (processo legislativo em sentido amplo), certas pessoas (sujeitos competentes), seguindo procedimento próprio emitem uma declaração prescritiva, que corresponderá, por exemplo, ao texto de uma lei. Essa declaração prescritiva estará apta a veicular norma com fundamento de validade jurídica desde que os requisitos formais (sujeito competente e procedimento) e os requisitos materiais (condições materiais que informam a declaração prescritiva) sejam atendidos. Eis a razão pela qual no Brasil e em quase todos (se não todos) os países essa é sempre uma declaração prescritiva materialmente condicionada. Esses requisitos materiais informam tanto o que deve quanto o que não pode conter na declaração prescritiva e representam os requisitos materiais de validade da norma a ser produzida.

A Constituição brasileira de 1988 apresenta diversos enunciados saturados de valores que prescrevem requisitos materiais para a produção de normas jurídicas, pelo que realizar *considerações valorativas* é inevitável. A partir dos diferentes enunciados constitucionais podem ser construídas tanto normas constitucionais de conduta quanto normas constitucionais de produção normativa (QUEIROZ, 2020-a, pp. 98-99; 2020-b, p. 36).

A partir de enunciados do art. 5º da Constituição brasileira, podem ser construídas normas, que prescrevem direitos subjetivos, de elevada carga axiológica, merecedores de serem qualificados como direitos subjetivos fundamentais. Nos incisos IV, IX, XVII e XX estão regulados comportamentos – conferidos direitos subjetivos – diretamente reveladores do valor *liberdade*, um dos mais fundamentais de qualquer sistema jurídico, em especial o brasileiro (Preâmbulo; art. 3º, inciso I; art. 5º, caput; etc.). O conteúdo desses direitos está saturado de valor, pelo que são imprescindíveis *considerações valorativas*. Outro exemplo, o inciso XLIX confere direitos subjetivos, o direito à preservação da integridade física e o direito à preservação da integridade moral – reveladores dos valores vida humana e dignidade da pessoa humana (Preâmbulo; art. 1º, inciso III; art. 3º, incisos III e IV; art. 5º, caput; art. 6º; art. 7º, inciso IV; etc.). Também o conteúdo desses direitos está saturado de valor, pelo que são igualmente imprescindíveis *considerações valorativas*.

A Constituição brasileira também veicula diversas normas de produção normativa, que, de igual maneira, encontram-se saturadas de valor, pelo que é correto afirmar que toda e qualquer produção de norma jurídica, seja de que natureza for (tributária, civil, penal, etc.) terá a declaração prescritiva condicionada pelo atendimento, entre outras, das seguintes condições materiais constitucionais de elevado cunho axiológico (valores): liberdade (Preâmbulo; art. 3º, inciso I; art. 5º, *caput*; etc.); segurança (Preâmbulo; art. 5º, *caput* e inciso II; etc.); bem-estar (Preâmbulo; art. 3º, incisos III e

IV; art. 5º, *caput*; etc.); desenvolvimento (Preâmbulo; art. 1º, inciso IV; art. 3º, incisos II e III; etc.); igualdade (Preâmbulo; art. 3º, inciso IV; art. 5º, *caput* e inciso I; etc.); justiça (Preâmbulo; art. 3º, incisos I, III e IV; art. 5º, *caput*; etc.); vida e dignidade da pessoa humana (Preâmbulo; art. 1º, inciso III; art. 3º, incisos III e IV; art. 5º, *caput*; art. 6º; art. 7º, inciso IV; etc.); solidariedade (Preâmbulo; art. 3º, incisos I, III e IV; etc.); e bem comum (Preâmbulo; art. 3º, incisos I, III e IV; etc.). Parece evidenciado que a construção do conceito dessas condições materiais constitucionais de elevado cunho axiológico demanda, imprescindivelmente, *considerações valorativas*.

A compreensão da terceira tese da neutralidade objetiva - relativa à interpretação e à aplicação do Direito, requer um esclarecimento acerca do significado de *interpretação* e *aplicação*. Considera-se que *interpretação* representa construção de sentido, que pode ter como objeto algo que já se apresenta em forma de linguagem (p.ex., um texto) ou um objeto não linguístico (p.ex., um evento da natureza). Nesses dois casos, o sentido somente é construído mediante interpretação. Como observam Heidegger e Gadamer, o ser humano não tem acesso ao dado bruto, pois o que lhe chega já possui a estrutura da explicitação do compreendido, já é o objeto interpretado, ainda que o processo de construção de sentido continue sendo continuamente aprofundado e aperfeiçoado (*círculo da compreensão* ou *círculo hermenêutico*). A consciência hermenêutica demanda conceber que a construção do conhecimento parte de uma pré-compreensão para a projeção de possibilidades de sentido. O compreender-interpretar é sempre um atuar do ser humano. O ser humano é formado por valores, sentimentos, afetos, razão, pré-conceitos, conceitos, crenças, expectativas, aspirações, pretensões, etc. O que é o ser humano está afetado por todo o horizonte das experiências passadas, pessoais e coletivas, que lhe chegam e pelas circunstâncias e condições em que vive, estando, assim, imerso num horizonte temporal e sociocultural, que se desloca à medida que ele vive. O ser humano encontra-se em permanente formação ou transformação. Essa mutabilidade humana, inevitavelmente, acaba por informar a sua construção do mundo, isto é, acaba por informar todo o objeto compreendido-interpretado do mundo, o único objeto a que humanamente se tem acesso.

Isso posto, pode-se dizer que *interpretação* significa a construção de sentido, com valoração e uso da razão, socioculturalmente informada, que pode ser de um objeto linguístico ou não linguístico, a qual é realizada pelo intérprete e que decorre do *ser* do intérprete, conforme seus valores, pré-conceitos, conceitos e aspirações, que são afetados pela história efetual e pela tradição, as quais estão em permanente formação e transformação; trata-se da elaboração em formas das possibilidades projetadas na compreensão, eis que a interpretação é a forma explícita da compreensão, a explicitação do sentido compreendido, ainda que essa explicitação não seja externalizada e pertença exclusivamente ao ser do intérprete. A *interpretação jurídica* é a interpretação que apresenta a especificidade de ser relativa à construção de sentido de Direito, do

conteúdo do Direito, de fatos jurídicos e de efeitos jurídicos, considerados os requisitos que caracterizam e fundamentam um sistema como sendo de natureza jurídica.

Pode-se falar em interpretação jurídica sob duas diferentes perspectivas: em abstrato e em concreto. Interpretação em abstrato é a orientada ao texto, que se perfaz independentemente da concreta ocorrência, no tempo e no espaço, da situação descrita no texto jurídico. A interpretação em concreto, além de exigir a interpretação de texto, demanda a interpretação da situação da vida – do *fato* – que se dá no tempo e no espaço, cujo conceito guarda correspondência ao conceito descrito por um texto jurídico. A interpretação em concreto almeja determinar qual o efeito jurídico foi produzido em função da ocorrência de um fato jurídico (concreto).

A interpretação, socioculturalmente informada, apresenta-se como uma atividade de natureza construtiva, intersubjetiva, axiológica e racional. Em vez de se defender a interpretação como algo com natureza *neutra, objetiva e descritiva* ou com natureza de *valoração meramente subjetiva e de livre criação*, que se adote a interpretação como uma construção de sentido axiológica racional, intersubjetiva, tolerante e responsável.

Esse modo de conceber a interpretação no processo de conhecimento e construção do mundo combina a valoração e o uso da razão, o que permite que se afaste extremadas bipolaridades epistêmicas: neutralidade *versus* valoração; razão *versus* valor; objetividade *versus* subjetividade, descrição *versus* criação.

Considerando que *aplicação*, seja no sentido de produção de nova norma jurídica, seja no sentido de cumprimento de norma jurídica de conduta, sempre demanda prévia interpretação, o que aqui se disse sobre a natureza construtiva axiológica racional da atividade de interpretação, também pode ser dito, *mutatis mutandi*, acerca da atividade de aplicação.

As lições de Gadamer contribuem para uma visão humanizada de interpretação (e de aplicação), que é dotada de consciência da situação hermenêutica e que reconhece as limitadas condições de possibilidade de conhecimento por parte do ser humano. A interpretação significa construção de sentido, com valoração e uso da razão, com tolerância e responsabilidade, e informada socioculturalmente. *Interpretação é construção axiológica racional de sentido.*

3.2. A CONSTRUÇÃO DA NOÇÃO DE PRINCÍPIOS DOTADA DE PLENA NORMATIVIDADE JURÍDICA

Uma vez evidenciada a importância e a fundamentabilidade dos valores para a construção do sistema jurídico brasileiro, em especial o tributário, bem como a concepção de que a interpretação

jurídica demanda a o uso da razão e da valoração, é preciso esclarecer o papel conferido aos princípios constitucionais tributários.

Algumas questões de relevo têm sido suscitadas acerca dos princípios. Para os fins específicos deste trabalho, apenas algumas serão apreciadas, quais sejam as relacionadas: (i) à determinação do significado de princípio; (ii) à existência de uma distinção fraca ou forte entre princípio e regra; (iii) à normatividade do princípio; e (iv) à função dos princípios constitucionais para a construção do sistema tributário e da norma tributária.

Preliminarmente, convém voltar a atenção para dois importantes estudos que muito informaram a tese da “separação forte” entre princípios e “regras”. Destacam-se nesse ponto as perspectivas de Ronald Dworkin e Robert Alexy. Parece estar no processo de gênese dessas concepções de princípios uma reação à concepção defendida por Herbert Hart.

Segundo Hart (1996, pp. 89-109), o sistema jurídico é formado pela combinação de regras primárias e regras secundárias. As primárias são as que impõem deveres, obrigações. As secundárias se tripartiriam em regras de reconhecimento, de alteração e de julgamento. As de reconhecimento são as que estabelecem os critérios para a identificação das regras jurídicas que pertencem a certo ordenamento jurídico, o que permite alcançar a unidade de um sistema jurídico, à medida que a regra última de reconhecimento é a de mais elevada hierarquia, que, em último grau, fundamenta a validade das demais regras do sistema. As regras de alteração são a solução para o caráter estático, de imutabilidade do regime de regras primárias. As de alteração são as que estabelecem o poder de introduzir novas regras ou de eliminar regras existentes, firmando quem ou como isso se dá. As de julgamento são as que dão poder aos indivíduos para proferir decisões dotadas de autoridade acerca de uma concreta violação de regras primárias. Hart (1996, pp. 160-161) considera, ainda, que em função de a linguagem do Direito apresentar uma textura aberta, ser imprecisa, nos casos em que mais de uma solução se apresentar como juridicamente correta (casos difíceis), surge para o juiz uma discricionariedade para decidir.

Dworkin (2002, pp. 35-72) discorda da ideia de Hart de que o sistema jurídico é formado somente por e que ante a textura aberta da linguagem das regras, em casos difíceis os juízes teriam discricionariedade para decidir. Dworkin defende que o sistema jurídico, além das regras, também opere com diferentes padrões, como os princípios e as políticas, que seriam especialmente úteis para a solução dos casos difíceis. Num sentido muito amplo, Dworkin (2002, p. 36) denomina política como o tipo de padrão que prescreve um objetivo a ser alcançado, geralmente uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade, ainda que certos objetivos sejam negativos pelo fato de prescreverem que algum estado atual deva ser protegido contra mudanças indevidas. Concebe que princípio é um padrão que deve ser observado, não por promover ou

assegurar uma situação econômica, política ou social que se deseje, mas por se tratar de uma exigência de justiça ou equidade ou ainda outra dimensão da moralidade. Defende que a diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Que apesar de esses dois conjuntos de padrões apontarem para decisões particulares sobre a obrigação jurídica em certas circunstâncias, eles se distinguem no tocante à natureza da orientação determinada. Ressalta duas grandes diferenças. A primeira é a de que as regras são aplicáveis do modo “tudo-ou-nada” (*all-or-nothing*). Ocorridos os fatos que uma regra prescreve, então ou a regra é válida, quando o que ela determina deve ser aceito, ou não é válida, quando não contribui para a decisão de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade. Por outro lado, os princípios, inclusive os que mais se assemelham às regras, não determinam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando ocorrem os fatos por ele referidos. A segunda diferença refere-se à dimensão de peso ou importância. Os princípios possuem essa dimensão, as regras não. As regras são funcionalmente importantes ou não. Na hipótese de duas regras entrarem em conflito, uma não pode ser válida. Saber qual é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, é uma decisão que precisa ser proferida recorrendo-se a considerações que não estão nas próprias regras. Um sistema jurídico pode dispor sobre esses conflitos por meio de outras regras que dão precedência à regra que é (i) promulgada pela autoridade de nível mais elevado, ou (ii) promulgada mais recentemente, (iii) mais específica, ou (iv) sustentada pelos princípios mais importantes. Desse modo, Dworkin assevera o papel dos princípios como padrões informadores da ação dos juízes e por consequência, como elementos excludentes do poder discricionário destes.

Alexy (2008, pp. 85-103) tal qual Dworkin, defende uma distinção forte entre regras e princípios. Concebe que a norma é um gênero que tem as regras e os princípios como espécies. Afirmar que as regras são normas que, sempre, ou só podem ser cumpridas ou não cumpridas. Se uma regra vale, é devido fazer exatamente o que ela determina, nem mais nem menos. Regras são mandamentos definitivos, que são aplicadas não por meio de ponderação, mas sim por subsunção.³ Por seu turno, os princípios são normas que ordenam que algo se realize na maior medida possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas; são mandamentos de otimização, que se caracterizam pelo fato de que podem ser cumpridos em graus distintos.

Essa tese da distinção forte entre regras e princípios defendida inicialmente por Dworkin e aprofundada por Alexy tem merecido críticas importantes. A primeira refere-se à ideia de aplicação da regra do modo “tudo-ou-nada” (Dworkin) ou de que se uma regra vale, é devido fazer exatamente aquilo que ela determina, nem mais nem menos, por meio da subsunção (em sentido estreito). A

³ Alexy usa o termo *subsunção* em sentido excessivamente estreito, como será demonstrado adiante.

segunda é a atinente à noção de princípio como mandamento de otimização, que se caracteriza pelo fato de que o princípio pode ser cumprido em graus distintos, o que não ocorreria quanto às regras.

Acerca da primeira crítica, observa-se que as denominadas “regras” são sempre produto de interpretação, pelo que sempre se faz presente a valoração e o uso da razão. Alexy associa a ideia de regra à de simples “subsunção, na qual não há valoração”. Essa forma de conceber e de usar o termo “subsunção” se apresenta excessivamente estreita, como algo de cunho exclusivamente lógico, mecânico, que somente seria aplicável à situação que envolveria *conceito absolutamente fechado e determinado* (se é que existe conceito sem algum grau de indeterminação), onde não há valoração. Isso parece inadequado, pois *subsunção* é um juízo, produto de interpretação, axiológica e racionalmente informado, em que se atribui uma correspondência do conceito de certo objeto ao conceito de certa classe de objetos, juízo que aproxima, que congrega em uma mesma classe, objetos interpretados como semelhantes, mas não idênticos.⁴ A construção de sentido (interpretação) que resulta na *regra* está sujeita aos fenômenos da indeterminação e mutação conceituais, pelo que a ideia de que as *regras* se submetem a uma subsunção independentemente de interpretação com valoração e uso da razão não parece ter fundamento. Insiste-se: subsunção, enquanto juízo que é produto de interpretação, que envolve valoração e uso da razão, é inservível para a tentativa de diferenciar *regra* de *princípio*.

Nessa linha, apontam autores que as regras, mesmo sendo válidas, podem não ser aplicadas, por exemplo, quando em conflito com outras regras ou com princípios. Denominam esse fenômeno de “derrotabilidade” das regras, que, para evitar o neologismo, poderia ser denominado fenômeno da *superabilidade das regras*. Hart (1996, pp. 323-324) considera que uma regra pode ser superada por outra ou por um princípio, o que demonstra que ela não deve ser concebida do modo “tudo-ou-nada”:

Não vejo razões nem para aceitar este contraste nítido entre princípios jurídicos e regras jurídicas, nem o ponto de vista de que, se uma regra válida for aplicável a um caso dado, deve, diferentemente de um princípio, determinar sempre o resultado do caso. Não há razões para que um sistema jurídico não deva reconhecer que uma regra válida determina o resultado nos casos em que é aplicável, excepto quando outra regra, julgada como sendo mais importante, seja também aplicável ao mesmo caso. Por isso, uma regra que seja superada, em concorrência com uma regra mais importante num caso dado, pode, tal como um

⁴ É elucidativa a lição de Karl Engisch (1988, p. 114): “Em confronto com o meu conceito de subsunção, que também compreende comparações (equiparações) com base em “valorações irracionais”, encontramos nos mencionados autores conceitos de subsunção mais estritos limitados a operações racionais, que depois carecem obviamente de complementação através de outros conceitos da “apreciação jurídica” dentro da premissa menor. Cai-se no erro oposto quando se consideram todas as subsunções como assentes em valorações. Em muitos conceitos (“descritivos”) não se requer nenhuma valoração para a subsunção, mas um conhecimento da experiência (exemplo: “A ultrapassou a velocidade máxima de 50 km”).”

princípio, sobreviver, para determinar o resultado em outros casos, em que seja julgada como sendo mais importante do que outra regra concorrente.

Por isso, para Dworkin, o direito abrange não só as regras de “tudo-ou-nada”, como também os princípios “não conclusivos”, e ele não pensa que esta diferença entre eles seja uma questão de grau.

Mas eu não acho que a posição de Dworkin possa considerar-se coerente. Os seus exemplos mais antigos concluem no sentido de que as regras podem entrar em conflito com os princípios e que um princípio ganhará algumas vezes em concorrência com uma regra, e perderá outras vezes. Os casos que ele cita incluem *Riggs vs. Palmer*, no qual foi aplicado o princípio de que não pode permitir-se a uma pessoa que se aproveite do seu próprio acto ilícito, não obstante a linguagem clara das regras legisladas que regulavam o efeito de um testamento, de forma a impedir que um assassino herdasse por força do testamento da sua vítima. Isto é um exemplo de um princípio que prevalece em concorrência com uma regra, mas a existência de tal concorrência mostra seguramente que as regras não têm um carácter de tudo-ou-nada, uma vez que são passíveis de entrar num tal conflito com princípios, que as podem superar.

Aulis Aarnio (1997, pp. 28-29), em artigo intitulado “Las reglas em serio”, no qual critica a distinção entre princípios e regras, distingue a construção *prima facie* (PF) daquela que se dá com a interpretação, quando são tomados em consideração todos os fatores (TCF), pelo que defende a possibilidade de uma regra ceder sem perder sua validade:

Esto significa que una regla jurídica válida PF es algo diferente de una regla jurídica válida TCF. En otras palabras, podemos hablar de validez estricta sólo respecto a reglas *interpretadas*. La resolución del conflicto significa que la otra regla tiene que ceder.

Más aún, dos reglas pueden ser válidas PF en sentido estricto también cuando una es una regla general y la otra es una regla especial. No es necesario que haya un conflicto entre las dos también TCF; en vez de ello, una simplemente cede sobre la base de la máxima *lex specialis*.⁵

Entre autores nacionais, Humberto Ávila (2019, pp. 74-81) apresenta cinco razões para demonstrar que as regras também podem ser ponderadas. E Ana Paula de Barcellos (2005, p. 296) sintetiza: “Igualmente não se incorporou aqui a noção que identifica a ponderação com a forma própria de aplicação dos princípios, já que ela também poderá ser relevante no tratamento de regras.”

A segunda crítica comumente apresentada está relacionada ao enfraquecimento da força dos princípios à medida que eles seriam meros *mandamentos de otimização*, não tendo a força prescritiva que as regras possuem, o que poderia, inclusive, implicar a perda de seu carácter

⁵ O trecho correspondente na tradução é: “Isso significa que uma regra legal válida PF é um pouco diferente de uma regra legal válida TCF. Em outras palavras, podemos falar de validade estrita apenas com respeito às regras interpretadas. Resolver o conflito significa que a outra regra tem que ceder.

Além disso, duas regras podem ser válidas em PF em sentido estrito também quando uma é uma regra geral e a outra é uma regra especial. Não precisa haver um conflito entre os dois TCF também; em vez disso, uma simplesmente cede com base na máxima *lex specialis*”.

deontológico. Eis a razão para a defesa da ideia de que os princípios são regras ou têm a força própria das regras. Habermas (1997-a, p. 258) preconiza que os princípios e as regras exprimem o caráter de uma obrigação e não possuem estrutura teleológica. Acaso os princípios fossem preceitos de otimização, isso “suprimiria o seu sentido de validade deontológica”:

Tanto as regras (normas), como os princípios, são mandamentos (proibições, permissões), cuja validade deontológica exprime o caráter de uma obrigação. A distinção entre esses tipos de regras não pode ser confundida com a distinção entre normas e determinação de objetivos. Princípios e regras não têm estrutura teleológica. Eles não podem ser entendidos como preceitos de otimização – conforme é sugerido pela “ponderação dos bens” nas demais doutrinas metodológicas –, porque isso suprimiria o seu sentido de validade deontológica.

Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero (2004, p. 31) discordam da possibilidade de os princípios em sentido estrito (como normas que expressam os valores superiores de um ordenamento jurídico ou de parte deste) poderem ser cumpridos em diversos graus: “A nuestro juicio, que los principios puedan ser cumplidos en diversos grados es verdadero por lo que se refiere a las directrices o normas programáticas, pero no lo es en el caso de los principios en sentido estricto.”⁶ Aulis Aarnio (1997, p. 27) afirma que os *principios*, enquanto “mandados de otimização”, tanto quanto as regras, não podem ser aplicados mais ou menos: “Los principios jurídicos han sido caracterizados como *mandatos de optimización*. Un mandato, de acuerdo con el concepto, es como una regla: o se sigue o no se sigue. De este modo, mandato de optimización es también una *regla* que no puede ser aplicada “más o menos”.⁷ Para Aarnio (1997, p. 33, grifo nosso), após a interpretação, quando são tomados em consideração todos os fatores (TCF), os princípios e as regras expressam sempre normas, pelo que refuta tanto a tese da distinção forte quanto a da distinção fraca entre princípios e regras:

TCF (esto es, después de la interpretación) tanto las reglas como los principios expresan siempre una norma del tipo o lo uno/o lo otro. Por tanto, cuando se toma en cuenta el resultado final, no es posible demostrar una diferencia entre estas categorías de normas.

Así, la tesis de la demarcación fuerte sólo se refiere a una cierta situación *prima facie*, pero nunca a una norma que toma en consideración todos los factores.

⁶ O trecho correspondente na tradução é: “Em nossa opinião, que os princípios podem ser cumpridos em vários graus é verdade em termos de diretrizes ou padrões do programa, mas não é verdade para os princípios em sentido estrito”.

⁷ O trecho correspondente na tradução é: “Os princípios jurídicos têm sido caracterizados como mandamentos de otimização. Um mandamento, segundo o conceito, é como uma regra: ou é seguido ou não. Assim, o mandamento de otimização também é uma regra que não pode ser aplicada ‘mais ou menos’”.

En resumen, la tesis de la demarcación fuerte y también la débil son, pues, problemáticas en una medida tal que tenemos motivos para no olvidar que hay que tomar las reglas en serio.⁸

A par das importantes críticas apresentadas, a denominada tese da distinção forte entre regras em princípios conflita com o que se apresentou quanto às noções de *interpretação* como construção de sentido que envolve valoração e uso da razão, de *indeterminação conceitual*, de *mutação conceitual*, de *subsunção*, de *aplicação*. Acredita-se na possibilidade e na utilidade de construir uma perspectiva alternativa e coerente, a qual permite reposicionar e ultrapassar a desnecessária polarização relativa à distinção entre *regra* e *princípio*, sem abrir mão dos valiosos objetivos que se pretendia alcançar com essa distinção. A visão binária e polarizada que rigidamente separa, de um lado, as noções de *conceito* (fechado, determinado, preciso, rígido e imutável), de *regra*, de *caso fácil* e de *subsunção* (restrita, mecânica, de índole meramente lógica) e, de outro lado, as noções de *conceito indeterminado* ou *tipo*, de *princípio*, de *caso difícil* e de *valoração-ponderação*, de modo algum, contribui para uma adequada construção do sistema jurídico.

Insta lembrar que os objetos linguísticos (textos) e os não linguísticos (fatos) precisam ser interpretados para que cheguem ao conhecimento humano e que os conceitos construídos mediante interpretação, em geral (quicá sempre), apresentam algum grau de indeterminação. Assim, a facilidade ou a dificuldade de um caso não depende de dados objetivos, mas do modo pelo qual os intérpretes têm condição de possibilidade de compreender. Cabe advertir que, por vezes, rotular um caso como sendo *fácil* pode representar a tentativa de afastar a apresentação de contra-argumentos no âmbito de um discurso prático.

Uma vez que se leve em conta que o termo princípio tem sido usado em diferentes sentidos, que esses sentidos possuem em comum a ideia de que os princípios são saturados de valor, que para ter relevância jurídica não se lhes pode afetar a normatividade, que a interpretação do texto constitucional conduz à construção tanto de normas constitucionais de conduta quanto de produção normativa, parece ser possível e útil, ser consistente e coerente com as ideias aqui defendidas adotar a seguinte concepção: *princípio* representa aspecto ou aspectos do conteúdo, parcial ou total, do antecedente ou do consequente de norma ou normas jurídicas, portador(es) de elevada carga axiológica.

⁸ O trecho correspondente na tradução é: “TCF (isto é, após a interpretação) tanto as regras quanto os princípios sempre expressam uma norma do tipo ou um / ou o outro. Portanto, quando o resultado final é levado em consideração, não é possível demonstrar uma diferença entre essas categorias de normas.

Assim, a tese da demarcação forte se refere apenas a uma determinada situação *prima facie*, mas nunca a uma norma que leva todos os fatores em consideração.

Em suma, a tese da demarcação forte e também a fraca são, portanto, problemáticas a tal ponto que temos razão para não esquecer que as regras devem ser levadas a sério”.

Essa concepção de *princípio* é compatível com a noção de norma jurídica, além de sobrelevar uma característica que é fundamental para o uso desse termo: apresentar elevada carga axiológica. Esta pode variar conforme a interpretação e a argumentação realizadas pelos diferentes intérpretes do Direito, o que pode ser uma das causas para as pessoas construírem diferentes “princípios” a partir da interpretação dos mesmos enunciados jurídicos, constitucionais ou não. Essa aceção de princípio contribui para o alcance dos objetivos que levaram à construção da tese da distinção forte entre “regras” e “princípios”, sem incorrer nas dificuldades daí decorrentes, pois continua-se preservando a noção de norma jurídica como noção nuclear do sistema jurídico. Não mais se cogita em regra de “tudo-ou-nada”. A norma jurídica é, necessariamente, produto de interpretação, que é informada socioculturalmente, que sempre envolve valoração e uso da razão, que se sujeita aos fenômenos da *indeterminação conceitual*, da *mutação conceitual* e da *diversidade espacial conceitual*. Outro ponto importante refere-se às dúvidas suscitadas acerca da estrutura dos princípios. Como é preservada a noção de norma, a noção atinente à sua estrutura é menos controversa. A norma jurídica é construída sob a forma condicional bimembre de antecedente e consequente: deve ser, se ocorrido o descrito no antecedente, tem-se o efeito jurídico prescrito no consequente.

A elevada carga axiológica pode estar contida seja numa norma constitucional de produção normativa seja numa norma constitucional de conduta. Quando contida numa norma constitucional de produção normativa, a elevada carga axiológica repousará necessariamente em seu antecedente, pois seu consequente carece de saturação semântica, sendo composto por variáveis, por uma estrutura relacional correspondente à norma a ser produzida ou revogada. Quanto ao antecedente, a elevada carga axiológica pode estar relacionada a qualquer de seus aspectos: o sujeito, o procedimento ou a declaração prescritiva condicionada. A elevada carga axiológica também pode estar contida numa norma constitucional de conduta, recaindo sobre o antecedente ou sobre o consequente ou sobre ambos, total ou parcialmente.

Esse modo de conceber auxilia a superação do dilema sobre o caráter normativo ou meramente programático por parte dos princípios constitucionais. Sua normatividade decorre do fato de eles serem aspectos de norma constitucional, seja a de conduta seja a de produção normativa. De outra parte, fica evidenciada a fundamentalidade da Constituição *Tributária* brasileira, pois a partir da interpretação dos diversos enunciados constitucionais expressamente relativos à matéria tributária, é possível identificar condições formais e materiais de validade das normas de índole tributária, dentre as quais, sem olvidar as relativas à imunidade tributária, destacam-se as relativas aos princípios constitucionais tributários.

4. A INTERPRETAÇÃO AXIOLÓGICA RACIONAL E A RELEVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO EM PROL DO COMBATE À ESQUIZOFRENIA DO AMBIENTE TRIBUTÁRIO E DA CONSTRUÇÃO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO MAIS JUSTO

A Constituição brasileira de 1988, com o advento da Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, passou a apresentar um enunciado (§ 3º do art. 145)⁹ que se refere de modo expresse ao *princípio da cooperação* em matéria tributária. O princípio da cooperação em sentido mais amplo, de certa maneira, já poderia ser construído a partir de outras disposições já existentes quando da promulgação da Constituição, tais como, a determinação de que somos uma “sociedade fraterna ... fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias” que consta do Preâmbulo; ou que “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, inciso I); ou que “A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: ... IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade” (art. 4º, inciso IX); ou que “Lei complementar fixará normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional”¹⁰; ou que “O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: ... cooperação das associações representativas no planejamento municipal” (art. 29, inciso XII); ou que “Compete aos Municípios: ... VI – manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental; VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população” (art. 30, incisos VI e VII)¹¹; ou que “Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. ... § 3º Nas áreas a que se refere o § 2º, IV, a União incentivará a recuperação de terras áridas e cooperará com os pequenos e médios proprietários rurais para o estabelecimento, em suas glebas, de fontes de água e de pequena irrigação.”

⁹ Eis seu teor: “§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”

¹⁰ Essa é a nova redação conferida pela EC nº 53/2006: “Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.”

¹¹ Essa é a nova redação conferida pela EC nº 53/2006 ao inciso VI do art. 30: “manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental”.

É interessante notar que a ideia de cooperação se apresenta como um relevante vetor axiológico desde a nossa Constituição originária sob três diferentes perspectivas: entre as pessoas; entre o Estado e as pessoas; e entre os entes federativos. Essa tríplice perspectiva também se apresenta no tocante ao princípio da cooperação tributária, como se terá oportunidade de demonstrar adiante.

A noção de cooperação é fundamental para o bom funcionamento de uma sociedade. Cooperar significa atuar em conjunto com outrem ou com outros para o alcance de um fim comum ou contribuir para que algo ocorra. Revelam-se dois elementos nucleares. Um de natureza subjetiva outro de natureza teleológica. A natureza subjetiva decorre do fato de a cooperação demandar a atuação de pelo menos duas pessoas. Co-opera-se. Opera-se *com* alguém, ou com mais de uma pessoa. Mas nunca se coopera sozinho. A natureza teleológica se revela pelo co-atuar dirigido ao alcance de um mesmo resultado, onde a reunião de esforços apresenta-se como medida mais eficaz para alcançar o fim comum. A cooperação envolve e se enriquece com dois importantes valores: a solidariedade e a fraternidade. Ambos expressamente consagrados na Constituição brasileira. A solidariedade representa o sentimento de identificação com os problemas de outra pessoa, o que conduz à atitude de ajudar. A fraternidade significa convivência com harmonia, que envolve afeto ou amor a outrem. A cooperação, portanto, é elemento que contribui com a eficácia e a eficiência. Com a cooperação aumentam as chances de atingir o resultado pretendido. E aumentam as possibilidades de alcançar o resultado pretendido com qualidade ou com menos dispêndio de tempo, recursos ou energia.

A cooperação apresenta-se como um meio adequado para que uma sociedade solidária e fraterna alcance a paz social e, por fim, realize o valor que sintetiza o conjunto dos valores do Direito, a Justiça. Nessa linha, assevera Miguel Reale (2002, p. 272) que a Justiça é o valor próprio do Direito. E complementa essa ideia de que a Justiça representa uma síntese dos valores do Direito ao afirmar que “A Justiça que, como se vê, não é senão a expressão unitária e integrante dos valores todos de convivência, pressupõe o valor transcendental da pessoa humana, e representa, por sua vez, o pressuposto de toda a ordem jurídica.” O princípio da cooperação, informado pelos valores da solidariedade e da fraternidade e pelos princípios da eficácia e da eficiência, é um dos meios que contribui para a realização do valor Justiça.

Em matéria tributária, a situação não é diversa. É preciso não perder de vista que a tributação não é um fim em si mesma. É um meio para que se possa alcançar os fins maiores dos indivíduos e da sociedade. A dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, merecedora de expresso reconhecimento no primeiro artigo da Constituição brasileira. Trata-se de princípio fundamental que revela a qualidade inerente e inafastável de todo ser humano, que deve ser concebido como um fim, não como meio, e que impõe que cada pessoa deve ser tratada

com respeito por parte das demais pessoas, sejam privadas sejam públicas, independentemente de suas características físicas, psicológicas ou intelectuais, implicando, por consequência, que cada pessoa tem em relação às demais um conjunto de direitos e deveres fundamentais, informados pelos valores da liberdade e da igualdade. A centralidade da pessoa humana e a sua intrínseca foi destacada por Kant (2017, p. 413):

Todo o homem tem uma legítima pretensão ao respeito dos seus semelhantes e também ele está ao mesmo obrigado, em termos recíprocos, em relação a cada um deles. A humanidade é ela própria uma dignidade; pois que o homem não pode ser utilizado meramente como meio por outro homem (nem por outros, nem sequer por si mesmo), tendo de ser sempre utilizado como fim e nisto consiste, precisamente, a sua dignidade (a personalidade) [...].

O princípio da dignidade da pessoa humana aponta para algo de enorme importância: cada pessoa tem direito de ser respeitada pelas demais pessoas, o que importa dizer que cada pessoa possui o dever de respeitar as demais pessoas. Eis a advertência de Hegel (1997, p. 40): “O imperativo do direito é portanto: sê uma pessoa e respeita os outros como pessoas.”

Para que uma sociedade promova a dignidade da pessoa humana, é essencial que se garanta e promova um sistema de direitos fundamentais que têm como base a dignidade da pessoa humana. A atuação do Estado voltada à satisfação dos direitos fundamentais e ao cumprimento dos correlatos deveres fundamentais demanda recursos financeiros. Os direitos têm custos. À medida que o Estado é um patrocinador desses direitos fundamentais, ele precisa de recursos. Historicamente, os tributos se constituíram num meio necessário para financiar as ações do Estado, que necessitam estar voltadas à máxima redução do sofrimento e à máxima realização dos direitos fundamentais.

Esse entendimento, por vezes, parece não estar plenamente assentado na sociedade brasileira. Como se disse, o princípio da cooperação tributária informa três diferentes relações: entre as pessoas; entre o Estado e as pessoas; e entre um ente federativo e outro. A cooperação solidária e fraterna é fundamento da tributação. Os tributos são pagos por aqueles que economicamente possuem capacidade para entregar parcela de sua riqueza para o Estado. E devem ser pagos na medida dessa capacidade econômica. Eis o sentido do conhecido e tão propalado princípio da capacidade contributiva, em sua perspectiva subjetiva ou relativa. Por meio do pagamento dos tributos, cada pessoa co-opera *com* outra, pois os tributos são arrecadados pelo Estado *para* que este promova a dignidade da pessoa humana, garanta ao máximo a realização dos direitos fundamentais e reduza ao máximo o sofrimento.

Sob a perspectiva da relevância do princípio da cooperação tributária sobre a relação entre as pessoas da sociedade brasileira, fica evidenciado o quanto o comportamento voltado ao não cumprimento das obrigações tributárias, em especial os que se caracterizam como sonegação ou

fraude tributária, representa algo que, acima de tudo, afeta as demais pessoas com as quais se convive e que prejudica principalmente aquelas economicamente mais fragilizadas. Em rigor, não é uma atitude contra o Estado, contra um ente distante e sem rosto, mas contra as demais pessoas da sociedade. Portanto, é comportamento que afronta o princípio da cooperação tributária. Quem assim age, que em vez de ser solidário, se revela egoísta, em vez de ser fraterno, é mesquinho. Uma advertência soa necessária. Se pessoas-servidoras públicas ao apresentarem o Estado atuam de forma perdulária, corrupta, indigna, o problema está com estas pessoas, que precisam ser afastadas de suas atividades públicas e devidamente punidas, pois seus atos, independentemente de serem criminosos, longe de serem informados pelo princípio da cooperação, pela solidariedade, pela fraternidade, são atos absurdamente cruéis, egoístas, réprobos e impiedosos. Insiste-se, ofendem em último grau não o Estado sem rosto, mas as outras pessoas, os conviventes da sociedade, seus concidadãos.

Sob a perspectiva da relevância do princípio da cooperação tributária sobre as relações entre o Estado e as pessoas, vislumbra-se, por vezes, uma situação doentia, uma esquizofrenia paranoide. Não se tornará a fazer alusão a ações criminosas de pessoas-contribuintes e de pessoas-servidoras públicas. O foco é como Estado tributante (Fisco) enxerga a pessoa-contribuinte e vice-versa. Ainda se identifica uma postura adversarial, de recíproca desconfiança, onde prevalece a ideia de oposição, de conflito, de animosidade, de perseguição. Reconhece-se que no plano da relação jurídica tributária o contribuinte ocupa o polo passivo e o Fisco, o polo ativo. Onde o contribuinte tem a obrigação de pagar o tributo e o Fisco o direito de exigir o pagamento do tributo. Um tem o dever jurídico e outro o direito subjetivo. Juridicamente, existe esse tipo de relação. Contudo, essa não é a única forma de enxergar a situação. Como se disse, o Estado não é inimigo do cidadão-contribuinte. No Estado Democrático de Direito, as pessoas se organizam para alcançar fins comuns, sendo o Estado um produto desse modo de se organizarem.

Ante a centralidade do princípio da dignidade da pessoa humana, o Estado tem como missão precípua a máxima redução do sofrimento e a máxima realização dos direitos fundamentais. Essa maneira sadia, informada pelo princípio da cooperação, de compreender a relação entre o Estado e as pessoas impõe que as armas sejam depostas. Sem que um seja o vencido e o outro o vencedor. Se rendição houver, que seja plena e recíproca.

Não é exagero falar-se em clima de combate. Por exemplo, a Receita Federal simbolicamente ainda se identifica com um animal nem um pouco amistoso – o leão do imposto de renda. O próprio Governo Federal intitula uma de suas páginas em seu sítio oficial¹² da seguinte maneira: “Apurar carnê-leão”. Ora, a relação entre um leão e uma pessoa é a de predador *versus* presa. Não é

¹² Eis link do endereço acessado em 15/10/2025: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/apurar-carne-leao>

coincidência o tradicional dicionário Caudas Aulete (1968, p. 3251) ao definir o vocábulo presa usar a figura do leão para ilustrar: “Coisa que é violentamente usurpada ou apreendida; preia: O leão contemplou a sua presa antes de a devorar.” Na mesma página do sítio oficial do Governo Federal, encontra-se outra sugestiva expressão: “Impostos e Obrigações > Imposto de Renda e Malha Fiscal”. Ora, a ideia de “Malha Fiscal” ou de “Malha Fina” sugere para uma relação entre o pescador e o peixe, na qual aquele mediante o uso de rede de pesca com trama bem fina objetiva capturar mesmo os pequenos peixes. Mais uma vez, apresenta-se simbolicamente uma relação entre predador e presa. Quando um se apresenta como predador e o outro como presa, o conflito é inevitável. Esse clima fomenta a postura de servidores do Fisco de encarar os contribuintes como sonegadores contumazes que merecem ser perseguidos, descobertos e punidos. Por outro lado, fomenta a postura dos contribuintes que enxergam o Fisco como um inimigo devorador, que, ante sua sanha arrecadatória o persegue e prejudica, o que justifica a sua reação de fugir ou de se esconder. Certamente, essa forma de se apresentar a relação entre Fisco e contribuinte não é consonante com o princípio da cooperação e alimenta o clima de “guerra” existente. Justiça seja feita! Ultimamente, o Estado tributante, em especial a Receita Federal, tem adotado uma série de medidas que vão ao encontro do princípio cooperativo, o que tem contribuído positivamente para mudar o modo como essa relação tem se estabelecido, como será destacado mais adiante.

Sob a perspectiva da relevância do princípio da cooperação tributária sobre a terceira espécie de relação – entre os entes federativos – também tem sido marcada por um clima de conflito e desconfiança. A expressão guerra fiscal é encontrada nos discursos que se referem aos embates entre os Estados-membros envolvendo o ICMS em prol do aumento de arrecadação e de atração de investimentos. O mesmo ocorre entre Municípios quanto ao ISS. Inúmeros foram os embates judiciais nos quais se discutia se certa operação se caracterizava como de circulação de mercadoria, sobre a qual incidiria o ICMS, ou se envolveria a prestação de serviço, hipótese em que incidiria o ISS. Nos debates que antecederam o advento da EC 132/2023, identificava-se um clima de desconfiança por parte de Estados e Municípios em relação à União quanto à adoção de um sistema de IVA (imposto sobre valor agregado) único, onde existiria uma única lei nacional, produzida pelo Congresso Nacional, que regularia quase que totalmente esse tributo, dispondo sobre sua incidência, fiscalização, arrecadação e distribuição do produto dessa arrecadação entre os entes federativos, cabendo às específicas leis ordinárias da União, de cada Estado e de cada Município dispor sobre a alíquota a ser aplicada em seus territórios. Esse clima de desconfiança contribuiu para que não fosse implementado um sistema de IVA único no Brasil, sendo adotado um sistema dual, no qual se repartiu a tributação sobre operações com bens e serviços. Coube à União a contribuição sobre operações com bens e serviços (CBS). Coube aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios

o imposto sobre operações com bens e serviços (CBS) consideradas as operações em seus territórios. Lei complementar nacional instituiu esses tributos (LC n.º 124/2025) e caberá a cada ente federativo dispor sobre a alíquota a ser aplicada. Esse quadro de disputas, conflitos e desconfianças distancia-se do que informa o princípio da cooperação tributária, além de gerar ineficiências tributárias e insegurança para os contribuintes.

Evidenciada a necessidade da efetiva implantação no sistema tributário brasileiro do princípio da cooperação tributária, insta lembrar as contribuições da Hermenêutica Filosófica e da tese da interpretação axiológica racional para tanto. Segundo a Hermenêutica Filosófica, o ser humano não tem acesso ao dado bruto, pois, no processo de conhecimento, a consciência de todo objeto demanda a atividade de compreensão-interpretação. O ser humano só acessa o objeto interpretado. Toda compreensão se desenvolve num círculo hermenêutico e se dá numa fusão de horizontes, na qual é impossível afastar todos os preconceitos, tanto os positivos, que contribuem para uma boa compreensão, quanto os negativos, que geram mal-entendidos. A consciência das condições de possibilidade e dos limites humanos no processo de conhecimento demanda o reconhecimento da força da tradição, da história efetual e da linguisticidade da interpretação. Essa consciência informa que a divergência é natural, pelo que há necessidade de se ter tolerância com as interpretações divergentes e de haver a abertura para os argumentos apresentados, pois o diálogo franco e transparente é fundamental para que se alcance a possibilidade de um convívio social mais cooperativo e justo.

Interpretação, inclusive a jurídica, significa construção de sentido, com valoração e uso da razão, socioculturalmente informada, que pode ser de um objeto linguístico ou não linguístico, a qual é realizada pelo intérprete e que decorre do *ser* do intérprete, conforme seus valores, pré-conceitos, conceitos e aspirações, que são afetados pela história efetual e pela tradição, as quais estão em permanente formação e transformação. Portanto, a interpretação apresenta-se como uma atividade de natureza construtiva, intersubjetiva, axiológica e racional. Suplanta-se, assim as visões extremadas de que a interpretação ou é *neutra, objetiva e descritiva* ou decorre de *valoração meramente subjetiva e de livre criação*. A interpretação é construção de sentido axiológica racional, intersubjetiva, tolerante e responsável.

Se, por um lado, é correto dizer que o princípio da cooperação tributária possui fundamento axiológico na dignidade da pessoa humana, na solidariedade e na fraternidade, pode-se igualmente dizer que possui fundamento epistemológico na Hermenêutica Filosófica e na tese da interpretação axiológica racional.

Como foi mencionado anteriormente, o Estado, em prol da construção de um sistema tributário mais justo, tem evoluído no sentido da implementação do princípio da cooperação. Algumas medidas com esse nítido viés merecem ser apontadas.

No tocante ao posicionamento da União, a Receita Federal tem implementado uma série de projetos alinhados ao princípio da cooperação tributária. Um deles é o *CONFIA*, que é o programa brasileiro de Conformidade Cooperativa Fiscal. Se programa estabelece uma relação de confiança mútua entre o Estado tributante e grandes contribuintes, tendo por base a transparência e o cumprimento voluntário de obrigações. O programa possibilita que empresas divulguem previamente informações fiscais em troca de maior previsibilidade e segurança jurídica, substituindo a postura punitiva pela de parceria institucional. Outros dois importantes programas são o *Receita Soluciona* e o *Receita de Consenso*, cujas bases foram previstas nas Portarias da Receita Federal RFB nº 467/2024 e RFB nº 467/2024, respectivamente. O projeto *Receita Soluciona* foi criado com o propósito de promover o diálogo entre a Receita Federal e a sociedade quanto às matérias tributárias e aduaneiras, a fim de contribuir para a respectiva conformidade. Já o projeto *Receita de Consenso* é um procedimento de consensualidade fiscal, cuja finalidade é prevenir o surgimento de conflitos acerca da qualificação de fatos tributários ou aduaneiros, evitando a instauração de litígios. Sob a perspectiva da relação entre a União e os demais entes federados, menciona-se o recentíssimo programa de parcelamento excepcional de débitos previdenciários dos Municípios regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 2.283, de 9 de outubro de 2025, que tem como base o determinado pela Emenda Constitucional nº 136, de 9 de setembro de 2025. Esse programa contribui para o alcance da conformidade fiscal e o fortalecimento da gestão pública municipal.

Os Estados-membros e o Distrito Federal também têm adotado medidas em consonância com o princípio da cooperação tributária. Um bom exemplo é o Acordo de Cooperação Técnica nº 4, de 25 de abril de 2025 (Confaz), que foi celebrado pelos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal, cujo objetivo é o compartilhamento automático de documentos fiscais eletrônicos (NF-e, CT-e, bomNFC-e, BP-e, entre outros) para facilitar o modelo operacional da reforma tributária e garantir maior integração fiscal e tecnológica. Outro interessante exemplo é o relativo ao Projeto *IBS Ceará*, a partir do qual foi firmado o Termo de Cooperação Técnica nº 22/2025 entre a Secretaria da Fazenda do Ceará e sete entidades representativas do setor produtivo (CDL, FCDL, FIEC, Fecomércio, OAB-CE etc.),

voltado à promoção de capacitações, grupos de estudos e eventos sobre a transição ao novo sistema tributário de consumo (IBS), incrementando o diálogo entre o setor público e o privado.

Os Municípios também têm criado programas e projetos informados pelo princípio da cooperação tributária. Um exemplo é o programa *Carioca em Dia*, que foi lançado pela Prefeitura do Rio de Janeiro voltado a proporcionar a regularização fiscal de contribuintes, por meio do oferecimento de descontos em débitos tributários (ISS, IPTU, ITBI e taxas) e não tributários, que podem alcançar até 100% das multas e acréscimos moratórios. Outro exemplo é o programa de conformidade lançado pela Prefeitura de São Paulo – o *São Paulo em Dia* –, um conjunto de ações da Secretaria Municipal da Fazenda para incentivar os contribuintes a cumprirem suas obrigações tributárias de forma voluntária, por meio do uso de uma plataforma para notificar e orientar os contribuintes, a fim de estimular a autorregularização e a conformidade tributárias.

Os exemplos mencionados revelam que os entes governamentais, as entidades da sociedade civil e os contribuintes estão começando a incorporar práticas informadas pelo princípio da cooperação tributária, as quais estão voltadas à busca de entendimento e colaboração, mediante a adoção de programas que estimulam o diálogo com transparência, a mútua ajuda entre os entes federados, a educação e conscientização dos contribuintes em prol da conformidade e regularização tributárias.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O princípio da cooperação tributária, já existente em nosso sistema jurídico desde o advento da Constituição de 1988 e consagrado pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, apresenta um duplo fundamento que legitima a sua efetiva implantação da forma mais ampla possível: um de ordem epistemológica; outro de ordem axiológico-normativa.

As contribuições da Hermenêutica Filosófica e a tese da interpretação axiológica racional conferem um arcabouço de índole epistemológica extremamente útil para que o princípio da cooperação seja efetiva e largamente implementado no sistema tributário brasileiro, com significativa força hermenêutica e normativa. A consciência de que o processo de conhecimento sempre demanda interpretação, que esse processo, além da razão, inevitavelmente envolve o *ser* do intérprete, pelo que entram em jogo a tradição, a história efetual, os preconceitos (positivos e negativos), as experiências e as emoções, que inexiste a possibilidade de esse processo ser neutro, objetivo ou meramente descritivo, como não se justifica ser meramente subjetivo e de livre criação, e que a interpretação é construção de sentido realizada com valores e com o uso da razão, sendo socioculturalmente informada, impõe que se reconheça que é natural haver divergências

interpretativas, que a construção do mundo, e do sistema jurídico, deve ser realizada com tolerância e responsabilidade, onde prevaleça a democrática abertura para um franco e cooperativo diálogo.

Compreender que a interpretação envolve o uso de valores, que os princípios podem ser concebidos como aspectos axiologicamente enriquecidos de normas jurídicas, em especial das normas (de produção normativa) que apresentam os requisitos para a produção de outras normas, bem como que a Constituição brasileira é repleta de princípios relevantes para a tributação, permite inferir que os princípios constitucionais possuem força hermenêutica e normativa fundamentais para a construção do sistema jurídico tributário no Brasil.

O princípio da cooperação tributária possui fundamento nos mais caros valores da ordem jurídica brasileira (fundamento axiológico-normativo). O *cooperar* exige que se opere *com* alguém e que se esteja dirigido a alcançar um *fin comum*. Esse fim comum tem fundamento na dignidade da pessoa humana, é informado pelos valores solidariedade e fraternidade, sendo orientado à satisfação máxima dos direitos fundamentais. A cooperação aumenta as chances de atingir o resultado pretendido (eficácia) e aumenta as possibilidades de alcançar o resultado pretendido com qualidade ou com menos dispêndio de tempo, recursos ou energia (eficiência).

O Estado representa a sociedade juridicamente organizada. A razão maior para o Estado existir é a sua atuação orientada à redução máxima do sofrimento e à realização máxima dos direitos fundamentais. Esse atuar demanda recursos. A tributação vem sendo a principal fonte de recursos do Estado. O fundamento ético da tributação está, portanto, na dignidade da pessoa humana, na solidariedade e na fraternidade, que informam que cada um deve contribuir com o financiamento do Estado de acordo com a sua capacidade econômico-financeira. Eis o princípio da capacidade contributiva (subjética), que realiza o princípio da igualdade, em linha com o ideal de Justiça.

A Justiça é o valor pressuposto de toda a ordem jurídica, que simboliza a integração de todos os seus valores. É o que possibilita que o Direito seja diferenciado de um mero regime normativo de força. Se é certo que o conceito de Justiça possui um elevado grau de indeterminação, é igualmente certo que dele não se pode prescindir. Um sistema tributário para que possa ser qualificado como justo necessita ter em conta três importantes advertências: (i) precisa “beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade” (RAWLS, 2003, p. 60); (ii) “Um imperativo adequado ao novo tipo de agir humano e voltado para o novo tipo de sujeito atuante deveria ser mais ou menos assim: ‘Aja de modo a que os efeitos da tua ação sejam compatíveis com a permanência de uma autêntica vida humana sobre a Terra’” (JONAS, 2006, p. 47); e (iii) acerca da necessidade de haver real preocupação com as questões atinentes às negações, subjugações e humilhações que os seres humanos sofrem no mundo, “As teorias da justiça têm como compromisso comum levar essas

questões a sério e ver o que podem fazer quanto a uma reflexão da razão prática sobre a justiça e injustiça do mundo” (SEN, 2011, p. 448).

Acredita-se que o princípio da cooperação tributária informa um agir humanamente digno, solidário e fraterno. O agir em cooperação apresenta-se como meio adequado, eficaz e eficiente para que as pessoas alcancem a paz social e, enfim, para que seja realizada a Justiça.

REFERÊNCIAS

AARNIO, Auulis; GARZÓN VALDÉS, Ernesto; UUSITALO, Jyrki. *La normatividad del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1997.

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. São Paulo: Landy, 2005.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel. *El sentido del derecho*. Barcelona: Ariel, 2004.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 19. ed, rev. e atual. São Paulo: Malheiros: 2019.

BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

CAUDAS AULETE DICIONÁRIO CONTEMPORÂNEO DA LÍNGUA PORTUGUESA. Volume IV. Revista, atualizada e aumentada por Hamílcar de Garcia. 2. ed. brasileira. Rio de Janeiro: Editora Delta, 1968.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1988.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método – traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 13. ed. Petrópolis: Vozes, v. I, 2013.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método II – complementos e índice*. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. 6. ed. Petrópolis: Vozes, v. II, 2017.

HABERMAS, Jürgen. *A ética da discussão e a questão da verdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997-a. v. I.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997-b. v. II.

HART, Herbert. *O conceito de direito*. Tradução de Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Princípios da filosofia do direito*. Tradução Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

HEIDEGGER, Martin. *Los conceptos fundamentales de la metafísica – mundo, finitud, soledad*. Traducción de Alberto Ciria. Madrid: Alianza Editorial, 2007.

HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. 15. ed. Tradução de Márcia S. Cavalcanti. Petrópolis: Vozes, 2005.

JUDD, K. L. Redistributive taxation in a simple perfect foresight model. *Journal of Public Economics*, v. 28, n. 1, p. 59-83, 1985.

JONAS, Hans. *O princípio da responsabilidade: ensaio de uma ética para a civilização tecnológica*. Rio de Janeiro: Contraponto: Ed PUC-Rio, 2006.

KANT, Immanuel. *A Metafísica dos Costumes*. Tradução, apresentação e notas de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2017.

MacCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MARSHALL, Alfred. *Princípios de Economia*. São Paulo: Abril Cultural, 1996.



QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: GZ, 2024.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: GZ, 2020-a.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: GZ, 2020-b.

RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. São Paulo, 2002.

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

SMITH, Adam. *A Riqueza das nações - investigação sobre sua natureza e suas causas*. Volume 1. São Paulo: Nova Cultural, 1996 - a.

SMITH, Adam. *A Riqueza das nações - investigação sobre sua natureza e suas causas*. Volume 2. São Paulo: Nova Cultural, 1996 - b.

SOUZA LIMA, J. B. de. *As mais antigas normas de direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

Sobre o autor:

Luís Cesar Souza de Queiroz

Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), onde leciona nos Cursos de Graduação e Pós-Graduação (Mestrado e Doutorado) da Faculdade de Direito e é Professor efetivo desde 1993. Representante da Linha de Pesquisa Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento no Programa de Pós-graduação em Direito da UERJ (PPGD-UERJ) desde 2012. Pós-Doutor em Filosofia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2002). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1997). Especialização em Direito Comercial pela FGV-Rio (1988). Foi Procurador do Município do Rio de Janeiro de 1989 a 1991. Ingressou no Ministério Público Federal em fevereiro de 1991, como Procurador da República.

Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0399-7275>

E-mail: lqueiroz.jus@gmail.com

