

Democracia, direito e transparência: uma nova forma de legitimação das políticas tributárias em face das transformações tecnológicas

Democracy, law and transparency: a new form of legitimation of tax policies facing technological transformations

Victor de Almeida Conselvan*
Marciano Buffon**

Resumo

As transformações tecnológicas têm posto à luz questões que envolvem a legitimidade de políticas fiscais. Como parte dessas transformações, a transparência revela-se como mecanismo necessário à compreensão de como se está a conduzir as ações tributárias. No entanto, tal instrumento não tem sido efetivo em seu propósito, eis que, como se verá no decorrer do argumento deste estudo, informação não é conhecimento, dando vazão a uma espécie de crise de legitimidade em sede de política tributária. Para chegar a essas conclusões, que conformam o objetivo central do trabalho – e levam à premissa de que a transparência tributária deve ser compreendida como política pública do Estado –, analisa-se, como objetivos específicos, o papel do Direito no paradigma democrático, objetivando remover a incompreensão conceitual que incorre em ambos no contexto do neoliberalismo. O método adotado será o analítico. Através dele, serão percorridos os institutos indispensáveis à compreensão e à solução da problemática diagnosticada para, ao fim, confrontar dialeticamente as premissas, obtidas pela própria pesquisa. A intenção, com isso, é de não apenas confirmar a transparência como ferramenta indispensável à concretização de direitos fundamentais da sociedade por meio dos serviços públicos, mas, mais que isso, como tal só será eficaz a partir da compreensão dos princípios norteadores da própria democracia.

Palavras-chaves: Democracia. Direito. Transparência. Legitimidade. Políticas fiscais.

Abstract

Political transformations have shed technological light on issues that have the legality of fiscal. As part of the transformations, transparency is revealed as a necessary mechanism to understand how tax actions are constituted. However, however, it has been effective in purpose, and it has not been effective in purpose, as if it does not occur in the course of the argument, giving the information of this study the possibility of a kind of crisis of such an instrument in terms of tax policy. To reach this objective, which is in accordance with the central objective of the work – and lead to the premise that tax transparency must be understood as a public policy of the State –, as an objective of the work, analyzing both of the law in the democratic paradigm, aiming at the misunderstanding in the concept of neoliberalism. The method adopted will be the analytical. The solution will be diagnosed for, in the end, through the problematic institutes, through problematic research as a solution to, in the end, faced and confronted by the problem itself. An intention, with this, it is not to guarantee the employees as a fundamental tool for the fundamental principles of society, but, more than that, as such, it will only be effective from the democracy of the guiding principles of democracy itself.

Keywords: Democracy. Law. Transparency. Legitimacy. Taxes policies.

1 Introdução

A complexidade social, na era digital, tem-se expandido para diversos segmentos públicos. Em larga medida, a causa dessa expansão é a (r)evolução tecnológica. Ambientes tradicionais passam a ser *colonizados* por agentes

*   Professor do curso de Direito da Fundação Universidade Federal de Rondônia. Doutorado em Direito Público pela UNISINOS. Mestre em Direito Processual e Cidadania pela UNIPAR. E-mail: conselvan.01@gmail.com

**   Professor do programa de pós-graduação em direito da UNISINOS. Pós-Doutor em Direito pela Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla - ES. Doutor e mestre em Direito Público pela UNISINOS, com período de pesquisa na Universidade de Coimbra. Advogado Tributarista. Membro do Conselho Técnico de Assuntos Tributários, Legais e Financeiros da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul – FIERGS. E-mail: marciano@lucini.com.br

até então estranhos. Horizontes e espaços abriram-se a um sem-número de pessoas que, de imediato, viram-se envolvidas em uma rede de informações sem precedentes.

Ocorre que o acentuado nível informativo não roborou o desenvolvimento humano. Em que pese a aparente contradição, o fato é que, apesar da infundável disposição informacional, o Estado, mesmo acompanhando em algum grau a virada tecnológica, fez soçobrar desinformação e incompreensão. O que se quer dizer é que: não há ações tendentes a promover o entendimento do que significa essa quantidade de informações. Em outras palavras, a quantidade da informação não tem se traduzido em qualidade.

Na seara tributária não foi diferente. Como se verá adiante, publicam-se relatórios incompreensíveis à população em geral, que é a verdadeira destinatária do *poder público em público*, para usar a típica expressão bobbiana (BOBBIO, 2015). Nesse estado de coisas, como *informação não é conhecimento* – como de há muito alerta Lenio Streck (2020) alusivamente a Alasdair MacIntyre, blinda-se o debate público acerca de políticas fiscais, eis que ficam nubladas as condições de possibilidade para avaliá-las em seu propósito, ainda que estejam perfeitamente vinculadas constitucionalmente.

Embora não se encontre uma sistematização de estudos que dê conta do atual estágio da arte destas questões no Brasil, a assertiva acima – *de que os relatórios são incompreensíveis* – vem bem assentada nas pesquisas de Athayde (2022), Miranda *et al.* (2008), Santana *et al.* (2009), Antonino *et al.* (2013), Lock (2013) e Beghin e Zigoni (2014), que demonstram que a qualidade da informação prestada pelas instituições públicas é, em geral, deficiente, considerando quesitos como exigências mínimas previstas na legislação, compreensão, complexidade, tempestividade e detalhamento.

Como assim se vê, há uma espécie de crise de legitimidade tributária, eis que o cidadão comum fica, em tese, impossibilitado de avaliar, qualitativamente, as políticas governamentais, em sede fiscal/tributária. E, do cenário assim posto, a questão que move esta pesquisa, como problema, é: que medida ou ação pública poder-se-ia fixar como mecanismo idôneo ao exercício da cidadania fiscal?

A hipótese inicial é a de que, claro, o fomento cada vez maior de práticas transparentes é condição de possibilidade a uma espécie de coparticipação mais efetiva entre cidadãos e gestores, imprimindo elevados níveis de legitimidade na (democrática) tomada de decisão, em sede de política fiscal. Contudo, entendemos que tais ações não bastam. É preciso, como mote interpretativo, compreender a orientação teleológica da democracia e, por conseguinte, a função das informações, nesse mesmo ambiente democrático. Muito por isso, também agregamos entendimento de que não poderá haver uma espécie de *fórmula* para a melhoria qualitativa dos dados transparentemente informados a uma determinada comunidade política. Tal será atingido tão somente – repete-se – por uma hermenêutica compreensão do papel da informação pública em um ambiente democrático, que é o paradigma em que estamos assentados.

Para o desenvolvimento do argumento que move esta pesquisa, o método adotado será o analítico. Através dele, serão percorridos os institutos indispensáveis à compreensão e à solução da problemática diagnosticada para, ao fim, confrontar dialeticamente as premissas, obtidas pela própria pesquisa. A intenção, com isso, é de não apenas confirmar a transparência como ferramenta indispensável à concretização de direitos fundamentais da sociedade por meio dos serviços públicos (como tantos outros trabalhos acadêmicos já se propuseram), mas, mais que isso, como tal só será eficaz a partir da compreensão dos princípios norteadores da própria democracia.

Por essa razão, parte-se – já como desdobramento em específicos objetivos deste estudo – da formulação de um conceito tanto para o Estado de Direito quanto para democracia. A partir dessa delimitação conceitual, que fechará possibilidades interpretativas no diálogo institucional, será possível investigar a relação do Direito com o seu saber (jurídico), assim como os efeitos de uma equivocada compreensão. Este será o caminho para delimitarmos o estudo ao ordenamento ou sistema tributário como produto do Direito (Ciência).

Por fim, contextualiza-se o cenário de transformações sociotecnológicas em face do papel que o Direito deve ocupar-se a partir de então, trazendo à luz o instituto da transparência sobre políticas tributárias, com o condão de determiná-lo como mecanismo de legitimação e efetivação da tributação.

2 Contextualização desse específico estado de coisas

A legitimidade das políticas tributárias tem sofrido constantes críticas, permitindo visualizar uma espécie de crise de legitimação do agir fiscal. As causas desse contexto são não apenas (e primariamente) o não retorno

dos tributos à sociedade e o conseqüente descumprimento do projeto constitucional de bem comum (Art. 3º da Constituição de 1988 – típico da modernidade tardia¹), mas, sobretudo, a incompreensão das políticas de financiamento estatal.

No núcleo deste contexto está o enraizamento da racionalidade jurídica sobre o paradigma do Estado neoliberal, compreendido como aquele modelo a ganhar contornos na segunda metade do século XX, mais precisamente na década de 1970, orientado justamente na irrestrita liberdade de mercado em relação à intervenção estatal. Ou, como vai dizer Nicola Matteucci (1998, p. 705), aquele paradigma também conhecido como “Estado de corporações”, baseado “nas organizações dos grandes interesses privados e na sua colaboração, a nível político, nas decisões estatais”.

Neste modelo sinteticamente descrito, o Estado mais se ocupa – quase por definição – da análise estrutural do ordenamento tributário do que, propriamente, do escopo fiscal democraticamente definido. Considerado seu paradigma, faz sentido: ficar em segundo plano – frente às características mais determinantes deste modelo – a própria horizontalidade de poder típica do modelo democrático². Com efeito, observa-se uma conflagração entre a exigência legal de tributos e a ineficiência dos serviços públicos remunerados pela taxaço.

Não obstante esse já latente estado de coisas, o avanço tecnológico tem conspurcado, ainda mais, a legitimidade das políticas fiscais. Afinal, aquilo que poderíamos qualificar como o *pensar tributacional* permanece internado em um ambiente tecnocrático pretérito. Sucede-se, desse modo, o paradoxo da desinformação na era da informação.

Veja-se, nesse sentido, a pesquisa do Instituto de Estudos Socioeconômicos (GERBASE, 2019), voltada à análise a respeito da transparência fiscal. Nela, ficou constatado que muito se gasta (bilhões de dólares) com adoção de políticas de gasto indireto. Ou seja, concedem-se benefícios fiscais com o propósito de desenvolver a economia, embora não haja informações precisas se, de fato, as referidas isenções promovem o tão desejado crescimento econômico.

Pontualmente no Brasil, essa mesma aferição destacou que o país *até* possui bons relatórios contábil-tributários³. Contudo, como introdutoriamente já mencionado, as pesquisas de Athayde (2022), Miranda *et al.* (2008), Santana *et al.* (2009), Antonino *et al.* (2013), Lock (2013) e Beghin e Zigoni (2014) permitem compreender que a qualidade da informação prestada pelas instituições públicas é, entre outros problemas, deficiente, considerando exigências mínimas previstas na legislação, compreensão, complexidade, tempestividade e detalhamento. Ou seja, *o poder público em público* – como promessa democrática – não se efetiva mesmo diante da chamada revolução tecnológica a atingir, também, as instituições do Estado.

Desse modo, além de desconhecer o atingimento da finalidade socioeconômica, o que se tem é um véu que obnubila quem são os destinatários dessa política de benefícios fiscais, bem como o valor que a envolve. Não por outra razão, uma prestação de contas efetiva por parte do Estado fica comprometida, eis que não há informações qualitativamente suficientes que promovam a inclusão da sociedade no debate público para definição de políticas tributárias.

É justamente nesse sentido que Célia Brandão (2014, p. 50) adverte que a socialização informativa possibilita a edificação de sentidos outros (das coisas), fazendo incidir sobre as relações de poder. Nesse norte, “o projeto de transparência fiscal por meio de uma proposta de socialização da informação intenciona de forma revolucionária interferir nos mecanismos que alienam o sujeito dos processos e decisões [...]”.

Esse é o ponto. Baseada nessa premissa, a questão da transparência tem sido pujante. Grande número de instituições, normas e desejo de boa governança, conjugados com a introdução da tecnologia da informação,

¹ * Agradecemos os comentários críticos da revisão por pares da *Revista Pensar*, indispensáveis ao aprimoramento deste estudo (em particular) e ao debate acadêmico (em sua universalidade).

“Uma teoria da Constituição dirigente adequada a países de modernidade tardia, que também pode ser entendida como uma teoria da Constituição dirigente-compromissória adequada a países periféricos, deve tratar, assim, da construção das condições de possibilidade para o resgate das promessas incumpridas da modernidade, as quais colocam em xeque os dois pilares que sustentam o próprio Estado Democrático de Direito.” (STRECK, 2017d, p. 207).

² *Radicalizando* o breve conceito acima, Dardot e Laval (2016), ao tratarem da nova razão do mundo, identificam o neoliberalismo, ainda, como uma espécie de racionalidade que exerce fluxos determinantes nesta mesma orientação econômica. Justamente por isso, as instituições jurídicas servem muito mais para regular demandas ou criar outro capitalismo do que para – diante de um elevado grau de autonomia – ser um contrapeso nas relações de poder – que seria próprio do paradigma democrático. Eis, aí, uma certa contradição entre democracia (como forma política) e neoliberalismo (como modelo econômico).

³ O que não significa dizer que os gastos são oportunos frente às necessidades nacionais. Veja-se, nesse sentido, que “a cada ano, a União gasta cerca de 20% de sua arrecadação e 4% do seu PIB com Gastos Tributários. A estimativa de gasto para 2020 é de R\$ 326 bilhões de reais, um valor muito próximo ao chamado ‘rombo da previdência social’” (GERBASE, 2019, s/n).

clarificam a indispensabilidade de políticas aptas a promover a transparência. Ademais, conforme Santi (2014), abusos podem ser limitados, ao passo que maiores esclarecimentos e mais informações podem figurar como transformadores da educação fiscal.

Por conseguinte, imperiosa é a adoção não apenas de um sistema de transparência que zeze pelo aperfeiçoamento das oposições às arbitrariedades fiscais impostas pelo Estado, mas de um modelo que agregue qualidade à informação prestada. E para isso – entende-se – não há fórmula ou método. O atingimento de tal finalidade só será alcançado através da compreensão da informação no contexto de um ambiente francamente democrático. Isso pode ser traduzido não somente pelo poder público em público de que fala Bobbio (2015), mas por uma tipicamente republicana horizontalidade de poder, proporcionada também pela transparência. Em outras palavras, avançando para além da mera publicidade dos atos públicos, o que se quer dizer é que essa mesma transparência entoa melhores condições de aprimoramento das atividades tributárias, além de adicionar um *plus democrático*⁴ nas deliberações destinadas à concretização dos direitos firmados constitucionalmente.

3 Do Estado de Direito e da democracia e seu aspecto conteudístico

Projetando um conceito que dê conta da pesquisa, é possível delimitar o Estado Democrático como aquele modelo de organização social e política que ocupa o lugar, no Ocidente, do Antigo Regime. Seu momento seminal deita, portanto, raízes no século XVIII, com as revoluções liberais e os primeiros ventos de afirmação dos direitos humanos (DALLARI, 2000). Já o Estado de Direito⁵, por sua vez, pode ser compreendido como aquele orientado por uma estrutura formal do sistema jurídico, voltado à garantia dos direitos fundamentais, a partir da aplicação da lei geral-abstrata por parte de juízes independentes (Gozzi, 1998).

Assim, a partir desta brevíssima definição voltada ao assentamento de conceitos, é possível compreender o *Estado Democrático de Direito* como aquele que não apenas reúne elementos meramente formais, mas – mais que isso – que os incorpora à efetividade do próprio regime. Não se limita, pois, a enunciar um Estado, ou seja, a *dizê-lo* como mera promessa de organização, mas que se desnuda (por definição) ao também lhe apontar finalidades, notadamente, de caráter material. Como específico e oportunamente próximo exemplo desta assertiva, fiquemos com a Constituição Brasileira de 1988: o documento político-jurídico pátrio *não se limita a dizer o que é o Brasil ou como ele se organiza*. Vai além e atribui finalidades próprias ao Estado, como a erradicação da pobreza e a diminuição das desigualdades como política de Estado (Art. 3º da Constituição de 1988).

Como já fica oportunamente associado pelo que até aqui se viu, insta salientar que o Direito está, claro, intrinsecamente concatenado a esse sistema político fomentado⁶ no fio do tempo. Afinal, é esse mesmo Direito, democraticamente produzido, um instrumento de que dispõe o povo e o Estado para a emancipação da espécie humana e para a contenção do poder. Por isso, é possível dizer que o Direito, por estar emanado por esses predicados, deve adequar-se aos interesses coletivos oriundos de uma sociedade democrática, ao passo que também é ferramenta de contenção frente a maiorias eventuais.

Nesse sentido é importante ressaltar que a democracia se expande a um diálogo entre os interesses divergentes da sociedade como meio de estabelecer um padrão de conduta, ou vários, desde que sejam lícitos e legítimos, com intento de organizar o Estado e permitir a emancipação da pessoa humana de forma efetiva e não apenas reconhecendo direitos formalmente escritos em textos legais. Deve o Estado prover a participação do homem em sua total plenitude.

⁴ “O Estado Democrático de Direito representa, assim, a vontade constitucional de realização do Estado Social. É nesse sentido que ele é um *plus* normativo em relação ao direito promovedor-intervencionista próprio do Estado Social de Direito. Registra-se que os direitos coletivos, transindividuais, por exemplo, surgem, no plano normativo, como consequência ou fazendo parte da própria crise do Estado providência.” (STRECK, 2009, p. 35-36).

⁵ Em complemento, para Coelho (2008, p. 91), uma primeira concepção de Estado de Direito aloca-se no respeito aos direitos individuais dimanados naturalmente ao criar lei que possibilita a convivência política, bem como a ela se submete. Ademais, “a noção de ‘Estado de Direito’ é fruto da reação contra o absolutismo. A expressão Estado de Direito foi cunhada no início do século XIX para designar oposição ao Estado de força, policial. Alude, portanto, à repercussão doutrinária da luta política contra o absolutismo e todas as formas de autoritarismo. Nesse plano doutrinário, a teoria do Estado de Direito foi constituída, em grande parte em contraposição à de Estado legal, o do império da lei. Isso, não obstante, permanece no vocabulário anglo-americano a expressão *rule of law* que alude ao Estado de Direito”.

⁶ Muito embora, nos dias de hoje, a democracia venha sofrendo abalos, ainda persiste a ideia de que ela deve ser preservada como forma de evitar um retrocesso político. Nesse passo, há de se sustentar que é preciso retomar o sentido originário de democracia, considerando, desse modo, seus pressupostos fundamentais, a saber: a liberdade – política, inclusive – e a igualdade – formal e substancial – (COELHO, 2008).

Em tempo, o que se quer firmar aqui não é algo a respeito de teorias da democracia em abstrato, mas fixar (em particular) as premissas da democracia na Constituição de 1988⁷. De outro modo, o estudo fixa-se na democracia instituída pelo constituinte originário, em que se encontram os princípios que determinam o Direito sobre a política⁸ em seu mais alto grau de autonomia.

Logo, os representantes do povo – que não podem de forma alguma confundir políticas de Estado com políticas de governo – têm o dever de perseguir a concretização dos direitos constitucionalmente definidos. Isso significa dizer que os direitos fundamentais, inclusive os de participação política, não podem ter o seu exercício restrito exclusivamente aos representantes eleitos, sob pena de se instituir uma crise de poder e legitimidade. Essas são as razões para que práticas de transparência não se resumam tão somente à quantidade de informação disponibilizada, mas, sobretudo, que atinja qualitativamente o seu intento (que é transformar informação em conhecimento). Esse é, mais uma vez, o ponto. Por isso, nesse horizonte:

Na perspectiva participativo-democrática, a democracia é o controle pelos cidadãos dos seus próprios afazeres, que algumas vezes, embora nem sempre, envolve instruir os corpos governamentais à realidade dos desejos dos cidadãos. Essa perspectiva conota uma relação de continuidade entre pessoas e governo que é quebrada quando este é visto como um representante daquelas. É, então, um passo curto para conceber o governo como um corpo com seus próprios interesses e revestido de poderes estatais especiais e com os quais os cidadãos têm de negociar ou fazer contratos. (CUNNINGHAM, 2009, p. 152).

Por essa razão, não é desarrazoado dizer que a participação popular é condição de possibilidade à concretização da normatividade da Constituição de 1988. Nela (e por ela), os cidadãos têm o direito fundamental de participar da política governamental. Afinal, o Estado que se diz *democrático* é necessariamente construído pela horizontalidade de poder entre seus cidadãos. Daí a importância dos imprescindíveis diálogos (idôneos) institucionais entre governantes e governados.

Em linhas gerais, ante esse cenário, a democracia não pode ser concebida, exclusivamente, como processual/instrumental⁹. Ela ocupa um *status* de direito fundamental, não somente por ser positivada na Constituição Federal, mas por avultar uma evolução de sentidos que ampara e alarga a dignidade da pessoa humana (BONAVIDES, 2007). Implica dizer que a democracia – como antes mesmo já se mencionou – possui um caráter *contramajoritário*¹⁰ ao cumprir um papel de *resistência* em relação às majorias eventuais que podem opor-se à democracia conteudística (STRECK, 2017d).

A partir disso, sinaliza-se a confluência entre o Estado de Direito e o seu caráter democrático¹¹. Essa aglutinação escalona uma série de meios em que o poder soberano deve ser sabatinado, constantemente, pelos governados, na medida em que exsurge a legitimação democrática e não apenas procedimental.

Justifica-se a premissa alhures nos seguintes termos:

⁷ Ou seja, não se perde de vista, aqui, que, de acordo com a Magna Carta, todo o poder emana do povo. E é ele o sujeito/destinatário da democracia, entendido como parte da comunidade politicamente organizada apta a buscar os objetivos da República Brasileira, sem se desviar dos postulados da dignidade da pessoa humana (BARZOTTO, 2005).

⁸ Percuciente se revela a tese de Streck (2018), quando aduz que o constitucionalismo se traduz em um colocar limites no político. Ou seja, limitar o poder é papel da lei. Seu pressuposto parte da noção de uma constituição dirigente compromissória e da noção de Estado Democrático de Direito.

⁹ No mesmo norte, Goyard-Fabre (2002, p. 209) proclama que “esta condição, seguramente necessária, é insuficiente, pois a organização da comunidade estatal é polimorfa: não só ela se encarna em múltiplas instituições que pertencem a um processo aberto, que um movimento incessante corrige, modifica ou enriquece, como também esse fenômeno de institucionalização corresponde a um princípio de organização que determina diversos tipos de governo ou regimes políticos. É preciso apreender o significado e a importância do polimorfismo jurídico-político dos Estados, muitas vezes assinalado e descrito. Ora, no humanismo invocado pela época moderna, o grande problema a que deve responder o direito político é tornar o sistema das regras e das normas governamentais compatível com os direitos e as liberdades do cidadão”.

¹⁰ De outra forma de análise, sob a perspectiva do Princípio de Tolerância, Kelsen (2000, p. 182) aduz que “uma vez que o princípio de liberdade e igualdade tende a minimizar a dominação, a democracia não pode ser uma dominação absoluta, nem mesmo uma dominação absoluta da maioria. Pois, a dominação pela maioria do povo distingue-se de qualquer outra dominação pelo fato de que ela não apenas pressupõe, por definição, uma oposição (isto é, a minoria), mas também porque, politicamente, reconhece sua existência e protege seus direitos”.

¹¹ Sobre a desconfiança ou o pessimismo acerca da democracia, Jacques Rancière (2014, p. 91-92) observa: “Consideremos as coisas em ordem. O que queremos dizer exatamente quando dizemos que vivemos em democracias? Estritamente entendida, a democracia não é uma forma de Estado. Ela está sempre aquém e além dessas formas. Aquém, com fundamento igualitário necessário e necessariamente esquecido do Estado oligárquico. Além, como atividade pública que contraria a tendência de todo o Estado de monopolizar e despolitizar a esfera comum. Todo Estado é oligárquico. O teórico da oposição entre democracia e totalitarismo concorda sem nenhuma dificuldade: ‘não se pode conceber regime que, em algum sentido, não seja oligárquico’. Mas a oligarquia dá à democracia mais ou menos espaço, é mais ou menos invadida por sua atividade. Nesse sentido, as formas constitucionais e as práticas dos governos oligárquicos podem ser denominadas mais ou menos democráticas. Toma-se usualmente a existência de um sistema representativo como critério pertinente de democracia. Mas esse sistema é ele próprio um compromisso instável, uma resultante de forças contrárias. Ele tende para a democracia na medida em que se aproxima do poder de qualquer um.”. Por essa razão, a democracia participativa ganha relevância, pois permite que o povo, isoladamente ou organizado, possa exigir uma (re)condução ao agir político do Estado.

As análises anteriores mostraram que o direito político [público] é o sustentáculo dos atos de poder institutivos e organizacionais que dão à existência humana caráter público. A coexistência dos homens, em todos os seus setores, é sujeita à legislação e à regulação dos corpos constituídos do aparelho dirigente do Estado. Hoje, o produtor das normas jurídicas adquire até, no direito público, uma envergadura europeia e internacional. No espaço político-jurídico assim ampliado, o direito impõe a obrigatoriedade de seus preceitos e de suas regras, e a executoriedade dele, que lhes comanda a aplicação [...]. (GOYARF-FABRE, 2002, p. 307).

De outro giro, a reforçar a tese da democracia material, é importante destacar que o contexto democrático não se reduz estritamente às regras jurídicas que definem a democracia. É maior do que isso. Exige, por essa razão, um olhar para questões implícitas que envolvem o horizonte democrático.

Justamente partindo desse ponto, Levitsky e Ziblatt (2018) ratificam a premissa anterior, porque para eles a democracia envolve regras “informais”, as quais contemplam tolerância mútua e responsabilidades políticas. Quando, por derradeiro, não há responsabilidade política, a robustez das normas constitucionais enfraquece-se; logo, há o direito à participação democrática, tendo como elo, por exemplo, a transparência, a qual passa a ter um sentido arbitrariamente atribuído, disfuncional e essencialmente processual ou episódico. Assim, é dos limites desse entendimento raso que se quer escapar neste estudo.

Veja-se, nesse sentido, que Shapiro (2006) enfatiza a questão da legitimidade do Estado, a qual, conforme os contratualistas, corresponde à ideia de acordo e, por essa razão, pressupõe uma relação sinalagmática¹². Quando inobservada, conduz a uma descaracterização da democracia, incorrendo, conseqüentemente, na ilegitimidade política do próprio Estado.

Acrescenta-se, ainda, a imbricação da *democracia política* com a *democracia social*. Em termos mais claros, o que se pretende é o asseguramento e o desenvolvimento da democracia. Porém, isso não ocorre imediatamente, ao concatenar a democracia representativa com a direta. Ocorre, pois, quando se reúnem condições de participação do povo na prancheta de projetos governamentais, não se limitando aos atores formalmente revestidos de poderes políticos (BOBBIO, 2012).

Por assim ser, insiste-se na ideia de transparência como elemento imprescindível ao *adimplemento* do trato social. A democracia, por si só, é pluriversal e não admite atuação exclusiva à revelia da autoridade central – o povo. A genuína legitimidade das políticas fiscais depende disso. Assim, conclui-se preliminarmente, nesse tópico, que a transparência, seja em que nível se dê (digital ou não), é o âmago que conecta poder e legitimidade (democrática). Sob a perspectiva de um Estado Democrático de Direito, a participação popular da condução da coisa pública, sobretudo, na elaboração de políticas tributárias, é a única forma de conscientizar, emancipar e legitimar o exercício do poder público¹³.

4 Do Direito: ordem jurídica e/ou ciência?

Com o passar dos anos, escolas, filósofos e juristas intentaram uma definição universalmente concebida por meio de métodos desenvolvidos, por abordagens empíricas, abstratas, transcendentais etc. Contudo, todas as tentativas encerraram-se incompletas¹⁴. Mesmo assim, insta salientar que o trabalho de outrora não resultou inócuo, mas proveitoso, inclusive, naquilo que atualmente se dispensa enquanto forma de conhecer o Direito.

É nesse sentido que Ferraz Jr. (2015) vai dizer que a busca pelo fenômeno (a conhecer) tem natureza cultural. Logo, o potencial definidor do Direito não é estável. Transmuta-se conforme circunstâncias em que se pode verificá-lo. Isto é, a definição, com pretensão universalista, acaba por ser genérica e abstrata demais, de modo que não se opera a possibilidade de uma determinação estática e neutra.

¹² “O princípio fundamental da democracia sempre foi que, em questões que afetam a vida e os interesses coletivos, o povo sabe governar adequadamente.” (SHAPIRO, 2006, p. 248). Ressalva-se, em tempo, que a expressão de que o povo sabe governar deve refletir os direitos conquistados historicamente de natureza atemporal. Portanto, quando não se observa essa premissa, o regime deixa de ser democrático.

¹³ “O nexo entre princípio de representação e caráter público do poder, inclusive entendendo a representação como uma forma de representar, isto é, como um modo de apresentar, de fazer presente de tornar visível o que de outra maneira restaria oculto.” (BOBBIO, 2015, p. 139).

¹⁴ Nesse sentido, Hart (2012) aponta uma premissa de que nem o Direito ou qualquer outra estrutura da sociedade podem ser compreendidas completamente sem considerar enunciados externos e internos daquilo que é observado. Embora o esforço do autor em definir o Direito seja substancial, também o é incompleto, pois, de acordo com Streck (2017d), o predito autor ainda recai sobre as três teses centrais do positivismo (fontes sociais, separação do Direito da moral e discricionariedade).

Consciente disso, o sujeito que pretende conhecer o Direito passa a compartimentá-lo,¹⁵ focando, assim, em questões contingenciais. Eis aqui um dos problemas que invoca a Filosofia do Direito. Note-se que esta focaliza no essencial, na essência do fenômeno e não em seu aspecto (essencialmente particular). Pretende ela investigar as nuances dos problemas do Direito (KAUFMANN, 2015).

Conseqüentemente, o Direito passa a ser visto de forma estanque, uma vez que a Filosofia do Direito se dispõe mais para a indagação sobre as condições de possibilidade para conhecer seu objeto de estudo – o Direito – do que propriamente a fornecer respostas possíveis de ampla compreensão humana ou definitivas. A par disso, o que se tem é um cenário díspar entre o Direito, em si, e o Direito enquanto Ciência. Em apertada síntese, o que se tem é o velho dualismo já verificado em Jellinek e, posteriormente, radicalizado com Kelsen¹⁶.

De toda forma, por derradeiro, o Direito passa a ser concebido em uma espécie de dupla dimensão. Isso é, o fenômeno jurídico é diferente do saber jurídico, mais associado ao sujeito e a sua forma de conhecer, e aquele ao objeto que se conhece. Ferraz Jr. (2015, p. 32) assinala no sentido de ratificar tal premissa, quando diz que “o conhecimento do direito, [é] como algo diferente dele, [...] a distinção, pois, entre direito-objeto e direito-ciência exige que o fenômeno jurídico alcance uma abstração maior, desligando-se de relações concretas [...]”¹⁷.

Assim, o hiato entre o Direito e a Ciência do Direito, conseqüente do desligamento da *realidade-concreta*, traz a reboque efeitos perniciosos à sociedade. Em outras palavras, a desconsideração de uma dada realidade (no todo) em prol de uma (meta)realidade (em parte) torna inoperante o aspecto *promocional*¹⁸ do Direito. Afinal, a preocupação dos juristas (e do Estado), muitas vezes, encontra-se exclusivamente situada nos planos sintáticos e semânticos do Direito (Ciência) e não no pragmático-*concreto*¹⁹, alcançando uma terceira dimensão da linguagem, em que o sentido se dá em um nível socioprático.

Inobstante esse até hoje perpetuado divórcio entre a teoria e a prática, há de se ressaltar, igualmente, a alienação²⁰ provocada pela tecnologia²¹ jurídica, haja vista o emprego tecnicista do Direito pelos juristas. Por conseqüência, o saber tecnológico do Direito edifica fronteiras ao seu objeto, vilipendiando, portanto, a realidade que carece e necessita de alcance da tutela jurídica. De outra forma, a alienação retira do horizonte do sujeito problemas reais que não são alcançados²² pelo domínio do Direito, pela simples razão metodológica.

Em suma, o Direito é um fenômeno e, como tal, pode ser estudado por diversos matizes. Assim, quando juridicamente abordado e definido, sofre ele limitações de ordem epistemológica. Sob esse aspecto, impera a

¹⁵ “[...] pois cada um que estude o termo [Direito] e seu conteúdo adequadamente se direcionará para uma formulação de resposta a partir de suas inclinações teóricas, filosóficas, sociológicas dentre outras que compõem a base de formação intelectual e experiencial do indivíduo” (ABBOUD; CARNIO; TOMAZ DE OLIVEIRA, 2015, p. 45).

¹⁶ Recuperando este debate, sabe-se então que o Direito é objeto de um saber que se pressupõe científico, o que desde logo suscita dois enfoques de análise: em que consiste esse objeto e como o acessamos por meio de nosso conhecimento. Trata-se do problema epistemológico, o da cientificidade do saber jurídico, articulado com o problema ontológico, o do conceito universal do Direito. O entendimento ontológico situa-se paralelamente ao entendimento linguístico, pois os sinais e palavras que representam o Direito no pensamento popular, e mesmo no pensamento científico, nem sempre coincidem com o que a pesquisa ontológica propõe como sendo o Direito. Esses sinais e palavras espelham o entendimento usual, concreto e prático, que o senso comum tem desse objeto, revelado na linguagem e nas expressões semióticas geralmente empregadas para aludir o direito como experiência (COELHO, 2004, p. 110).

¹⁷ A esse respeito, Streck (2017b) expõe que Kelsen, influenciado pelo Círculo de Viena na sua Teoria Pura do Direito, desenvolve uma metalinguagem para sua teoria na medida em que a linguagem cotidiana é impura. Significa dizer que para *entender* o Direito criam-se condições para tal (abstrações); cria-se uma linguagem de segundo nível, a qual está delimitada e fechada àquilo que lhe é estranho.

¹⁸ Bobbio (2007), em seus estudos da Estrutura à Função, designa sua pesquisa a um horizonte que rompe, mas sem se desligar, com a concepção estruturalista do Direito; em verdade, avança para o aspecto funcional ao passo que a ideia de Estado garantista não mais satisfaz a demanda por um Estado dirigista. Aqui reside o aspecto promocional do Direito que define a direção social (esta, *in casu*, a definida democraticamente na Constituição de 1988).

¹⁹ A respeito deste ponto cabem as explicações de Ferraz Jr. (2014, p.33-35) que explicita, conforme a ideia de Comte: “Devemos, segundo ele, reconhecer a impossibilidade de atingir as causas iminentes e criadoras dos fenômenos, aceitando os fatos e suas relações recíprocas como o único objeto possível de investigação científica. Isto é, [...] a tarefa do jurista circunscreveu-se, a partir daí, cada vez mais à teorização e sistematização da experiência jurídica, em termo de uma *unificação construtiva dos juízos normativos* e do *esclarecimento dos seus fundamentos*, descambando, por fim, para o chamado ‘positivismo legal’ (*Gesetzpositivismus*), com a autolimitação da Ciência do Direito ao estudo da lei positiva e o estabelecimento da tese da ‘estabilidade do direito’”.

²⁰ Embora a Teoria Crítica do Direito, de Luiz Fernando Coelho (2003), não seja o paradigma de fundo desta pesquisa, sua definição de alienação vem a calhar, uma vez que o sujeito cognoscente, ou o sujeito do Direito, desliga-se do fundamento primeiro do fenômeno jurídico e promove um “estado de inconsciência” de fatos/problemas que, igualmente, dizem respeito ao próprio Direito, ilidindo conseqüentemente a sua função.

²¹ “Nesses termos, um pensamento tecnológico é, sobretudo, um pensamento fechado à problematização de seus pressupostos – suas premissas e conceitos básicos têm de ser tomados de modo não problemático – a fim de cumprir sua função: criar condições para a ação. No caso da ciência dogmática, criar condições para a decidibilidade de conflitos juridicamente definidos.” (FERRAZ JR., 2015, p. 59).

²² A exemplo disso, Engelmann (2010) efetua uma análise crítica da Teoria do Suporte Fático de Pontes de Miranda, enunciando primeiramente a *incompletude* dessa teoria por não engendrar condição de possibilidade de inserir no domínio do Direito situações/fatos que outrora não foram previstos pelo legislador no *dever-ser*. Depois, conclui que essa concepção (de fato previsto em norma e sua existência material produzindo efeitos jurídicos) é insuficiente para dar conta novos direitos/fatos.

projeção da razão humana – *paradigma da filosofia da consciência*²³ –, em que o fenômeno jurídico acaba por ser definido e dotado de sentido nos limites fixados pelo próprio sujeito (e não pelo fenômeno), ou seja, de acordo com a sua subjetividade.

O produto dessa racionalidade revela-se naquilo que é o Direito e a Ciência do Direito: o primeiro olvidado pelos ideais positivistas²⁴; o segundo, preconizado. Os efeitos dessa opção, pela Ciência, é a subtração da *realidade factual* em favor dos níveis sintáticos e semânticos²⁵²⁶ do Direito, soçobrando demandas políticas e sociais *tão somente* legítimas ao fenômeno jurídico em nome do estandarte da estabilidade, previsibilidade, imutabilidade e neutralidade – segurança jurídica.

Certo de que o Direito, em seu viés teórico, revela-se fechado e encoberto por dogmas, o jurista passa a ter a missão de desvelar aquilo que o estudo dogmático desprezou. Por isso, a compreensão do Direito transcende a sua delimitação cognoscitiva. Significa dizer que o Direito é algo empírico, que representa um todo que, por vezes, revela-se inacessível como de fato o é, restando apenas fragmentos de um fenômeno muito maior.

Em virtude disso, pode-se afirmar que a Ciência do Direito não é/foi capaz de capturar toda sua razão prática. “Desse modo, as questões que exsurtem dos problemas práticos que envolvem a cotidianidade do Direito são menosprezadas por sua teoria [...]” (STRECK, 2017a, p. 110); conseqüentemente, outros problemas ligados à estrutura e função do Estado (de Direito) resultam solapadas de um olhar jurídico.

Em suma, evidencia-se que o fenômeno do Direito é amplo. Resultado da tradição kelseniana, o saldo é a separação entre a Ciência do Direito e o próprio Direito. E, dessa separação, verifica-se uma alienação daquilo que é e do que ele pode vir a ser; gerando, desse modo, a exclusão de matérias imanentes ao fenômeno jurídico que constituem um interesse/dever do Estado brasileiro. Seguramente um problema, se considerarmos o distanciamento já observado no hiato entre a quantidade informacional e sua qualidade (que já sabemos ser um direito e, também, verdadeira condição de possibilidade para a democracia, ou seja, para o *poder público*, enfim, ocorrer *em público*).

5 O Direito Tributário: corolário do Positivismo e o seu (des)compromisso democrático

Preleciona Ávila (2012), a construção de um Sistema Constitucional Tributário em forma de limitação ao poder de tributar do Estado. Essa limitação possui restrições contedúísticas que definem a direção que o Legislativo e o Executivo podem instituir e fiscalizar, ou seja, relações obrigacionais tributárias. Portanto, o Sistema Tributário Nacional não é revestido apenas de seu aspecto formal.

Entretanto, a tônica alhures parece estar obscurecida, ao passo que a política fiscal hodierna se preocupa apenas com os procedimentos necessários à instituição, fiscalização e cobrança de exações sem, todavia, considerar a substância que torna legítima e democrática a tributação: a transparência e o respeito ao contribuinte e suas garantias. Ora, nesse descompasso, assim como a crise ideológica predita por Rossavallon (1997) em relação ao Estado Providência, em que se questiona a tomada de decisão frente aos limites impostos por uma crise fiscal a partir de um corpo técnico-burocrático, tem-se – como especifica proposta desta pesquisa – uma crise de legitimidade tributária, em que, mesmo em meio à chamada revolução tecnológica e a uma razoável disseminação informacional (GERBASI, 2019), não se alcança conhecimento satisfatório (ATHAYDE, 2022; MIRANDA *et al.*, 2008; SANTANA *et al.*, 2009; ANTONINO *et al.*, 2013; LOCK, 2013; BEGHIN e ZIGONI, 2014).

²³ “Filosofia da Consciência’, em que o sujeito ‘constrói’ o objeto, mediante leis gerais do ‘espírito’. Ora, por trás desse ‘vício de origem’, da ‘metodologia do direito’ está a velha discricionariedade (espaço ocupado pela razão prática nos ‘casos’ de insuficiência da ‘plenitude’ da razão teórica), que, não por acaso, é o que sustenta o principal inimigo do direito democrático: o *positivismo jurídico*. Discutir o positivismo é discutir paradigmas. Para tanto, é preciso entender que a principal característica do(s) positivismo(s) – a discricionariedade – está ligada umbilicalmente ao paradigma da subjetividade, isto é, ao esquema sujeito-objeto.” (STRECK, 2017c, p. 67-69).

²⁴ Para Bobbio (2006) a doutrina do positivismo jurídico pode ser sintetizada em sete pontos. O primeiro diz respeito ao caráter avalorativo do direito, pois o concebe como fato e não valor. O segundo ponto faz menção à definição do direito, este como elemento coativo. No ponto três, exsurge a questão quando às fontes do direito, isto é, o direito é “*sub specie legis*”. Em quarto lugar, tem-se o papel reducionista, uma vez que direito é norma (teoria da norma); contudo, o quinto o ponto versa sobre o ordenamento, não concebendo mais o direito como norma, mas sim como conjunto de normas. O penúltimo trata do problema da interpretação que revela o papel, estritamente, *declarativo* do direito e não produtivo, por exemplo. O último, explicita a obediência absoluta à lei.

²⁵ Machado Segundo (2008, p. 44-45), ao tratar da dogmática jurídica (Teoria ou Ciência do Direito), já esboçava preocupações acerca das linhas limitrofes tracejadas pelo estudo dogmático. Corrobora, portanto, com a empreitada, aqui sob análise, quanto ao deslindar do fenômeno jurídico em seus diversos níveis ao dizer que “a simples aplicação das normas não exaure a tarefa do cientista do direito, sendo apenas uma técnica, importante, mas insuficiente. Merece destaque, neste ponto, portanto a lição de Pontes de Miranda, para quem o mero conhecimento das normas, e das relações lógicas que entre elas se estabelecem, é tão indispensável quanto insuficiente à adequada compreensão do Direito. [...] O Direito se *exprime* através de normas, mas não se limita a elas, não sendo, também, por isso, correto afirmar que o seu estudo se limita a descrevê-las como dogmas”.

²⁶ Por exemplo, “Kelsen, portanto, privilegiou, em seus esforços teóricos, as dimensões semânticas e sintáticas dos enunciados jurídicos, deixando a pragmática para um segundo plano: o da discricionariedade do intérprete.” (STRECK, 2017d, p. 39).

Em paralelo a esse entendimento, deve-se deixar claro que se estuda o Direito Tributário, diuturnamente, como um sistema²⁷ jurídico, tal como um conjunto ou repertório de elementos heterogêneos que interagem entre si em níveis de coordenação e subordinação tendentes a um fim sob uma compreensão unitária. A partir daí, a Ciência do Direito Tributário cinde²⁸ com o Direito (positivado), uma vez que fixa atenção às proposições jurídicas, com o escopo de lhe emprestar validade sem realizar intersecções com o plano *pragmático-concreto*.

Procedendo assim, a formação do sistema tributário reflete um fim em si, uma despreocupação com a sua própria legitimidade, esquecendo-se que a legalidade nem sempre se confunde com essa mesma legitimidade. Aqui, há, então, uma imbricação entre Direito e política, sendo o primeiro responsável pela extração do segundo da engenharia tributária. Esclarece-se, em tempo, que o que se está a dizer não é o isolamento de assuntos políticos/econômicos do debate jurídico, mas, sim, a falta de comprometimento com a busca dos fins preconizados pela Constituição de 1988 por vias tributárias.

Sem dúvida, firma-se a conclusão de que, em tempos de transformações sociais complexas e tecnológicas, a compreensão e o manejo do Direito Tributário, de forma essencialmente sistêmica, não atende aos fins da própria tributação. Promove-se, desse modo, um afastamento dela de seus fins, inclusive, daqueles que a legitimam como, por exemplo, o princípio republicano²⁹.

A crítica a ser alçada, sobre esses termos, é a de que imperativo se faz uma desinternação metodológica do Direito Tributário. Consistiria, assim, em um olhar mais avançado, isto é, para além das simplificações decorrentes da tecnologia jurídica. Seria uma ruptura epistemológica.

Nesse norte:

Propor a superação do confinamento do direito tributário positivo, superar o saber estritamente dogmático, depende de demonstração do ganho metodológico que essa superação pode proporcionar. É um desafio. Aqui e ali, a doutrina identifica pontos nos quais a permanência no âmbito jurídico, sem consideração de outros saberes, mostra-se inviável para a própria interpretação do direito. São exemplos empíricos da necessidade de superação da visão estritamente dogmática. (FOLLONI, 2013, p. 395).

Por que então superar a visão estritamente dogmática? A resposta, em boa medida já dada por Folloni, ironicamente exige um esforço interdisciplinar. Exige ir além do Direito posto. Aqui, entrelaçam-se Direito e política (novamente, em um inescapável diálogo). Afinal, a tributação, muito mais do que um agir soberano, é um *mecanismo* de que dispõe o Estado para atingir a vontade política. É nesta vontade que orbitam as preocupações deste estudo, visto que a tributação, tal como a norma, pode assegurar ou extirpar direitos humanos/fundamentais, funcionando como um diretivo de ação.

Ocorre que esse diretivo se encontra na Constituição brasileira. Nela, fixaram-se os pontos de partida e de chegada do Estado, os quais constituem, assim, os limites e as direções que esse mesmo Estado e seu governo devem obedecer e perseguir sem desviar-se (SCAFF, 2007). Eventual desvio significaria um recrudescimento, uma porta aberta ao autoritarismo e ao desrespeito aos direitos historicamente conquistados por uma determinada comunidade política.

Certo disso, a tributação passa a imprimir e desenvolver um papel político e não somente jurídico; afinal, conforme Buffon (2017), a instituição formal de um Estado Democrático de Direito (Art. 1º e 3º da Constituição de 1988) determina a sua implementação fática que, a seu turno, engendra o gasto social inclusivo no Brasil, acrescentando, ainda, a participação democrática da sociedade.

Seguramente, a inexistência ou a ineficiência do gasto público inclusivo gera uma espécie de desligamento democrático, uma vez que a tributação, sem a pauta inclusiva, fica suscetível a sua própria ilegitimidade. Isso porque, de acordo com Rocha (2005, p. 141), “o sentido político da lei é originário do momento em que a democracia moderna [...] se constitui enquanto nova forma de política, proporcionado o direito da sociedade de enunciar”.

²⁷ “O pensamento sistemático, tradicionalmente empregado no direito tributário, tem um caráter fortemente simplificador. Além de basear-se em determinismos, idealidades eternas, restringe-se ao direito positivo, sem abrir-se para compreendê-lo a partir das injunções que o extranormativo lhe impõe. Há um certo pressuposto segundo o qual, a sociedade, é formada por sistemas estanques: economia, política, direito, ética. Sistemas que obedeceriam a determinadas leis universais de comunicação entre eles, e que se fundariam em códigos binários exclusivos e universais. Assim, entende-se a própria realidade como dividida em compartimentos.” (FOLLONI, 2013, p. 394).

²⁸ Essa cisão é herança do positivismo jurídico do século XIX, pois se defendia que o conhecimento científico poderia, apenas, ser “acessado” sob a forma de um pensamento sistemático (VESTING, 2015).

²⁹ “O princípio republicano vivifica cada artigo da Constituição, irisando-o e fazendo-o portador de sua mensagem de respeito pelo povo e por seus sagrados interesses. E é fundamentalmente no exercício da tributação que a ideia de República deve predominar, para que, contra este mesmo povo, não se cometam injustiças e arbitrariedades.” (CARRAZZA, 2004, p. 77-78).

Porém, *como enunciar* se as condições da tributação são opacas? Esse é o ponto que a discussão até aqui entabulada pretende atravessar.

Opacas são na medida em que, por exemplo, falta transparência (e consciência) dos reais fins a que está sendo destinado o produto da arrecadação tributária. É importante ressaltar que, embora sejam públicos os atos tributacionais, eles acabam por reter/omitir *informações-conhecimentos-consciência* de uma forma indireta. Ou seja, a compreensão das políticas fiscais é velada por um conjunto de técnicas que escapam da realidade do sujeito, que não tem condições de apreender essa ação estatal, incorrendo naquela distinção introdutoriamente mencionada: *informação não é conhecimento*.

Assim, o fato é que a incompreensão de políticas fiscais³⁰, que apenas buscam na dogmática jurídica sua legitimação, ilegítima³¹ é. Decorre isso da ruptura democrática em relação ao Estado e aos contribuintes, já que a eles não é oportunizado lugar de fala e de compreensão de uma atividade central da democracia.

Ademais, a inexistência de legitimidade revela uma autoridade³² arbitrária, destoando, assim, do contexto democrático. O poder recai, então, nas mãos de *minorias* eventualmente descompromissadas com o bem-estar social e com o próprio regime democrático.

Por fim, o estudo e o manejo do Direito Tributário, cujos fundamentos são delimitados exclusivamente no âmbito dogmático, acaba provocando, como procuramos evidenciar neste tópico, uma cisão com a democracia, já que esta assegura o direito de participação na condução da *res publica*, tornando ilegítima a política fiscal. Outrossim, é na implementação de uma transparência fiscal (esclarecedora de seu agir) assegurada na concretização de direitos que se oportuniza a participação política da sociedade.

6 Das transformações sociotecnológicas e do (necessário) rever do Direito na democracia

A sociedade mundial tem sido protagonista e expectadora de grandes e velozes mudanças, como antes não se via. No último século e no atual, a humanidade tem avançado e alterado seu modo de se comportar. A título de exemplo, tem-se o aparelho de televisão. Este, notadamente, revelou-se um aparato que literalmente adentrou nas casas das pessoas, levando-as a transformações na forma de ver o mundo. A televisão, então, tornou-se o epicentro de uma sociedade que consumia, com euforia, aquilo que era transmitido televisivamente. Passou a ser, dessa forma, uma fonte de informação, entretenimento e, por conseguinte, um vetor que orientava de forma direta ou indireta a ação dos indivíduos da sociedade.

Todavia, a sua centralidade não admitia interação dos destinatários com as fontes propagadoras de ideais, ou seja, a televisão não proporcionava interatividade em relação àquilo que se dispunha a transmitir. Havia, sim, interatividade das pessoas entre si que a assistiam. Essa relação, intersubjetiva, era consequência de um sistema de comunicação estritamente audiovisual, com rádio e TV. Viu-se, portanto, uma revolução na difusão de informação, uma difusão em massa (CASTELLS, 2005).

Sucessivamente, a massificação da informação possuía contornos isomórficos, ante o protagonismo exclusivo das fontes enunciativas. Não se tinha, portanto, um papel ativo do espectador/ouvinte. Isso fez com que a cultura de massa dominasse o imaginário das pessoas sem que, contudo, informações e ideias pudessem ser filtradas ou analisadas devidamente. Assim, fácil restou o papel de comunicação, haja vista que se constituía de uma via de mão única.

O resultado dessa forma de comunicar compreendia-se como informação imposta, restando às pessoas apenas observar e incorporá-las ao seu modo de vida. Este, definitivamente, era influenciado e determinado de

³⁰ Para além das pesquisas acadêmicas que permitem concluir uma certa tibieza nas informações públicas prestadas, como observado com Athayde (2002), Miranda *et al.* (2008), Santana *et al.* (2009), Antonino *et al.* (2013), Lock (2013) e Beghin e Zigoni (2014), é também relevante salientar que mais de 22% da população brasileira sequer conhece os impostos que paga, conforme pesquisa encomendada pela Escola Superior de Administração Fazendária. Nela, foram 2.016 entrevistados em 336 municípios do País. Embora o estudo tenha mais de uma década, não encontramos razões para entender que o cenário tenha se modificado substancialmente, ao menos.

³¹ Corroborando a tese de Rocha (2005, p. 141): "O direito é, portanto, como já se afirmou anteriormente, o princípio de legitimidade da lei. E, nesse sentido, a lei só se legitima se se baseia no princípio democrático e no respeito aos direitos humanos, os quais possibilitam concretamente à sociedade o direito de reclamá-los, ultrapassando o poder do Estado, visto serem político-simbólicos, mesmo e principalmente, quando o direito positivo não os contempla expressamente."

³² De forma similar Rosanvallon (2010, p. 233) sustenta que: "*la legitimidad de imparcialidad y la legitimidad de reflexividad están asociadas con el desarrollo de nuevas instituciones democráticas. Pero los ciudadanos también son cada vez más sensibles al propio comportamiento de los gobernantes. Desean ser escuchados, tomados en consideración, hacer valer su punto de vista; esperan que el poder esté atento a sus dificultades, que se muestre verdaderamente preocupado por lo que vive la gente común.*"

uma forma *oligárquica*, portanto, e a lição que se extrai desse fenômeno não poderia ser diferente da inexistência de transparência. Ora, havia estrangulamentos externos ao que era transmitido? A informação sofreu alguma deformação quando da sua transmissão?

O que se pretende dizer, pois, é que até mesmo a revolução tecnológica, que implica um novo agir humano, necessita de transparência, consciência e domínio. Algo que não se pode atribuir às fontes de comunicação *unilaterais*. Inobstante, é nesse cenário de transformações tecnológicas e comunicacionais que se flagrou uma guinada na forma de produzi-las. Audiências de massa passaram a se fragmentar e retirar o protagonismo de fontes até então tradicionais. Tem-se agora a internet, por exemplo, que possibilita ao indivíduo uma interatividade maior e mais elástica daquilo que se difunde acerca de informações (CASTELLS, 2005).

Ademais, a sociedade passou a ter uma *nova virtualidade*, organizando-se em rede, tornando ainda mais complexa a relação humana, na sua abertura e manutenção à interatividade. Edificou-se, nessa medida, uma nova³³ realidade em que os antigos espectadores passaram a protagonizar a formação de conteúdos informativos (CASTELLS, 2005).

O que se pretende trazer a lume é a forma *impositiva* de prestar informações quando da época hegemonicamente audiovisual. Igualmente, o Estado incorpora um protagonismo dogmático de difusor de suas próprias informações sem comprometimento político esclarecedor. Esse é o ponto: apenas torna público dados e números de forma a dar como inegável o cumprimento de seu dever, sendo irrepreensível o conteúdo destes, pois dogmático. Ou seja, a informação – repete-se – não é convertida em conhecimento. Logo, mesmo diante do catálogo informacional prestado pelo Estado, os ideais de um poder público em público – como promessa democrática – permanecem nublados.

Entretanto, sob esse foco, a atuação política do Estado e a compreensão das suas informações são inerentes ao direito fundamental à boa administração³⁴, contrapondo-se, assim, a simples profusão de informações incompreensíveis. É importante destacar que, quando o Estado não se atenta para as mudanças sociais, inclusive tecnológicas³⁵ e de comunicação, perde o poder de comunicar-se, cindindo com os postulados democráticos estatuidos e com o aspecto promocional/funcional do Direito.

Corroborando com a premissa *supra* a conclusão de Freitas (2009, p. 47), a qual “supõe forte inclusão da cidadania nas esferas de controle, rumo à concretização da ideia-chave da ‘Constituição que administra’”. Em razão disso, a transparência passa a ser compreendida como um direito do cidadão/administrado, sobretudo em um cenário de informação/conhecimento em rede. Denota-se ao Estado o dever de dirigir sua atuação aos sujeitos da sociedade em um nível de interação suficiente a propiciar a compreensão do que se passa e, também, possibilitar a descentralização da técnica de decisão política do eixo exclusivamente institucional.

Com isso, a proposta de tornar transparente a gestão da política fiscal é o mesmo que permitir a sindicabilidade de decisões que projetam o agir tributário estatal, bem como a promoção da inclusão, mesmo que digital, do cidadão, tornando-o apto a participar do exercício político. É seu direito, afinal.

Em síntese, e ciente das profundas alterações que sofre a sociedade em decorrência de (r)evoluções tecnológicas, ao Direito, democraticamente definido, não pode escapar o seu aprimoramento. Isto é, compulsório se torna incorporar tais transformações a sua dinâmica como forma de preservar direitos (políticos) atemporais. Pérez Luño (2012) conclui, neste sentido, que as novas tecnologias modificaram consideravelmente a relação dos cidadãos com os entes públicos. Mas é preciso ir além. É preciso transformar a informação em verdadeiro conhecimento, horizontalizando efetivamente o poder.

7 Da legitimação tributária no cenário pós-moderno

O ambiente tecnológico, em países democráticos, tem pressionado, cada vez mais, o Estado a prestar contas de suas ações (*accountability*), uma vez que a demanda por aperfeiçoamento na prestação de serviços públicos

³³ “A arquitetura da rede é e continuará sendo aberta sob o ponto de vista tecnológico, possibilitando amplo acesso público e limitando seriamente restrições governamentais ou comerciais a esse acesso, embora a desigualdade social se manifeste de maneira poderosa no domínio eletrônico.” (CASTELLS, 2005, p. 441).

³⁴ “Direito fundamental à administração pública eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas.” (FREITAS, 2009, p. 36).

³⁵ “A revolução tecnológica tem redimensionado as relações dos seres humanos com a natureza, as relações dos seres humanos entre si e a relação do ser humano consigo mesmo. As novas tecnologias têm produzido importante desenvolvimento e melhora na condição de vida da humanidade, contribuindo para reforçar ocasionalmente o desfrute e o exercício de determinados direitos, porém tem como revés a estes avanços determinados usos e abusos tecnológicos que ocasionam grave ameaça para as liberdades, que tem exigido a formulação de novos direitos ou a atualização/ adequação aos novos desafios dos instrumentos de garantia dos direitos existentes.” (PÉREZ LUÑO, 2012, p. 20 – tradução livre).

tem composto a pauta do dia (TEXEIRA, A; LIMBERGER, 2016). A esse fato deve-se reflexão. Seria possível, nessa quadra, uma discussão acerca da legitimidade das políticas públicas frente ao *establishment*, considerando que se dispõe atualmente de muito mais mecanismos e níveis de interação social com o Estado? Por óbvio que sim. Como aludido anteriormente, as revoluções tecnológicas têm carregado importantes alterações no modo de viver das pessoas, criando canais interativos de alto protagonismo na seara política. Como, por exemplo, a concepção de *cibercidadania*, cunhada por Pérez Luño³⁶.

Derradeiramente, a tomada de consciência *de e para onde* os recursos públicos estão sendo aplicados, por parte da sociedade, constitui informação pública apta a promover um debate democrático de melhor adequação e destinação (LIMBERGER, 2015). Do contrário, da impossibilidade da transparência, com caráter educativo, as informações não passarão de um emaranhado de números desconexos com a realidade vivenciada.

Alinhando-se a transparência, emerge-se, por consequência, à confiança da sociedade no Estado. O ato de confiar implica, mesmo que subjetivamente, em um ato de legitimar; todavia, a transparência não se pode confundir com a publicidade (LIMBERGER, 2015). Esta não é reveladora dos sentidos dos atos políticos. Eles *apenas* ficam públicos. E isso é muito diferente daquela publicidade que simboliza a moral pública comprometida com a cidadania.

Nessa toada, cumpre ao Executivo e ao Legislativo o papel de aproximar o “dever ser” da Constituição ao “ser” da realidade via implementação de políticas públicas (MORAIS; BRUM, 2016). Sob esse aspecto, resta evidente que a transparência fiscal, com o objetivo de reduzir as desigualdades e promover o desenvolvimento social, passa a ocupar o terreno das políticas públicas. Queremos dizer (e assentar esta ideia no debate): a transparência tributária deve ser compreendida como política pública do Estado.

A persistência da adoção de políticas públicas de transparência parece se revelar imprescindível, afinal. Como já aduziam Rosanvallon (1997) e Morais (2011), o Estado Social passa também por uma crise fiscal. Promover o bem-estar de todos sobrecarrega as despesas públicas. A isso se deve uma nova racionalidade fiscal perpetrada por um amplo diálogo político-social.

Portanto, o Direito Tributário não se restringe à concepção dogmática de outrora. A tributação exerce uma função social que se sujeita a uma ideia de justiça-política³⁷ – legitimação – desde seu pensar até o praticar em um horizonte contemporâneo. Nesse passo, a transparência fiscal, enquanto labor proativo e pedagógico do Estado, consubstancia-se em *condição de possibilidade de uma tributação constitucionalmente adequada*.

Peremptoriamente, fixa-se, de forma hialina, que a legitimidade das atividades do Estado depende não apenas de sua adaptabilidade às transformações tecnológicas como forma de atenção ao dinamismo social, mas de sua pré-compreensão no paradigma democrático. O agir público não pode ser formatado, apenas, no modelo pró-fórmulas, pois é no seu conteúdo que se revela o todo fiscal. Este somente é apreendido por meio de ações efetivas de transparência. Em outras palavras, isso significa que a revolução tecnológica, que permite níveis cada vez mais elevados de transparência, finalmente cumprindo a democrática promessa do *poder público em público*, só alcançará uma dimensão efetivamente material de seu sentido se compreendido o fundamento do Estado Democrático. Eis o ponto: se *informação não é conhecimento*, como aludido introdutoriamente, não basta dispor formalmente a informação. É preciso compreender sua orientação teleológica. Daí a afirmação inicial de que o processo é hermenêutico. Não há um método.

8 Considerações finais

Assim, como se pôde até aqui depreender, o objetivo deste estudo foi, ao evidenciar o direito à transparência como condição de possibilidade ao exercício do *poder público em público*, produzir o necessário constrangimento às práticas estatais que não traduzem informação por efetivo conhecimento. Disso, alguns pontos, em sede conclusiva, merecem destaque:

³⁶ “En un trabajo reciente, titulado *El concepto de ‘ciudadanía’ en una sociedad que cambia*, Michael Walzer expresa con nitidez los presupuestos básicos de la postura comunitarista en relación con la ciudadanía. Según se desprende de su planteamiento, el liberalismo ha forjado una noción formal y adjetiva de ciudadanía, como algo que es exterior al sujeto; mientras que, para el comunitarismo, la ciudadanía constituye un vínculo originario y necesario de relación entre la comunidad y sus miembros. Esta concepción ‘hace de la ciudadanía el corazón mismo de nuestra vida.’” (PÉREZ LUÑO, 2012, p. 20).

³⁷ “A semântica descritiva determina o conceito de justiça política; ela, porém, não o legitima. Ela mostra que o conceito significa, para as relações de direito e de Estado, uma obrigação normativa de terceiro nível e que o reconhecimento destas obrigações éticas não é apenas esperado, mas também exigido. Mas ela não esclarece se por que uma tal exigência é justificada. Já que a justiça é um conceito de legitimação, a legitimação da justiça política que ainda falta representa uma tarefa de segundo nível ou uma tarefa metalegitimatória.” (HÖFFE, 2005, p. 47).

(1) A democracia é instituto complexo e dinâmico, atenta às alterações mundanas com o escopo de assegurar conquistas históricas da humanidade. Não pode ser concebida tão somente em sua forma, mas também em seu conteúdo, certo de que, e somente assim, ela possa exercer seu papel legitimador. Por isso, pensá-la como fenômeno sazonal ou meramente formal restará um retrocesso sobre aquilo que se conquistou.

(2) A linguagem democrática é pública. Em razão disso, fica(ria) garantida a participação da sociedade no agir do Estado, até mesmo em questões técnicas, como a tributação. A atuação do Estado não é privada. É com o labor transparente que se promove a legitimidade/adesão de políticas públicas, eis que assim ficaria respeitado o debate público/coletivo capaz de incluir e emancipar o cidadão.

(3) Para tanto, o Direito e a política não podem ser compartimentados ou separados. Caso isso ocorra, haverá uma disfuncionalidade de todo o organismo público, visto que se terá o domínio de uma fração da realidade desconsiderando o todo. A implicação que decorre disso é a alienação sobre a *realidade-concreta*, entrincheirando o processo de legitimação do próprio Direito.

(4) Portanto, o Direito Tributário estende-se para além das fronteiras da dogmática jurídica. Condiciona-se o transpor de limites como forma de não cindir com a democracia, permitindo a conscientização emancipatória da sociedade em relação às políticas fiscais, afinal, juridicamente a participação democrática é garantida.

(5) Considerando as transformações tecnológicas na sociedade e os estatutos teóricos do Direito, o primaz da transparência é condição de possibilidade de legitimação tributária, pois o cariz educativo da transparência, além de dever do Estado dirigente, ilumina a ação política de todos de forma consciente. Ao passo em que *dados* são revelados e produzem conhecimento, tem-se uma tributação constitucionalmente adequada e, portanto, também legítima.

Ao final de tudo isso, é possível estabelecer um fio condutor, que atravessa cada uma das conclusões elencadas acima: o elemento hermenêutico, que exerce o papel de vetor de racionalidade na produção dessas reflexões. É justamente a hermenêutica – como paradigma epistemológico que subjaz ao *questionamento pelo sentido de algo* – que permite colocar pontos de interrogação em entendimentos sedimentados sobre legalidade tributária, confrontando uma visão estritamente burocrática, formalista e dogmática do Direito Tributário. O que significa cidadania fiscal e quais os caminhos que a tornam possível no contexto brasileiro? É justamente a abertura a esses questionamentos, proporcionada por esse movimento hermenêutico – voltado à melhor compreensão dos fenômenos jurídicos –, que nos permite *transcender* o conhecimento dogmático, desvelando novas nuances para o debate sobre tributação, tirando-lhe a opacidade. Da legalidade à legitimidade tributária. E, como alerta final, legitimidade tributária não se edifica com *apostas ingênuas* na transparência impulsionada por facilitadores tecnológicos, mas, sim, com a compreensão, por parte dos agentes estatais, de que, para proporcionar ao cidadão o acesso ao debate público, é preciso informar com qualidade. Ou seja: *transparência tributária* deve ser compreendida como política pública.

Referências

ABBOUD, G.; CARNIO, H. G.; OLIVEIRA, R. T. de. **Introdução à teoria e à filosofia do direito**. 3. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2015.

ANTONINO, M. S. L.; ALMEIDA, K. K. N.; ECHTERNACHT, T. H. S.; FRANÇA, R. D. Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para transparência da gestão pública: um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 5, n. 1, p. 179-199, 2013. Disponível em: <http://www.arena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente/article/viewArticle/1453>. Acesso em: 01 fev. 2022.

ATHAYDE, F. R. **A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público**: estudo de caso do município de Luziânia - GO. 2002. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis-Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2002. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/39166>. Acesso em: 01 fev. 2022.

ÁVILA, H. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARZOTTO, L. F. **A democracia na constituição**. São Leopoldo: UNISINOS, 2005.

- BEGHIN, N.; ZIGONI, C. **Avaliando os websites de transparência orçamentária nacionais e sub-nacionais e medindo impactos de dados abertos sobre direitos humanos no Brasil**. Brasília: Inesc, 2014.
- BOBBIO, N. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. Tradução: Márcio Pugliese, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.
- BOBBIO, N. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.
- BOBBIO, N. **Estado, governo, sociedade**: para uma teoria geral da política. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2012.
- BOBBIO, N. **O futuro da democracia**. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015.
- BONAVIDES, P. **Teoria do Estado**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BUFFON, M. Tributação no Brasil: a legitimação pelo gasto social inclusivo. *In*: STRECK, L. L.; ROCHA, L. S.; ENGELMANN, W. (org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do programa de pós-graduação em direito da UNISINOS. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 159-178.
- BRANDÃO, C. No símbolo da transparência, alvo necessário à democracia, aponta-se para uma ética que se constrói junto à identidade da cidadania fiscal: a ética da alteridade. *In*: SANTI, E. M. D. de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade**: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: Revista dos Tribunais: Fiscosoft, 2014. p. 49-55.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CASTELLS, M. **A sociedade em rede**. Tradução: Roneide Venancio Gerhardt. 8.ed. São Paulo: Paz e Terra, 2005.
- COELHO, L. F. **Aulas de introdução ao direito**. Barueri: Manole, 2004.
- COELHO, L. F. **Direito constitucional e filosofia da constituição**. Curitiba: Juruá, 2008.
- COELHO, L. F. **Teoria crítica do direito**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- CUNNINGHAM, F. **Teorias da democracia**: uma introdução crítica. Tradução: Delmar José Volpato Dutra. Porto Alegre: Artmed, 2009.
- DALLARI, D. de A. **Elementos de teoria geral do estado**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- DARDOT, P.; LAVAL, C. **A nova razão do mundo**: ensaio sobre a sociedade neoliberal. Tradução: Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016.
- ECKERT, A.; TONIOLLI, T. M.; MECCA, M. S.; BIASIO, R. Relação entre a qualidade dos sites das prefeituras e o nível de divulgação da remuneração dos servidores públicos municipais. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 3, p. 101-118, 2016.
- ENGELMANN, W. A (re)leitura da teoria do fato jurídico à luz do “diálogo entre as fontes do direito”: abrindo espaços no direito privado constitucionalizado para o ingresso de novos direitos provenientes das nanotecnologias. *In*: STRECK, L. L.; ROCHA, L. S.; CALLEGARI, A. L. (org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do programa de pós-graduação em direito da UNISINOS. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. v. 7, p. 289-308.
- FERRAZ JR, T. S. **A ciência do direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- FERRAZ JR., T. S. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- FOLLONI, A. **Ciência do direito tributário no Brasil**: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

- FREITAS, J. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- GERBASE, L. Falta de transparência e prestação de contas dos benefícios fiscais: um problema latino-americano. **INESC**, Brasília, 10 dez. 2019. Disponível em: <https://www.inesc.org.br/falta-de-transparencia-e-prestacao-de-contas-dos-beneficios-fiscais-um-problema-latino-americano/>. Acesso em: 05 abr. 2020.
- GOYARF-FABRE, S. **Os princípios filosóficos do direito político moderno**. Tradução: Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- GOZZI, G. Estado contemporâneo. *In*: BOBBIO, N.; MATTEUCCI, N.; PASQUINO, G. **Dicionário de política**. Tradução: Carmen Varriale, Gaetano Lo Mônaco, João Ferreira, Luís Guerreiro Pinto Cacaís e Renzo Dini. 11. ed. Brasília: Editora UnB, 1998. v. 1, p. 401-409.
- HART, H. L. A. **O conceito de direito**. Tradução: Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- HÖFFE, O. **Justiça política**. Tradução: Ernildo Stein. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- KAUFMANN, A.; HASSEMER, W. **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas**. Tradução: Marcos Keel, Manuel Seca de Oliveira. 3. ed. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 2015.
- KELSEN, H. **A democracia**. Tradução: Vera Barkow. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- LEVITSKY, S.; ZIBLATT, D. **Como as democracias morrem**. Tradução: Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2018.
- LIMBERGER, T. Cibertransparência: informação pública em rede e a concretização dos direitos sociais: a experiência dos municípios gaúchos. **Quaestio Iuris**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 4, p. 2651-2669, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/20942>. Acesso em: 01 fev. 2022.
- LOCK, F. N. **Transparência da gestão municipal através das informações contábeis divulgadas na internet**. 2013. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/7879>. Acesso em: 01 fev. 2022.
- MACHADO SEGUNDO, H. de B. **Por que dogmática jurídica?** Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- MATTEUCCI, N. Liberalismo. *In*: BOBBIO, N.; MATTEUCCI, N.; PASQUINO, G. **Dicionário de Política**. Tradução: Carmen Varriale, Gaetano Lo Mônaco, João Ferreira, Luís Guerreiro Pinto Cacaís e Renzo Dini. 11. ed. Brasília: Editora UnB, 1998. v. 2, p. 686-705.
- MIRANDA, L. C.; SILVA, A. J. M.; RIBEIRO FILHO, J. F.; SILVA, L. M. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **BBR-Brazilian Business Review**, Vitória, v. 5, n. 3, p. 209-228, 2008. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=123012563003>. Acesso em: 01 fev. 2022.
- MORAIS, J. L. B. de; BRUM, G. V. **Políticas públicas e jurisdição constitucional: entre os direitos, deveres e desejos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.
- MORAIS, J. L. B. de. **As crises do Estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- PÉREZ LUÑO, A-H. **¿Ciberciudadaní@ o ciudadaní@.com?** Barcelona: Gedisa, 2012.
- RANCIÈRE, J. **O ódio à democracia**. Tradução: Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2014.
- ROCHA, L. S. **Epistemologia jurídica e democracia**. 2. ed. São Leopoldo: UNISINOS, 2005.
- ROSANVALLON, P. **La legitimidad democrática: imparcialidad, reflexividad, proximidad**. Traducción: Heber Cardoso. Buenos Aires: Manatíal, 2010.

SANTANA JUNIOR, J. J. B.; LIBONATI, J. J.; VASCONCELOS, M. T. C.; SLOMSKI, V. Transparência fiscal eletrônica: uma análise dos níveis de transparência apresentados nos sites dos poderes e órgãos dos estados e do Distrito Federal do Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, [s. l.], v. 3, n. 3, p. 62-84, 2009. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/101>. Acesso em: 01 fev. 2022.

SANTI, E. M. D. de. **Kafka**: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: Revista dos Tribunais: Fiscosoft, 2014.

SCAFF, F. F. Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. In: SCAFF, F. F. **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 1-36.

SHAPIRO, I. **Os fundamentos morais da política**. Tradução: Fernando Santos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

STRECK, L. L. Ainda e sempre a discussão acerca do positivismo jurídico. In: STRECK, L. L.; ROCHA, L. S.; ENGELMANN, W. (org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS, Mestrado e Doutorado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017a. n. 13, p. 109-123.

STRECK, L. L. **Dicionário de hermenêutica**: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do direito. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017b.

STRECK, L. L. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

STRECK, L. L. **Jurisdição constitucional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

STRECK, L. L. **O que é isto**: decido conforme minha consciência?. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017c.

STRECK, L. L. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017d.

STRECK, L. L. O saber nenhum, os textões, as letrinhas... e a crise do Direito. **Revista Consultor Jurídico**, [s. l.], 9 jan. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-09/senso-incomum-saber-nenhum-textoes-letrinhas-crise-direito>. Acesso em: 07 jan. 2022.

TEXEIRA, A.; LIMBERGER, T. Transparency mechanisms and management of public contracts in Brazil: three case studies on the federal public administration. **Quaestio Iuris**, Rio de Janeiro, v. 09, n. 02, p. 959-979, 2016. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/20184/0>. Acesso em: 01 fev. 2022.

VESTING, Thomas. **Teoria do direito**: uma introdução. Tradução: Gercélia B. de O. Mendes. São Paulo: Saraiva, 2015.

Recebido em: 24.06.2020

Aceito em: 11.04.2022