

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

CONSTITUTIONALISM, THE CIVILIZING TAX PROCESS AND THE APPROVAL OF TAX AVOIDANCE MORALITY BY THE BRAZILIAN FEDERAL SUPREME COURT

Pablo PEDROSA¹
Universidade Federal do Piauí (UFPI)

Deborah DETTMAM²
Universidade Federal do Piauí (UFPI)

Resumo: O artigo revisa o elo entre constitucionalismo e a gênese do monopólio da tributação a partir da teoria do processo civilizador de Norbert Elias. Construindo o conceito de processo civilizador tributário, analisa o julgamento da ADI 2446 no Supremo Tribunal Federal (STF) como um marco nesse processo. O objetivo é compreender, a partir da crítica de Ingeborg Maus, como o STF funcionou naquele julgamento como espécie censor moral da diversificação dos princípios do direito tributário, delimitando seu campo constitucional exclusivamente pelo princípio da legalidade. Questiona, para além do paradigma analítico-positivista, se os fundamentos da decisão que reconheceu a constitucionalidade da norma geral antielisão, objeto do julgamento, significou, paradoxalmente, o bloqueio de uma cidadania fiscal e a expressão da mentalidade elisiva de uma parte da sociedade.

Palavras-chave: Constitucionalismo. Processo civilizador tributário. Elisão fiscal.

Abstract: The article reviews the link between constitutionalism and the genesis of the taxation monopoly based on Norbert Elias' theory of the civilizing process. Building the concept of a civilizing tax process, it analyzes the judgment of ADI 2446 at Brazilian Supreme Court (STF)

¹ Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Piauí (UFPI), Mestre em Literatura pela Universidade de Brasília (UnB), Especialista em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). É Procurador da Fazenda Nacional – E-mail: pablogalas@gmail.com – Orcid: <https://orcid.org/0009-0009-0194-4357>.

² Professora Associada de Direito da Universidade Federal do Piauí e do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Piauí (UFPI). Graduação em Direito pela Universidade de Brasília (UnB), Mestrado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e Doutora em Direito pela Universidade Federal do Paraná (UFPR) – E-mail: deborahdettmam@ufpi.edu.br – Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8478-5495>.

as a key point in this process. The objective is to understand, based on Ingeborg Maus' criticism, how the STF functioned in that judgment as a kind of moral censor of the diversification of the principles of tax law, delimiting its constitutional field exclusively by the principle of legality. It questions, beyond the analytical-positivist paradigm, whether the foundations of the decision that recognized the constitutionality of the general anti-avoidance rule, object of the trial, meant, paradoxically, the blocking of fiscal citizenship and the approval of the tax avoidance mentality of a part of society.

Keywords: Constitutionalism. Civilizing tax process. Anti-avoidance.

Introdução

O sistema de consulta do Supremo Tribunal Federal (STF) vincula os julgamentos da Corte aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da ONU. A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 2.446, julgada em maio de 2022, está rotulada com o ODS n.º 10 – Redução das desigualdades. A ação foi movida pela Confederação Nacional do Comércio para que fosse declarada a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar n.º 104/2001 na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116, do Código Tributário Nacional. O dispositivo ficou conhecido como norma geral antielisão, por autorizar que a administração tributária possa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

O STF reconheceu a constitucionalidade do dispositivo, afirmando sua eficácia limitada condicionada à regulamentação legal, ancorando o direito tributário exclusivamente ao princípio da legalidade, da legalidade estrita e da tipicidade fechada. O entendimento parece ter alcançado razoável satisfação das partes. De um lado, a União sagrou-se vencedora formal com a improcedência da ação; de outro, a parte autora expressava satisfação, não obstante a improcedência da ação. Mais que isso, os fundamentos da decisão delimitam o monopólio do sistema tributário constitucional brasileiro pelo princípio da legalidade, expondo uma identidade maior da autora com os valores expressos no julgamento.

Importantes questões que atravessavam aquele julgamento não foram colocadas em discussão. E esse silêncio acaba por dizer muito sobre questões atuais.

A entronização constitucional do princípio da legalidade tributária pode ser compreendida a partir do elo umbilical entre o constitucionalismo moderno e a *sociogênese do*

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

monopólio da tributação, parte indissociável do *processo civilizador* estudado por Norbert Elias. A tributação é, a um só tempo, motor e objeto do constitucionalismo do século XVIII. Afinal, se as insatisfações sobre as formas de tributação pré-modernas impulsionaram as revoluções subjacentes às constituições modernas, estas expressam a necessidade de separação e limitação dos poderes de tributação.

Mas se a tributação está inserida em um *processo civilizador*, o que explica a resistência do STF em alargar a interpretação da lei fundamental para outros valores como pilares e vetores da tributação no contexto atual de um estado fiscal sustentável, séculos depois do *ancien régime*, do absolutismo monárquico determinantes do constitucionalismo setecentista?

A partir dos conceitos do sociólogo Norbert Elias, compreende-se o julgamento da ADI 2.446 (Brasil, 2022) como um marco no *processo civilizador* tributário nacional. O artigo, portanto, está menos preocupado com a análise do julgamento sob o ponto de vista estrutural do direito e sim, como através das categorias de Elias é possível compreendê-lo como espécie de tradução (ou censura) da mentalidade, ou mesmo de um sentimento de um grupo e de uma época expresso na constituição pelo Tribunal. É nesse ponto que a análise funcional proposta encontra o pensamento de Ingeborg Maus: como o STF teria atuado como espécie censor moral, reprimindo, ainda que pela economia positivista do julgado, o ego de uma sociedade mais solidária e liberando o id elisivo de uma pequena parte da sociedade? Afinal, a pesquisadora alemã, valendo-se das categorias freudianas, comuns também à psicologia social de Elias, vai analisar o processo pela qual os tribunais constitucionais convertem-se em superego da sociedade.

1. Constitucionalismo e a gênese do monopólio da tributação

Em seu Dicionário de política, Norberto Bobbio (1995) inicia a definição de constitucionalismo distinguindo-o dos termos constituição e constitucional pela introdução da ideia de uma *função* do Constitucionalismo: “traçar os princípios ideológicos que são a base de toda Constituição e de sua organização interna” (Bobbio, 1995, p. 247). Bobbio (1995, p. 246) constata se tratar de “termo bastante recente no vocabulário político italiano”, cujo uso “não está ainda totalmente consolidado”. Na construção do significado que o termo

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

constitucionalismo possa adquirir na ciência jurídica e política, o autor vai vinculá-lo a outros significados como liberdade, divisão de poderes, governo das leis, defesa dos direitos, mas condicionando-os, sempre, a um elemento histórico que materializa a experiência constitucional no tempo e no espaço.

A dificuldade reconhecida por Bobbio (1995, p. 248) na estabilização de um sentido em torno de constitucionalismo — “trata por isso de saber se o Constitucionalismo hoje, sem negar experiências do passado, tem um significado particular e específico” — revela, na verdade, um elemento fundamental para sua compreensão: a dimensão histórica. É isso que lhe retira a neutralidade para entender as mentalidades que atravessam uma determinada Constituição sem perder a cientificidade necessária para compreender “os problemas da técnica constitucional” de cada experiência, antecipando sua abertura para o pensamento sociológico de Norbert Elias.

O Constitucionalismo pode ser compreendido como um movimento jurídico, cujas raízes reportam-se às experiências inglesa, americana e francesa que, no século XVIII, lançaram as bases desse movimento a partir de suas condições sociais, políticas e históricas específicas, definindo modelos constitucionais que seriam total ou parcialmente seguidos em diversos países.

Essa dimensão histórica imanente ao termo impede que seu sufixo etimológico seja sequestrado pelo significado pejorativo corrente, mantendo sua ideia de movimento incessante, que se atualiza para compreender, cientificamente, a complexidade em torno dos modelos constitucionais.

A visibilidade dessa perspectiva histórica em torno do constitucionalismo estabelece uma estreita relação com a sociogênese do monopólio da tributação e, nesse sentido, com a compreensão da tributação inserida em um processo civilizador. A formação dos monopólios de tributação, segundo Elias (1993, p. 216), “certamente não foi mais do que um de vários processos interdependentes, dos quais o processo civilizador constitui uma parte”.

Para o sociólogo, o processo civilizador é um processo de longa duração formado por múltiplos processos interdependentes determinantes de alterações não só no comportamento social, mas também nos sentimentos, nas transformações das mentalidades, na personalidade social. De uma forma geral, é um processo não linear, com “arrancos e recuos”, através do qual

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

o controle social é interiorizado, “psicologizado”, resultando em um aumento da capacidade de autocontrole individual.

Para Elias, um dos processos interdependentes fundamentais para a compreensão do processo civilizador é o monopólio da tributação.

O monopólio da tributação, juntamente com o monopólio da força física, forma a espinha dorsal da organização. Não podemos entender a gênese nem a existência de “Estados” se não soubermos - ainda que baseados no exemplo de um único país - como uma dessas instituições fundamentais do “Estado” desenvolveu-se passo a passo, segundo a dinâmica das relações, em resultado de uma regularidade muito específica, que por sua vez decorria da estrutura de interesses e ações interligados. (Elias, 1993, p. 187).

No rastro desse pensamento, pode-se afirmar que existe uma relação intrínseca entre o germe do constitucionalismo moderno e a sociogênese da tributação. Não há dúvida de que parte considerável das discussões que impulsionaram o movimento constitucionalismo na França, nos Estados Unidos e na Inglaterra foram motivadas pela questão da tributação. Por trás das revoluções constitucionais havia sempre uma revolta fiscal.

O imposto não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas. Sem impostos, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível. Sempre foi assim. No cerne de cada transformação política importante, encontramos uma revolução fiscal (Piketty, 2014, p. 480).

É da experiência constitucional inglesa que decorre o primeiro importante marco do constitucionalismo e da gênese da tributação – a Carta Magna.

O marco histórico da primeira declaração de direitos contra a tributação arbitrária exigida pelo monarca foi a Magna Charta, em 1215, ocasião em que os barões feudais ingleses impuseram ao rei João Sem Terra, a exigência de aprovação pelo *Commune Consilium Regis* para haver a cobrança de tributos (Ribeiro, 2024, p. 23).

O próprio nome do documento medieval foi identificado como sinônimo de constituição e é, ainda hoje, utilizado nesse sentido em livros jurídicos e pelos tribunais. A compreensão histórica das forças sociais e políticas que prevaleceram na redação da referida carta, assim como aquelas que cederam poder, indica além do marco histórico institucional do princípio da legalidade tributária, a expressão de privilégios e interesses de um grupo

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

específico. A necessidade de nobres e parte da burguesia de financiar militarmente um poder central em face de ameaças externas e de campanhas expansionistas (consentimento) precisava ser conciliada com alguma previsibilidade em face do recolhimento dos impostos (legalidade).

Não só o aumento do valor da tributação, mas também da regularidade de sua exigência, que antes ainda oscilava conforme a necessidade do monarca, foram determinantes para a institucionalização de um documento que traduzisse algum limite a essas transformações do fenômeno da tributação. “A tributação, como aliás todas as demais instituições, constitui produto do entrelaçamento social. Surgiu [...] dos conflitos de vários grupos e interesses sociais” (Elias, 1993, p. 175). E esses interesses e grupos não podem ser eclipsados na *função* constitucionalismo e sim revelar-se pela análise do processo civilizador.

Sob ameaça das exigências fiscais dos representantes do rei, e a grande irritação que elas provocavam em todos os lados, uma aliança entre burguesia e a nobreza ainda era possível. [...] sobretudo na Inglaterra e tendo por base uma estrutura social diferente, uma aproximação e uma ação concertada entre certas classes urbanas e rurais ocorreram gradualmente - a despeito de todas as tensões e hostilidades entre elas -, o que finalmente contribuiu de forma notável para limitar o poder real (Elias, 1993, p. 175).

Nesse sentido é que se desvelam disputas e valores presentes naquele documento histórico medieval, considerado o embrião das constituições e do princípio da legalidade. Para Ribeiro (2024, p. 23), “a *Magna Charta*, a despeito de constituir um marco na evolução do constitucionalismo, representa uma manifestação do corporativismo medieval, inserida num ambiente histórico de reação ao fortalecimento do monarca em decorrência da decadência do feudalismo”.

Em estudo ainda mais aprofundado sobre o processo de mitificação da Carta Magna no âmbito do constitucionalismo, Gustavo Siqueira (2022, p. 2302) refaz o percurso de como esse documento, marco do constitucionalismo britânico, “do séc. XIII renasce no séc. XVII, mas renasce como um mito, não com suas características medievais, mas, agora, com características ‘modernas’ que pouco têm a ver com seu sentido original”. Com efeito, em estudo seminal no Brasil sobre o documento inglês, o historiador do constitucionalismo afirma que “o mito foi criado para deixar o controle nas mãos de alguns intérpretes, um grupo político determinado” (Siqueira, 2022, p. 2302) com o propósito de controlar atos do parlamento através da interpretação sobre o *common law* pelo judiciário.

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A Carta Magna foi um documento medieval, que garantia privilégios a uma pequena parte da população. Era um documento excludente. Não é possível que o direito contemporâneo, que tem por base a igualdade e a universalidade dos direitos, resgate os princípios de um documento que deve ser entendido historicamente (Siqueira, 2022, p. 2305).

Em Paris, a desigualdade na tributação, cuja carga estava concentrada exclusivamente na burguesia propriamente dita, era o motor do movimento revolucionário no sentido de impor limites, via constituição, a esse desequilíbrio tributário. Para Piketty (2014, p. 480), “o Antigo regime desapareceu quando as assembleias revolucionárias votaram pela abolição dos privilégios fiscais da nobreza e do clero, instituindo um regime fiscal universal e moderno”. Esse aspecto é utilizado de forma clara por um dos representantes da assembleia constituinte e um de seus principais ideólogos e constitucionalistas. Emmanuel Joseph Sieyès vai dedicar uma parte específica de sua *Qu'est-ce que le Tiers État?*, fundamental no desenho do modelo das constituições modernas, para abordar a desigualdade na tributação na França pré-revolucionária, trata-se do item IV do Capítulo IV – *A promessa de igualdade de impostos*.

Quem são os cidadãos mais expostos às humilhações pessoais dos agentes do fisco e dos subalternos em todas as partes da administração? Os membros do Terceiro Estado, aquele que não goza de nenhuma isenção. As leis, que, pelos menos, deveriam estar livres de parcialidade, também se mostram cúmplices dos privilegiados. Para quem parecem ter sido feitas? Para 189 os privilegiados. Contra quem? Contra o povo etc. (Sieyès, 2009, p. 1207).

A desigualdade manifestava-se, pela tributação, tanto pela incidência da norma tributária, concentrada exclusivamente sobre a burguesia, como pela destinação dos recursos recolhidos, monopolizados para financiar os gastos reais e da nobreza. Pela perspectiva burguesa, ela financiava uma classe inútil. “A abolição dos privilégios dos nobres significava, por um lado, o fim da isenção de impostos de que gozava a nobreza e, portanto, a redistribuição do ônus fiscal; e, por outro, a eliminação ou redução de numerosos cargos na corte” (Elias, 1993, p. 189), — “Já é hora, sem dúvida, que vocês carreguem também o peso de um tributo que é mais útil a vocês que a nós”, dirá Sieyès (2009, p. 1189).

Quando, não muito antes da Revolução, depois de terem fracassado todas as tentativas de reforma, a exigência de abolição dos privilégios dos nobres subiu para o primeiro plano entre os lemas dos grupos burgueses de oposição, isso implica a exigência de

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

uma administração diferente do monopólio fiscal e da receita tributária (Elias, 1993, p. 1899).

Com efeito, a lei passa a ser a referência impositiva no tratamento da tributação. Nasce aqui a ideia de “coisa pública”, “pátria” e até mesmo “Estado”, expressa inclusive na famosa frase “o Estado sou eu”, que deve ser entendido como uma reação, naquele momento histórico de disputa de forças entre monarquia e burguesia, na qual a impessoalidade e a igualdade na forma da lei passariam a constituir princípios da administração pública. Com a ampliação do domínio burguês sobre a administração tributária, “a economia da sociedade como um todo foi rigorosamente separada da economia de pessoas isoladas que administravam o monopólio estatal”, destaca Elias (1993, p. 185).

Assim, o processo civilizador tributário, quando resgata a origem do princípio da legalidade, como marco do constitucionalismo, não deve desprezar que, ao mesmo tempo, implicou avanços, de igual recepção constitucional, nos princípios que vinculam a administração pública tributária. A invocação da legalidade, como anteparo ao abuso do Estado, não pode desdenhar que a administração pública atua por mecanismos que vão tornar-se cada vez mais rigorosos no sentido da impessoalidade e do devido processo legal, mitigando a ideia de favor fiscal, de natureza pessoal, ainda presente no contexto do constitucionalismo insipiente.

Sim, vocês vão pagar, não por generosidade, mas por justiça; não porque vocês queiram, mas porque devem. Esperamos de vocês um ato de obediência à lei comum, em lugar do testemunho de uma insultante piedade por uma ordem que, durante tanto tempo, vocês trataram sem piedade (Sieyès, 2009, p. 1189-1190).

A ideia da lei como limite à tributação adquire no germe do constitucionalismo francês seu ápice, entronizada, na forma preconizada pelo seu principal ideólogo, como expressão da vontade geral da nação representada pelo parlamento. É sobre esse fundamento que Sieyès constrói sua rígida separação de poderes mecanicista, da supremacia do parlamento sobre o executivo. Em discurso seminal para o constitucionalismo moderno, proferido na Assembleia Francesa em 1789, Sieyès identificará lei e o Direito:

A definição razoável que podemos dar da lei, é chamá-la de expressão da vontade dos Governados. Governantes não podem aproveitá-la, no caminho ou em parte, sem se aproximar mais ou menos do despotismo. [...] Não deve, repito, entrar na formação

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

do Direito, como parte integrante; numa palavra, se o poder executivo pode promulgar a Lei, não deve contribuir para a sua elaboração (Sieyès, 1789, p. 9).

O Abade, representante do Terceiro Estado, insere um alicerce fundamental para sua teoria constitucional: o conceito de representatividade. Sieyès representava o Terceiro Estado, formado por parte da burguesia e que, apesar de possuir a maioria de deputados, tinha suas propostas bloqueadas pelo voto contabilizado por Ordem. Com o alinhamento entre nobreza e clero, o placar era sempre desfavorável aos burgueses. Por outro lado, àquela época, mesmo considerando uma clara estratificação interna entre os integrantes da burguesia, esta representava maioria da população. “Devemos, portanto, reconhecer e manter que todo indivíduo é reduzido à sua unidade numérica” – defende Sieyès (1789, p. 7), inserindo a ideia do voto igualitário, *per capita*, entre os representantes das Ordens e de parte da população de forma a garantir a igualdade política entre os integrantes da Assembleia e a ideia de representatividade. Nesse sentido, argumenta que “o Deputado de uma região é imediatamente escolhido pelos votos de sua região, mas é igualmente eleito pela totalidade das regiões. É por isso que todos os deputados são representantes de toda a Nação” (Sieyès, 1789, p. 7-8).

Mas qual a relação entre representatividade e tributação? Uma leitura atenta da representatividade no discurso de Sieyès, constatará que ela, enquanto conceito político, tem restrições. Embora o Abade tenha intuído a necessidade de igualdade jurídico-político das pessoas mais pobres, trabalhadores e despossuídos, sua teoria limita a participação política a um número reduzido de cidadãos “ativos”. Trata-se da cidadania ativa.

Os sistemas políticos de hoje são baseados exclusivamente no trabalho; as faculdades produtivas do homem fazem tudo; dificilmente fazemos uso das faculdades morais, que poderiam, no entanto, tornar-se a fonte mais fértil dos mais verdadeiros prazeres. Somos, portanto, forçados a ver, na maioria dos homens, apenas máquinas trabalhando. No entanto, você não pode recusar a qualidade de Cidadão, e os direitos do dever cívico, a essa multidão inculta, que é inteiramente absorvida pelo trabalho forçado. Assim como eles devem obedecer à Lei, assim como vocês, eles também devem, assim como vocês, contribuir para mantê-la. Essa competição deve ser igualitária (Sieyès, 1789, p. 15).

Para o Abade, apenas aqueles mais esclarecidos e cultos devem participar ativamente elegendo os deputados, pois “a grande maioria dos nossos concidadãos não tem educação nem cultura suficientes para querer se preocupar diretamente com as leis que devem governar a França” (Sieyès, 1789, p. 16). São os burgueses com alguma propriedade e riqueza, pagadores

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

de impostos que possuem cidadania ativa, podendo eleger e ser eleito. A participação política está vinculada à capacidade tributária na ideia de representatividade do pensamento sieyèsiano: “é para o bem comum que eles nomeiam Representantes muito mais capazes do que eles de conhecer o interesse geral e de interpretar sua própria vontade a esse respeito” (Sieyès, 1789, p. 15). Para o Abade, o fato daqueles que não participavam ativamente do processo de escolha dos representantes também serem representados, formava a base da noção totalizadora de nação. “É evidente que cinco a seis milhões de cidadãos ativos, espalhados por mais de vinte e cinco mil léguas quadradas, não podem se reunir; é certo que eles só podem aspirar a uma Legislatura por representação” (Sieyès, 1789, p. 17).

A França tinha cerca de 25 milhões de pessoas naquela época, como o próprio Sieyès menciona no discurso em 1789, mas destes, apenas 5 a 6 milhões eram cidadãos ativos, na concepção do Abade. Sieyès vai propor uma espécie de tributo voluntário, um pagamento adicional aos impostos já cobrados, para habilitá-los como cidadãos ativos, seja como eleitores ou elegíveis. A proposta alia um elemento puramente subjetivo, pois é voluntário, a outro de natureza econômica, constituindo um modelo excludente da grande maioria da população, incluindo boa parte da própria burguesia. “Considerem as classes disponíveis do terceiro Estado: chamo, como todo o mundo, de classes disponíveis, aqueles que, pelos seus modos e bem-estar, permitem que seus homens recebam uma educação liberal, cultivem sua razão e, enfim, podem interessar-se pelos assuntos políticos” (Sieyès, 2009, p. 969).

Identificar os cidadãos mais adequados para governar era uma tarefa particularmente importante para Sieyès. Estamos diante de uma tentativa completa e sistemática de identificar os métodos que podem orientar a formação e a seleção da classe dominante (Goldoni, 2009, p. 80).

A proposta de Sieyès não prevaleceu na forma original que ele propunha, isto é, como um imposto adicional voluntário. A Assembleia Constituinte rejeitou a ideia e estabeleceu como critério de participação no sistema eleitoral e de definição da cidadania a capacidade contributiva pelos tributos já pagos.

A história do conceito de cidadão se confunde inevitavelmente com a história filosófica do sujeito, a história econômica ligada à afirmação do princípio da divisão do trabalho e a história cultural, pertinente à configuração do indivíduo “capaz” como resultado de processos que se dão em uma mentalidade específica. Sieyès, como

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

outros pensadores franceses da época, não é estranho a esse tipo de raciocínio (Goldoni, 2009, p. 80).

A vinculação entre cidadania ativa e capacidade tributária, subjacente ao processo de constitucionalização do princípio da legalidade parece resistir, séculos depois do fim do voto censitário, na mentalidade política nacional através da expressão da tradicional figura do “pagador de impostos” ou do “cidadão de bem”. Essa mentalidade, comumente invocada como fundamento para exigência de direitos, na maioria das vezes classificados como negativos, estabelece uma relação intrínseca entre pagamento de impostos e cidadania, exaurida, nesse caso, pelo exercício de direitos de espectro negativo, de não intervenção do Estado. Mais que isso, ela remonta a uma antiga divisão de setores sociais que, identificando capacidade contributiva e participação política, exige a reserva de espaços de privilégios e favores de natureza fiscal. Essa mentalidade, como será visto, será determinante no julgamento da ADI 2446 (Brasil, 2022).

Não só na consagração do princípio da legalidade, mas outros mecanismos constitucionais modernos eram fortemente motivados por questões tributárias. Nos Estados Unidos, diferente da experiência inglesa e francesa, a racionalidade em torno da definição dos limites da tributação era conciliada com uma dimensão positiva da tributação, como vetor centrípeto de concentração do poder da União e de financiar seu funcionamento, esvaziando essa competência dos estados confederados, como defendiam fortemente os Federalistas. Hamilton vai defender essa ideia em seu artigo 31 dos Federalistas

Como a teoria e a prática conspiram para provar que o poder de obter receita é inútil quando exercido sobre os estados em suas capacidades coletivas, o governo federal deve necessariamente ser investido de um poder ilimitado de tributação nos modos ordinários. Se a experiência não demonstrasse o contrário, seria natural concluir que a propriedade de um poder geral de tributação no governo nacional poderia seguramente repousar na evidência dessas proposições, sem o auxílio de quaisquer argumentos ou ilustrações adicionais (Hamilton; Jay; Madison, 2001, p. 152).

“A revolução americana nasceu da vontade dos súditos nas colônias britânicas de fixar seus próprios tributos e tomar o destino nas próprias mãos (*‘No taxation without representation’*)”, afirma Piketty (2014, p. 481). A ideia de centralização do poder de tributar na União em detrimento aos Estados era motivo de forte debate com os Antifederalistas. E é justamente essa tensão de forças que insere na experiência constitucional estadunidense de

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

forma mais explícita o reconhecimento do elemento de fragilidade inerente ao processo legislativo. Sem deixar de filiar-se ao princípio da reserva legal tributária, ganha relevo no debate americano a função do veto e do equilíbrio funcional entre os poderes através de mecanismos de controle.

É nesse aspecto que Hamilton apegar-se para afastar a ideia de poder ilimitado de tributação objeto de questionamento dos Antifederalistas:

Tudo além disso deve ser deixado à prudência e firmeza do povo; que, como terão a balança em suas próprias mãos, espera-se que sempre cuidem de preservar o equilíbrio constitucional entre os governos geral e estaduais. Sobre este fundamento, que é evidentemente o verdadeiro, não será difícil refutar as objeções que foram feitas a um poder indefinido de tributação nos Estados Unidos (Hamilton; Jay; Madison, 2001, p. 153-154).

Na Filadélfia, as preocupações sobre questões tributárias eram um dos principais fundamentos para estabelecer mecanismos de controle do legislativo, especialmente através do veto executivo. Jonh Elster (2009, p. 177) menciona a preocupação de Gouverneur Morris, um dos pais fundadores e redator do preâmbulo da constituição americana, com as “emissões de papel-moeda, dádivas ao povo - anistia a dívidas e medidas semelhantes - como motivos para um forte controle do poder executivo”. As questões fiscais e tributárias nesse caso eram vistas como espécies de usurpações legislativas.

O sistema de *checks and balances* americano foi impulsionado pela preocupação com interesse particulares, sejam aqueles de curto prazo, sejam aqueles na forma de benefício para um indivíduo ou para grupos específicos em detrimento ao interesse coletivo. “Quando Madison e outros se referiram aos perigos das disputas faccionais, tinham em mente sobretudo o segundo aspecto do interesse particular (Elster, 2009 p. 172). As questões fiscais e tributárias concentravam parte desses interesses. “Os exemplos incluem os interesses de devedores contra credores, os interesses das grandes fortunas contra os interesses agrários ou de produção, e assim por diante” (Elster, 2009, p. 172).

A *função* constitucionalismo articula-se com a ideia de processo civilizador tributário através do estudo da gênese do monopólio da tributação moderna. Para Norbert Elias (1993, p. 235-236):

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A civilização e, por conseguinte, a racionalização, por exemplo, não constituem um processo numa esfera isolada de “ideias” ou “pensamento”. Ela não envolve apenas mudanças no “conhecimento”, transformações de “ideologias”, e em suma, alterações no conteúdo da consciência, mas mudanças em toda a constituição humana, nas qual as ideias e os hábitos de pensamento são apenas um setor. Estamos interessados aqui em mudanças em toda a personalidade, através de todas as zonas, da orientação do indivíduo por si mesmo no nível mais flexível da consciência e da reflexão até o nível mais automático e rígido das paixões e sentimentos. Para compreender mudanças desse tipo, o modelo de pensamento trazido à mente por conceitos de “superestrutura” ou “ideologia” não é suficiente.

É nesse sentido, que as escavações constitucionais em torno do princípio da legalidade tributária são fundamentais para compreender as razões de uma resistência à abertura constitucional para valores solidários do direito tributário. Fica evidente, mais uma vez, a *função* do Constitucionalismo mencionada por Norberto Bobbio de desvendar as mentalidades subjacentes aos movimentos constitucionais. É através desse processo que se desmistifica a ideia de momentos fundacionais para compreendê-los de forma menos apoteótica e mais como partes de um processo civilizador de longa duração, não linear, que contempla não só “arrancos e recuos” como defende Elias, mas também estagnações.

2. Processo civilizador tributário e a liberação do *id* elisivo da sociedade

Na ADI 2.446, o STF entendeu pela constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. O dispositivo ficou conhecido como norma geral antielisão e sua inclusão no CTN pela Lei Complementar n.º 104 de 2001 gerou forte debate na doutrina do direito tributário. Se fosse possível isolar os fundamentos técnicos-jurídicos, pode-se dizer que o debate girou em torno de alguns pontos principais: a constitucionalidade, a diferença entre elisão e evasão fiscal, se a lei possui ou não aplicabilidade e se ela permite a analogia para fins de lançamento.

Mas, como todo debate jurídico, as discussões técnicas são informadas por mentalidades, por concepções morais, pelos valores de seus debatedores. Uma síntese de parte do pensamento jurídico nacional sobre o tema encontra-se no livro *Direitos Fundamentais do Contribuinte*, reunindo artigo dos convidados, publicados em 2000, pela Editora Revista dos Tribunais em parceria com o Centro de Extensão Universitária. Entre as questões abordadas pela publicação, consta expresso nas primeiras páginas:

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Fere o princípio da estrita legalidade (art. 150, I da CF) norma antielisão que permite ao agente fiscal desconsiderar forma legal adotada, sob mera alegação de abuso de forma? Os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal são cláusulas pétreas da Constituição Federal? (Martins, 2000, p. 7).

Assim foi pautado o debate sobre a norma antielisão, isto é, como possibilidade de “desconsiderar forma legal”, “sob mera alegação de abuso de forma” e pressupondo princípios “estrita legalidade”, “tipicidade fechada e “reserva absoluta da lei formal”, como possíveis cláusulas pétreas. A obra foi coordenada pelo jurista Ives Gandra da Silva Martins, também autor do artigo inaugural da coletânea, onde conclui:

Se o Brasil tivesse o mesmo nível de desenvolvimento, de respeito aos direitos do cidadão, de seriedade na gestão da coisa pública e de qualidade de serviços públicos que outros países possuem, parece-me que se poderia, em tese, admitir uma norma antielisão. Se não fosse cláusula pétrea o princípio da estrita legalidade, a hipótese poderia ser apresentada, em tese. Como está, nem em tese pode ser admitida (Martins, 2000, p. 80).

Há, portanto, uma mentalidade subjacente ao debate sobre a norma antielisão de natureza essencialmente moral, que expressa valores sociais, visões de mundo, disposta a definir seu alcance e sua efetividade no direito e, mais ainda, capturar o valor que ela representa.

A análise das razões de decidir do julgamento da ADI 2446, submetidas a essa metodologia do processo civilizador tributário, expõe mentalidades incrustada ao constitucionalismo embrionário do século XVIII que indicam a filiação da Corte, pelo menos naquele julgamento, ao pensamento positivista normativista do direito tributário.

Há uma tendência arraigada a um positivismo normativista, que influencia sobremaneira a doutrina sobre evasão e a elisão fiscal no Brasil, no sentido de se tolerar um sistema baseado em práticas elisivas abusivas, onde a obrigação de pagar tributo pode ser afastada pela astúcia do contribuinte, sob os aplausos da parcela majoritária de nossos juristas (Ribeiro, 2024, p. 118).

A decisão desconsidera valores como igualdade e solidariedade, consagrados na constituição, além de princípios igualmente previstos na lei fundamental como capacidade contributiva e da isonomia, ignorando no julgamento a ideia de justiça fiscal ou quando muito, reduzindo-a exclusivamente ao princípio da legalidade. Na verdade, estava em julgamento a naturalização de uma moral e de uma mentalidade elisiva que se manifesta em operações abusivas de redução ou supressão do valor do tributo devido.

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Não se pode desdenhar que a referida prática, no contexto de extrema desigualdade social e tributária, é privilégio de poucos contribuintes, aqueles com maior capacidade contributiva, grandes grupos econômicos, empresas e mais ricos, cuja renda decorre essencialmente do capital e não do trabalho, e que, sob a orientação de experts jurídicos e contábeis, podem utilizar-se de manobras e planejamentos tributários abusivos para dissimular a prática do fato gerador tributário.

Os fundamentos da decisão são sintomáticos dessa filiação: o desdobramento do princípio da legalidade no princípio da tipicidade fechada, a diferenciação objetiva entre elisão e evasão fiscal, a ausência de outros valores e princípios de matriz constitucional que dão sustentação, no século XXI, a um estado fiscal justo e sustentável. A decisão afirma a identidade exauriente entre princípio da estrita legalidade com a de justiça fiscal: “Sobre o princípio da legalidade no direito tributário, tem-se lição, por exemplo, de Antonio Roque Carraza, para quem a estrita legalidade é o principal instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal” (Brasil, 2022).

A “lição” sobre a qual se apoia o entendimento da Corte, portanto, é aquela segundo a qual o princípio da legalidade estrita e da tipicidade são decorrências da legalidade e ao, mesmo tempo, “instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal”. A mentalidade de que o princípio da legalidade e seus “desdobramentos” mais restritos *revelam* a justiça fiscal, como algo mágico, entra em frontal confronto com a concepção de que a realização da justiça fiscal é um processo civilizador de longa duração que passa pela concretização do princípio da capacidade contributiva e da igualdade. Por outro lado, a decisão reproduz pensamento corrente que opõe, em lados opostos, em um ringue constante, administração tributária e contribuinte, cuja proteção reside no princípio da tipicidade fechada. Segundo o STF (ADIN 2446, 2022). “o princípio da tipicidade surgiu como técnica de proteção dos cidadãos contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no Direito Tributário como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da Administração”.

A consagração da teoria da tipicidade fechada na doutrina brasileira representou o triunfo de uma peculiar opção, fora do contexto histórico mundial e sem paralelo em outros ramos do direito pátrio, da segurança jurídica como valor absoluto e insuscetível de ponderação com qualquer outro (Ribeiro, 2024, p. 31).

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A mentalidade resgata e filia-se a uma concepção constitucional embrionária do princípio da legalidade, onde, efetivamente, a carga tributária era concentrada exclusivamente em uma parte da população e os recursos arrecadados utilizados para custear privilégios de outros, como no cenário da França Revolucionária do Século XVIII. Ainda, em um período em que a cidadania se confundia com a capacidade tributária. Mas esse discurso, cujas condições objetivas desapareceram, é constantemente renovado, às vezes de forma sutil, às vezes de forma explícita, como no caso da decisão da ADI 2446. Segundo Dardot e Laval (2016, p. 207), “o sucesso ideológico do neoliberalismo foi possível, em primeiro lugar, graças ao novo crédito que se deu a críticas antiquíssimas contra o Estado”. Para os autores:

Nos últimos trinta anos, o custo do Estado e o peso excessivo dos impostos foram constantemente alegados para legitimar uma primeira virada no plano fiscal. Outras críticas se juntaram a essa, ampliando a ideia de desperdício burocrático: o caráter inflacionário dos gastos do Estado, o tamanho insuportável da dívida acumulada, o efeito dissuasivo dos impostos muito pesados e a fuga de empresas e capitalistas do espaço nacional, que se tornou tão competitivo por causa do peso dos encargos sobre os rendimentos do capital (Dardot; Laval, 2016, p. 207).

Nesse sentido, o acórdão delimita o campo de debate do julgamento pelo princípio da legalidade tributária, excluindo outros princípios e valores afetos ao caso concreto. Para Dardot e Laval (2016, p. 2010), “a questão do custo do Estado social está longe de se circunscrever à dimensão contábil. Na realidade, é no campo moral que a ação pública pode ter os efeitos mais negativos”.

É justamente esse aspecto moral que sobressai no julgamento. A despeito do indeferimento da ação e do reconhecimento da constitucionalidade da norma, os fundamentos da decisão indicam que o vencedor moral da ação é a parte autora. Ao final, a decisão libera jurídica e moralmente as medidas de elisão fiscal.

Em sentido diametralmente oposto ao pensamento desvelada pelo STF no julgamento, Stephen Holmes e R. Sunstein (2019, p. 58) defendem que:

Os benefícios das leis antifraude não podem ser confiscados por uns poucos privilegiados; pelo contrário, se difundem amplamente pela sociedade. Essas leis, são um serviço público fornecido para a coletividade e servem para reduzir os custos de transação e promover uma atmosfera de liberdade nas compras e vendas, atmosfera essa que dificilmente se formaria caso a única regra fosse o “caveat emptor”.

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Se a norma geral antielisão objeto do julgamento é inegavelmente direcionada para setores privilegiados da sociedade, com capacidade de estruturar planejamentos tributários complexos, sofisticados, mas também abusivos, delimitar seu campo de conformação constitucional ao princípio da legalidade, excluindo outros princípios e valores do julgamento como igualdade e capacidade contributiva é revelador de uma concepção constitucional hermeticamente fechada à história e a interpretação pluralista.

Outro sintoma exposto pelo julgamento dessa linha de pensamento é a distinção, muito objetiva, entre elisão e evasão fiscal. Essa distinção opera-se da seguinte forma, conforme entendeu o STF (ADI 2446, 2022):

De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

Essa concepção restringe, na prática, a possibilidade da administração tributária de desconstituir negócios jurídicos para fins de tributação apenas se constatada a hipótese de evasão, isto é, quando constatada uma operação ilícita, desconsiderando uma zona cinzenta do abuso do direito em que a manobra abusiva, embora formalmente lícita, leva ao mesmo efeito, isto é, dissimular a ocorrência de um fato gerador previsto em lei. Essa distinção alinha-se com a doutrina mais positivista do direito tributário.

A concepção sobre elisão, extremamente individualista, adotada pela doutrina brasileira constitui uma negação à ideia de justiça. De fato. Ela se traduz em um instrumento eficaz para eliminação dos tributos das grandes empresas; não pode, entretanto, servir como elemento central da ideia de segurança jurídica (Ribeiro, 2024, p. 119).

Essa perspectiva individual manifestada na ADI, a qual a jurisdição constitucional não está adstrita, rompe com um dos aspectos fundamentais do processo civilizador que é a ideia de interdependência. Segundo Elias (1993, p. 176):

Nenhum homem isolado criou impostos ou o monopólio da tributação. Nenhum indivíduo, ou série de indivíduos, durante todo o século em que essa instituição lentamente se formou trabalhou para alcançar esse objetivo, seguindo um plano deliberado. A tributação, como aliás todas as demais instituições, constitui produto do entrelaçamento social.

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Sob a perspectiva de um marco dentro do processo civilizador, o julgamento fragiliza a ideia de interdependência social. A decisão responde, no âmbito da jurisdição constitucional, exclusivamente ao grupo social autor da ação, desconsiderando a parte da sociedade – tributada essencialmente sobre a renda decorrente do trabalho e não do capital – distante de manobras e estruturas elisivas. “Neste ponto, também os impostos, formavam o ponto focal em que a interdependência e as antíteses surgiam com grande clareza” (Elias, 1993, p. 180). O conceito de Elias torna visível na decisão o esgarçamento do tecido social ou teia, na linguagem de Elias, algo similar ao que Nabais chamou de *apartheid fiscal*.

Uma situação que acaba por onerar drasticamente outros contribuintes, porque lhes impõe, para além do pagamento dos impostos que lhes cabem, uma carga fiscal maior resultante do montante dos impostos que os favorecidos fiscais não suportam e dos impostos que os fugitivos fiscais, em virtude da capacidade de planeamento fiscal ou mesmo evasão fiscal eficaz, não satisfazem (Nabais, 2011, p. 37).

A disposição da decisão em estreitar o campo constitucional da fundamentação do julgamento aos fundamentos do autor da ação e em reforçar uma fronteira de ilicitude entre elisão e evasão funciona como uma espécie de liberação das práticas de elisão para esse grupo social, notadamente aqueles cuja tributação incide essencialmente sobre a renda do capital, ampliando a distância entre estes e aqueles que Nabais (2011, p. 38) chamou de “‘cativos’ do Fisco”.

Insustentável pela receita perdida que origina e, consequentemente, pelo *apartheid fiscal* que a mesma provoca, desonerando os favorecidos e fugitivos fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes que, não podendo obter leis fiscais de favor ou “fugir” aos impostos, se tornam verdadeiros “reféns” ou “cativos” do Fisco por impostos alheios.

Cria-se, portanto, a partir dessa liberalidade institucional de natureza moral, aquilo que Thomas Piketty (2014, p. 483) chama de “regressividade fiscal no topo da hierarquia social”. O autor, ao analisar a concentração de renda de vários países, constata que aquela decorrente da propriedade do capital é sempre mais desigual que aquela decorrente do trabalho.

Se a regressividade fiscal no topo da hierarquia social se confirmar e se amplificar no futuro, é provável que haja consequências importantes para a dinâmica da

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

desigualdade patrimonial e para o possível retorno de uma enorme concentração do capital. Além disso, é bastante óbvio que essa separação fiscal dos mais ricos talvez seja muito prejudicial para o consentimento fiscal em geral. O relativo consenso em trono do Estado fiscal e social, já frágil pelo baixo crescimento, encontra-se enfraquecido, sobretudo nas classes médias, que naturalmente têm dificuldades em aceitar pagar mais do que as classes mais elevadas. Essa evolução favorece o aumento do individualismo e do egoísmo: uma vez que o sistema em seu conjunto é injusto, por que continuar a pagar pelos outros? Por isso é vital para o estado social moderno que o sistema fiscal que o mantém conserve um mínimo de progressividade ou, pelo menos, não se torne nitidamente regressivo no topo (Piketty, 2014, p. 483).

O contexto brasileiro, apesar de não ter sido incluído na pesquisa de Piketty (2014), não é diferente e confirma as conclusões do economista francês relativas à desigualdade de renda e de sua concentração naquelas decorrente do capital. Nesse sentido, Medeiros (2023, p. 92), conclui que “os rendimentos associados ao capital têm, em geral, uma concentração cerca de duas vezes maior que a observada nos rendimentos associados ao trabalho”.

A despeito do indeferimento da ação e do reconhecimento da constitucionalidade da norma antielisão, ela se traduziu, do ponto de vista do processo civilizador, em um recuo, desconstruindo moralmente sua potência dissuasiva das fraudes tributárias. O julgamento se apropria das razões legislativas para sobrepor as do tribunal, em sentido contrário à compreensão contemporânea de que a própria liberdade econômica, de auto-organização das empresas, requer leis antifraudes que combatam a deslealdade tributária e concorrencial.

O que não se pode negar é que as leis antifraude e sua imposição constituem um bem comum que incorpora em si princípios morais de uma simplicidade bíblica (as promessas devem ser cumpridas, deve-se falar a verdade, não se deve trapacear) (Holmes; Sunstein, 2019, p. 58).

A mentalidade esboçada no voto vencedor reproduz a distinção desgastada entre direitos negativos, como barreiras protetivas do indivíduo em face do arbítrio do Estado, e os direitos positivos, cujo financiamento onera uma classe produtiva através dos tributos, que requer ampla liberdade negocial, em detrimento de uma classe improdutiva, beneficiária dos valores arrecadados. Esse pensamento não é diferente daquele expresso no artigo que inaugura a coletânea Direitos Fundamentais do Contribuinte (Martins, 2020).

Assim, é que além da ideia de interdependência, outro elemento fundamental do processo civilizador é alcançado pelo julgamento: a vergonha, ou, no caso, a ausência dela. “Não menos característico de um processo civilizador que a ‘racionalização’, é a peculiar

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

modelação da economia das pulsões que conhecemos pelos nomes de ‘vergonha’ e ‘repugnância’ ou ‘embaraço’” (Elias, 1993, p. 242). Para o STF, são sentimentos, portanto, que não devem ser vinculados ao comportamento elisivo do contribuinte. O entendimento do STF, compreendido como marco inserido no processo civilizador tributário, é uma liberalidade externa e não uma restrição ao comportamento elisivo, impedindo que ele seja convertido em autorrestrição, como mecanismo de contenção das pulsões.

O medo de transgredir as proibições sociais assume mais claramente o caráter de vergonha quanto mais perfeitamente as restrições externas foram transformadas, pela estrutura da sociedade, em auto-restrições, e quanto mais abrangente e diferenciado se tornou o círculo de auto-restrições onde se manifesta a conduta da pessoa (Elias, 1993, p. 242-243).

Mas o tribunal manifesta tamanha convicção em relação à presente distinção que chega mesmo a substituir-se ao legislador ordinário e às razões subjacentes à introdução do parágrafo único do art. 116 no CTN: “A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação ‘norma antielisão’ é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal” (Brasil).

Assim, a mentalidade social expressa no julgamento reforça essa segregação e pode ser considerado o ponto de estagnação ou recuo dentro do processo civilizador. Fica exposto na *ratio decidendi* a fratura da interdependência ao tempo em que desautoriza a lei como estrutura externa apta a ser internalizada como autorrestrição pela vergonha do comportamento elisivo, fragilizando a adesão ao dever fundamental de pagar impostos de toda a sociedade, ou, como mencionou Piketty (2014), o consenso em torno do Estado fiscal.

Para Norbert Elias (1999, p. 237)

Decisivos para a pessoa, como ela se nos apresenta, não são nem o “id” sozinho nem o “ego” ou o “superego” apenas, mas sempre a relação entre esses vários conjuntos de funções psicológicas, parcialmente conflitantes e em parte cooperativos, na maneira como o indivíduo dirige sua conduta.

Assim, a decomposição social dessas categorias freudianas dentro do processo civilizador em que o julgamento da ADI 2446 é inserido encontra o pensamento de Ingeborg Maus. Para a autora, a mitologização do ato constitucional fundacional esvazia a dimensão democrática política, deslocando-a para a jurisdição constitucional, cuja abertura moral

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

transforma o Judiciário em espécie de superego da sociedade. A correção do Judiciário dos motivos e estudos subjacentes a atividade legislativa ordinária no âmbito da jurisdição constitucional como consta nos fundamentos do Voto vencedor da ADI 2446 demonstra que a “usurpação política da consciência torna pouco provável que as normas morais manejadas conservem seu caráter original” (Maus, 2010, p. 40). Para a professora alemã,

a desapropriação dos espaços imunes ao direito por parte de um Judiciário que faz das normas “livres” e das convenções morais os pontos de referência de suas atividades, torna-se identificável a parte da coação estatal existente na delegação do superego social à administração contenciosa da moral (Maus, 2010, p. 40).

A proposta de análise do julgamento como um marco dentro do processo civilizador o submete a uma investigação para além de dispositivos de análises como ideologia ou superestrutura, como defende Elias. Para o sociólogo, não “faz sentido explicar o processo civilizador como uma superestrutura ou ideologia, isto é, exclusivamente a partir de sua função como arma na luta entre grupos e interesses específicos” (Elias, 1993, p. 235). “O que importa, o que determina a conduta, são os equilíbrios e conflitos entre as pulsões maleáveis e os controles construídos sobre as pulsões” (Elias, 1993, p. 237). Assim, é que o pensamento de Elias encontra o de Maus, para questionar como o STF teria funcionado como censor moral de uma cidadania fiscal. O termo, na concepção de Nabais (2005, p. 57) “significa que o estado fiscal implica uma cidadania de liberdade cujo preço reside em sermos todos destinatários do dever fundamental de pagar impostos”.

O processo civilizador tributário construído a partir do método elisiano apresenta-se como uma forma de identificar o processo de transformação da relação da mentalidade social com a tributação. O nível de interdependência, reflexo de sua dimensão solidária, o grau de interiorização do dever fundamental de pagar impostos e do controle da pulsão elisiva, são critérios que podem servir de parâmetro para análise desse processo que pode aproximar-se ou distanciar-se de uma cidadania fiscal.

O julgamento se revelou ancorado, no curso do processo civilizador, em uma concepção de cidadania que distingue cidadania ativa e passiva. Entre valores e concepções em disputa na sociedade, restou censurado a ideia de dever fundamental de pagar impostos, a base solidária do direito tributário, a ideia de igualdade, entronizando, a concepção de legalidade estrita, tipicidade fechada e liberdade negativa de atos negociais. Chamado a dizer qual a função

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

da norma antielisão no ordenamento brasileiro, na forma dicotômica exposta por Bobbio (2007, p. 120-121), isto é, se é “tornar possível a convivência coordenada de indivíduos (ou grupos), que perseguem, cada qual, fins individuais... com o máximo de independência dos indivíduos que convivem entre si”, ou se “tornar possível a cooperação dos indivíduos ou grupos que perseguem um fim comum” com “o mínimo de dependência necessária a indivíduos que cooperam entre si”. Inclinou-se pela primeira opção. O Tribunal, mesmo reconhecendo a constitucionalidade da lei, parece ter liberado a pulsão elisiva de parte da sociedade, reforçando a ideia de *apartheid fiscal*.

Se o encontro teórico entre Elias e Maus, mediado pela gramática freudiana, fornece elementos fundamentais para a crítica ao processo de hipertrofia moral da jurisdição constitucional, ele aponta limites também. Maus não percebe o que a análise da ADI 2446 como marco no processo civilizador tributário revela: mesmo julgamentos que referendam a constitucionalidade da lei se valem de valores morais, capazes, ainda que preservando o texto legal na estrutura do direito, sequestrar-lhe o sentido para neutralizar sua força normativo e sua dimensão moral.

Se o campo jurisdicional tomou o caminho sem volta da jurisprudência dos valores, o antídoto talvez não seja um retorno ao positivismo legalista, como às vezes, em nome de um legítimo resgate da soberania popular, parece propor Maus. O método *processo civilizador* funciona como um mecanismo para compreender as mudanças de mentalidade social ao longo do tempo e permitir que a moral prevalecente não se confunda com a do julgador, mas da sociedade de seu tempo.

Considerações finais

O pensamento sociológico de Norbert Elias oferece uma série de dispositivos conceituais, cuja interdisciplinaridade com a pesquisa jurídica tem um potencial ainda pouco explorado. “A sociologia do direito bate à porta” — disse Bobbio (2007, p. 13), no prefácio a *Da estrutura à função*. Não uma sociologia pura, mas uma disposta a dialogar com o direito, com o constitucionalismo, sem sobreposições epistêmicas. O artigo, portanto, localiza-se nesse esforço de transição da teoria estruturalista para a “teoria funcionalista do direito”, defendida por Norberto Bobbio (2007, p. 13).

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Naturalmente, a orientação da teoria do direito em direção à análise funcional, a qual eu denominei uma "teoria funcionalista do direito", como um acréscimo, e não em oposição, à teoria estruturalista dominante, não pôde ocorrer sem uma contribuição direta da sociologia. A passagem da teoria estrutural para a teoria funcional é também a passagem de uma teoria formal (ou pura!) para uma teoria sociológica (impura?).

Ao abrir a porta, percebe-se que Elias não está só e trouxe para análise a crítica de Ingeborg Maus sobre os sintomas da apropriação pelos tribunais da moral social através da censura e liberação de valores no exercício da jurisdição constitucional. O que Maus talvez tenha desdenhado na sua crítica à guinada dos valores na interpretação do direito pelos tribunais constitucionais, e que o processo civilizador acaba por escancarar, é que mesmo em um julgamento econômico do ponto de vista dos valores, há um excedente moral que transborda o julgamento e adquire força normativa.

A utilização dessa metodologia interdisciplinar que aproxima a teoria histórica e psicossocial do processo civilizador de Norbert Elias com o constitucionalismo talvez tenha esse mérito: identificar como é possível reconhecer a constitucionalidade opaca de uma lei, neutralizando-a moralmente.

Assim fez o STF na ADI 2446, exonerando-se de ampliar o julgamento para além das razões expostas pela parte autora da ação, acabou por censurar o ego de uma cidadania fiscal democrática, solidária e consciente do seu dever fundamental de pagar impostos, fragilizando o consenso em torno da tributação, para liberar o *id* elisivo de uma pequena parte da sociedade, reforçando a existência de um apartheid fiscal.

O Tribunal parece ter rompido com a lógica que vinculou a ação à ODS n.º 10 — redução das desigualdades — expressão, assim como solidariedade e igualdade, sequer mencionada na decisão.

Referências

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito; trad. Daniela Beccaccia Versiani, Barueri, SP: Manole, 2007.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. Vol. 1. Coord. Trad. João Ferreira. 7.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2446**, Relatora Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 11-04-2022, dje-079, publicação 27-04-2022. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760366746>. Acessado em 24/06/2025.

DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. **A nova razão do mundo**: ensaio sobre a sociedade neoliberal. Trad. Mariana Echalar. 1.ed. São Paulo: Boitempo, 2016.

ELIAS, Norbert. **O processo civilizador**, Volume 2. Formação do Estado e Civilização. Trad. Ruy Jungmann; revisão, apresentação e notas Renato Janine Ribeiro, Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1993.

ELSTER, Jon. **Ulisses liberto**. Estudos sobre racionalidade, pré-compromisso e restrições. Trad. Cláudia Sant'Ana Martin. São Paulo: UNESP, 2009.

GOLDONI, Marco. **La dottrina costituzionale de Sieyès**. Firenze: Firenze University Press, 2009.

HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James. **The Federalist** (The Gideon Edition), Edited with an Introduction, Reader's Guide, Constitutional Cross-reference, Index, and Glossary by George W. Carey and James McClellan (Indianapolis: Liberty Fund, 2001). Disponível em: http://files.libertyfund.org/files/788/0084_LFeBk.pdf. Acesso em: 30 maio 2025.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins fontes, 2019.

MAUS, Ingeborg. **O Judiciário como superego da sociedade**. Trad. Geraldo de Carvalho e Gercélia Batista de Oliveira Mendes. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2010.

MEDEIROS, Marcelo. **Os ricos e os pobres**. O Brasil e a desigualdade. São Paulo: Companhia das Letras, 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. Pesquisas tributárias. Nova série – 6. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000.

NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Almedina: Coimbra, 2005.

NABAIS, José Casalta. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. In: NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. (Coords.) **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 11-59.

CONSTITUCIONALISMO, PROCESSO CIVILIZADOR TRIBUTÁRIO E A LIBERAÇÃO DA MORAL ELISIVA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Trad Monica Baumgarten de Bolle. I ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

SIEYÈS, Emmanuel Joseph. **Dire de l'abbé Sieyès, sur la question du Veto royal**, à la séance du 7 septembre 1789. Disponível em: https://books.google.fr/books?id=7ilCAAAAcAAJ&printsec=frontcover&hl=fr&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false. Acesso em: 21 abril 2025.

SIEYÈS, Emmanuel Joseph. **A Constituinte Burguesa**. Qu'est-ce que le Tiers État? 5. Ed. Org. e introd. Aurélio Wander Bastos, Lumen Juris, 2009, versão kindle, <https://amz.onl/gGclBIW>.

SIQUEIRA, Gustavo Silveira. Carta Magna não é sinônimo de Constituição: uma análise do conceito no Brasil e uma breve história do documento medieval. **Revista Direito e Práxis**, [S. l.], v. 13, n. 4, p. 2292–2309, 2022. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/revistaceaju/article/view/59938>. Acesso em: 4 jun. 2025.



Este é um ARTIGO publicado em acesso aberto (*Open Access*) sob a licença *Creative Commons Attribution*, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições, desde que o trabalho original seja corretamente citado.