

# **XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**ANA PAULA BASSO**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

**FABIO FERNANDES NEVES BENFATTI**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRIO - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente**: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Ednilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

**Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

**Educação Jurídica**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

**Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

**Comissão Especial**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita, Liane Francisca Hüning Pazinato, Antônio Carlos Diniz Murta – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-316-9

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Os Caminhos Da Internacionalização E O Futuro Do Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXXII Congresso Nacional do CONPEDI São Paulo - SP (4: 2025: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

# **XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

---

### **Apresentação**

#### **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

#### **APRESENTAÇÃO**

O Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI) tem a satisfação de anunciar a realização do seu XXXII Congresso Nacional, que ocorreu entre os dias 26, 27 e 28 de novembro de 2025, na cidade de São Paulo, tendo como instituição anfitriã a Universidade Presbiteriana Mackenzie. “Os caminhos da internacionalização e o futuro do Direito” — reflete os desafios e as oportunidades de um mundo em profunda transformação. A proposta é um convite à reflexão em um momento histórico marcado pela intensificação das interconexões globais — econômicas, políticas, culturais e tecnológicas — que tensionam as fronteiras tradicionais dos Estados e colocam o Direito diante de novas exigências e dilemas.

**A SUBSTITUIÇÃO DO ICMS E DO ISS PELO IBS NA REFORMA TRIBUTÁRIA**, Liane Francisca Hüning Pazinato , Vinicius Ruas Duarte, Os impactos da Reforma Tributária no cenário nacional, com ênfase nas alterações relativas ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ao ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), que serão substituídos pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). A pesquisa busca examinar os reflexos e implicações dessas mudanças no campo do direito tributário. O desenvolvimento do estudo foi estruturado em quatro etapas. Na primeira, são apresentadas noções gerais sobre o ICMS, abordando aspectos como seu fato gerador, base de cálculo e alíquota. Na segunda etapa, analisam-se os mesmos elementos no contexto do ISS, com foco na sua estrutura normativa e funcional. A terceira etapa é dedicada à Reforma Tributária propriamente dita, a qual propõe a substituição do ICMS e do ISS pelo IBS, com o objetivo de promover maior simplicidade e eficiência ao sistema tributário nacional. Por fim, na última etapa, discorrem-se as principais características do IBS, incluindo seu fato gerador, base de cálculo e alíquotas previstas.

**A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023 E O PACTO FEDERATIVO: EQUILÍBRIO OU RECENTRALIZAÇÃO DO PODER FISCAL?** Ane Caroline dos Santos. Os impactos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre o pacto federativo brasileiro, a partir da tensão entre uniformidade tributária e autonomia dos entes federados. Compreender até que ponto a

simplificação e padronização do sistema podem ocorrer sem comprometer a autonomia assegurada pela Constituição de 1988 a Estados e Municípios. A reforma representa apenas centralização ou se também oferece oportunidades de modernização administrativa e justiça social, além de objetivos específicos como examinar a trajetória histórica do federalismo fiscal, discutir os riscos da uniformidade excessiva e identificar potenciais efeitos da mudança legislativa. Os resultados indicam que a EC nº 132/2023 promove avanços relevantes em simplificação administrativa, transparência e redução da regressividade, mas também impõe limites à liberdade de Estados e Municípios na formulação de políticas próprias. A uniformidade deve ser entendida como mecanismo de coordenação e não de centralização absoluta, de modo que a efetividade da reforma dependerá da maneira de implementação e da preservação de espaços mínimos de autonomia local.

**OS COSTUMES COMO FONTE DO DIREITO: UMA ANÁLISE FILOSÓFICA DOS COSTUMES E SUA INCAPACIDADE DE GERAR NORMAS À LUZ DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO.** Jorge Bezerra Ewerton Martins , Vinícius Vieira , Diogo de Almeida Viana dos Santos. A classificação dos costumes em sua valoração no campo jurídico, seja enquanto veículos introdutores de normas, seja enquanto normas já incorporadas ao ordenamento. Busca-se compreender em quais momentos e em que medida os costumes exercem influência sobre o direito positivo, atravessando a normatividade e condicionando sua eficácia. Parte-se da premissa de que há normas criadas para alterar ou suprimir costumes, assim como existem costumes capazes de transformar e ressignificar normas já estabelecidas. Tradicionalmente, a doutrina identifica os costumes como fontes do direito, porém o problema central da investigação reside em reavaliar essa condição à luz da teoria construtivista, especialmente no âmbito do Constructivismo Lógico-Semântico. Verificar se os costumes devem ser efetivamente considerados fontes do direito, analisando sua evolução histórica, sua posição na doutrina contemporânea e sua aplicação específica no direito tributário. Pretende-se, ainda, avaliar a relevância pragmática dos costumes no processo de criação normativa, examinando seu papel não apenas como elemento de conservação ou tradição, mas também como fator dinâmico de inovação jurídica.

**JUSTIÇA FISCAL E EMOÇÕES: UM OLHAR SOBRE OS SENTIMENTOS DOS CONTRIBUINTES ANTE A TRIBUTAÇÃO.** Tatiana Maria Guskow , Luciano Rosa Vicente , Liziane Paixao Silva Oliveira. O sujeito passivo tributário na qualidade de pessoa dotada de sentimentos, de modo a favorecer reflexões sobre políticas públicas de incentivo ao adimplemento tributário. Outrora, o paradigma da racionalidade humana, apartada de emoções, ensejou a elaboração de um sistema jurídico-tributário essencialmente punitivo, sendo a sanção o único mecanismo preventivo e repressivo do descumprimento das normas de conduta. Todavia, a inadimplência tributária no Brasil é elevada, beirando patamares de

30% dos valores devidos anualmente. Essa marca prejudica a idealizada justiça fiscal, pois os sujeitos pagadores pagam por si e por aqueles que se evadem. Se todos contribuíssem em suas proporções, os ônus poderiam ser reduzidos. Por meio de análise bibliográfica multidisciplinar, buscou-se identificar o processo mental de tomada de decisões sobre o cumprimento ou descumprimento de normas jurídicas, do que se inferiu a forte presença de sentimentos, sendo a culpa o gatilho propulsor da honestidade. Em uma ponderação de valores internos, o sentimento de culpa pode, porém, ser neutralizado por outros sentimentos decorrentes de experiências, percepções e emoções arquivadas na memória. O fortalecimento da moralidade tributária dos indivíduos poderia contribuir para mitigar sentimentos negativos e desenvolver sentimentos positivos, o que geraria uma relação mais próxima e respeitosa entre o Estado e os contribuintes, como forma de fomentar o adimplemento tributário e alcançar a justiça fiscal.

**O CASHBACK DA REFORMA TRIBUTÁRIA E A CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: UMA ANÁLISE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025 À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.** Iriana Custodia Koch , Fabiano Pires Castagna. O sistema tributário brasileiro caracteriza-se por sua complexidade e regressividade, onerando desproporcionalmente as famílias de baixa renda. A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao instituir o Imposto sobre Valor Agregado dual (IBS e CBS), elevou o mecanismo do cashback a instrumento constitucional de justiça fiscal. Este artigo analisa criticamente a Lei Complementar nº 214/2025, responsável por regulamentar a devolução de tributos sobre o consumo, sob a ótica dos princípios constitucionais tributários e dos objetivos fundamentais da República, como a dignidade da pessoa humana e a erradicação da pobreza. Avaliando a compatibilidade do modelo com os princípios constitucionais, seus critérios de elegibilidade, formas de restituição, mecanismos de controle e competências federativas. Também são consideradas experiências estaduais, como o programa “Devolve ICMS” do Rio Grande do Sul, e internacionais, que serviram de inspiração ao modelo brasileiro. Conclui-se que, embora represente avanço normativo relevante, a operacionalização do cashback demanda monitoramento e aprimoramentos para mitigar riscos de focalização e garantir sua eficácia redistributiva.

**DEMOCRACIA CARIMBADA E O ORÇAMENTO SECRETO: O DESMONTE SILENCIOSO DA TRANSPARÊNCIA NO BRASIL.** Gustavo Davanço Nardi. Examina, de forma crítica e interdisciplinar, o papel das emendas parlamentares no orçamento público brasileiro, com ênfase nas emendas de relator-geral (RP-9), popularmente conhecidas como “orçamento secreto”. Partindo da análise histórico-normativa desde a Constituição de 1988 até as recentes Emendas Constitucionais, o estudo identifica impactos significativos sobre os princípios da transparência, moralidade, impessoalidade e eficiência administrativa. Introduz-

se o conceito de “democracia carimbada”, que descreve um modelo de alocação de recursos públicos orientado por interesses políticos individuais e desvinculado de critérios técnicos claros, comprometendo o planejamento estatal e a justiça fiscal. O trabalho dialoga com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, destacando as decisões paradigmáticas na ADPF 850 e na ADI 7.697, que estabeleceram parâmetros para a rastreabilidade, publicidade e controle social da execução orçamentária. Utilizando abordagem qualitativa, pesquisa bibliográfica e documental, o estudo propõe diretrizes jurídicas para reconstruir um processo orçamentário alinhado ao interesse público, fortalecendo a accountability, a participação social e o pacto federativo. Busca-se, assim, contribuir para a consolidação de um modelo de gestão fiscal que assegure a efetividade dos direitos fundamentais e promova um desenvolvimento nacional mais equilibrado e sustentável.

**A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE.** Flávio Couto Bernardes , Tania de Cassia Linhares , Larissa Galvão Arruda Costa. Tem por escopo analisar o tratamento tributário dado à devolução de participação societária por meio de bens, direitos e valores ao sócio dissidente em uma dissolução parcial de sociedade, tanto da perspectiva da pessoa física, quanto da pessoa jurídica, à luz do entendimento adotado pela Coordenação-Geral de Tributação na Solução de Consulta Cosit n. 131, de 2016, e à luz da jurisprudência. Identificar as dissonâncias na interpretação da legislação tributária e explorar a correta classificação dos componentes do patrimônio líquido de uma empresa por ocasião da dissolução parcial de uma sociedade, a fim de se definir: o que, como e qual será a carga tributária incidente sobre os bens e direitos devolvidos ao sócio dissidente.

**TRIBUTAÇÃO COMO INFRAESTRUTURA DA SUSTENTABILIDADE: REFORMA E CAMINHOS FUTUROS.** Fernanda Ramos Konno , Enliu Rodrigues Taveira , Lídia Maria Ribas. A crescente demanda por justiça social exige a revisão do papel do sistema tributário como instrumento de desenvolvimento sustentável. Portanto, o artigo analisa a tributação como infraestrutura, para além de sua função arrecadatória, da implementação de políticas públicas voltadas à sustentabilidade no século XXI. Concepção de que os tributos são elementos estruturantes da Constituição Econômica e Financeira, articulando arrecadação, justiça distributiva e proteção ambiental. Em diálogo com teorias clássicas e contemporâneas, discute-se a função extrafiscal da tributação e o financiamento público da sustentabilidade. Examina-se também a Reforma Tributária brasileira, inaugurada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n. 214/2025, destacando inovações normativas e desafios de implementação. Por fim, considera-se que a tributação deve ser, sim, entendida como infraestrutura da sustentabilidade, em especial ao considerar que a

reforma tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025) sinaliza avanços ao incorporar princípios como simplicidade, progressividade e sustentabilidade, com seus resultados dependentes da forma como a legislação infraconstitucional será aplicada.

**A DIMENSÃO DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO: REFLEXÕES SOBRE A PINK TAX NO CONTEXTO BRASILEIRO.** Frank Aguiar Rodrigues. A incidência da Pink Tax no contexto da tributação de produtos voltados para mulheres. Com as transformações sociais e econômicas que redefinem o papel feminino, observa-se uma disparidade nos custos de bens e serviços destinados ao público feminino, caracterizando o fenômeno conhecido como Pink Tax. A parte teórica investiga como a tributação, muitas vezes pautada na classificação de não essencialidade dos produtos, contribui para o aumento dos preços de itens de higiene e beleza. Explora-se a relação entre a definição de essencialidade e a tributação diferenciada, evidenciando desigualdades de gênero no sistema tributário. As fontes foram selecionadas por meio de triagens online em plataformas como Google Scholar, periódicos acadêmicos, sites jurídicos e livros físicos. Realizou-se ainda uma análise comparativa qualitativa das alíquotas de IPI e ICMS incidentes sobre um rol de produtos, revelando que aqueles consumidos predominantemente por mulheres são, em geral, tributados com alíquotas superiores. O estudo também aborda a construção social da beleza como fator que influencia a tributação desses produtos, reforçando a necessidade de revisão dos princípios constitucionais tributários à luz da igualdade de gênero.

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TERREIROS DE CANDOMBLÉ E A INTERNACIONALIZAÇÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA.** Eliza Remédio Alecrim , Iara Pereira Ribeiro , Rafael Kauê Feltrin Oliveira. A internacionalização da liberdade religiosa constitui vetor fundamental para a interpretação contemporânea do direito brasileiro, especialmente diante da proteção conferida pela Constituição de 1988 e pelos tratados internacionais de direitos humanos, como o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos (1966) e a Convenção Americana de Direitos Humanos (1969). O trabalho analisa a aplicação da imunidade tributária, assegurada aos templos de qualquer culto aos terreiros de candomblé, considerando suas peculiaridades. Parte-se do pressuposto de que a gestão tributária deve alcançar não apenas as entidades com fins lucrativos, mas também aquelas cuja finalidade principal não envolva lucros, como as instituições religiosas. Observou-se que a jurisprudência tende a reconhecer a imunidade em favor dos terreiros, especialmente em relação ao espaço físico destinado às práticas religiosas, à transmissão oral e às atividades culturais associadas. Verificou-se, ainda, que determinadas atividades complementares tem sido abrangidas por essa imunidade, embora subsistam debates quanto à extensão da proteção. Os resultados sugerem que a aplicação da imunidade aos terreiros vem se consolidando no plano jurisprudencial, em convergência com a ordem constitucional e os

compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. Esse processo reforça a efetividade da liberdade religiosa em sua dimensão internacionalizada, embora persistam desafios interpretativos e práticos que demandam análise contínua da temática.

Ana Paula Basso. UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA. [anapaula.basso@gmail.com](mailto:anapaula.basso@gmail.com)

Raymundo Juliano Feitosa. Universidade Católica de Pernambuco. [raymundojf@gmail.com](mailto:raymundojf@gmail.com)

Fabio Fernandes Neves Benfatti Universidade do Estado de Minas Gerais. [benfatti@hotmail.com](mailto:benfatti@hotmail.com)

# **JUSTIÇA FISCAL E EMOÇÕES: UM OLHAR SOBRE OS SENTIMENTOS DOS CONTRIBUINTES ANTE A TRIBUTAÇÃO**

## **TAX JUSTICE AND EMOTIONS: A LOOK AT TAXPAYERS' FEELINGS REGARDING TAXATION**

**Tatiana Maria Guskow  
Luciano Rosa Vicente  
Liziane Paixao Silva Oliveira**

### **Resumo**

O estudo mira o sujeito passivo tributário na qualidade de pessoa dotada de sentimentos, de modo a favorecer reflexões sobre políticas públicas de incentivo ao adimplemento tributário. Outrora, o paradigma da racionalidade humana, apartada de emoções, ensejou a elaboração de um sistema jurídico-tributário essencialmente punitivo, sendo a sanção o único mecanismo preventivo e repressivo do descumprimento das normas de conduta. Todavia, a inadimplência tributária no Brasil é elevada, beirando patamares de 30% dos valores devidos anualmente. Essa marca prejudica a idealizada justiça fiscal, pois os sujeitos pagadores pagam por si e por aqueles que se evadem. Se todos contribuíssem em suas proporções, os ônus poderiam ser reduzidos. Por meio de análise bibliográfica multidisciplinar, buscou-se identificar o processo mental de tomada de decisões sobre o cumprimento ou descumprimento de normas jurídicas, do que se inferiu a forte presença de sentimentos, sendo a culpa o gatilho propulsor da honestidade. Em uma ponderação de valores internos, o sentimento de culpa pode, porém, ser neutralizado por outros sentimentos decorrentes de experiências, percepções e emoções arquivadas na memória. A visitação de pesquisas sobre o olhar e o comportamento das pessoas sobre finanças e tributação mostra que os sentimentos construídos na relação jurídica tributária são negativos: egoísmo, desgosto e indiferença. O fortalecimento da moralidade tributária dos indivíduos poderia contribuir para mitigar sentimentos negativos e desenvolver sentimentos positivos, o que geraria uma relação mais próxima e respeitosa entre o Estado e os contribuintes, como forma de fomentar o adimplemento tributário e alcançar a justiça fiscal.

**Palavras-chave:** Tributação, Emoções, Racionalidade, Sentimento, Justiça fiscal

### **Abstract/Resumen/Résumé**

The study examines taxpayers as individuals endowed with feelings, fostering reflections on public policies to encourage tax compliance. Previously, the paradigm of human rationality, divorced from emotions, led to the development of an essentially punitive legal-tax system, with sanctions serving as the only preventive and repressive mechanism for noncompliance with standards of conduct. However, tax delinquency in Brazil is high, reaching nearly 30% of annual due amounts. This statistic undermines the idealized tax justice, as taxpayers pay

for themselves and those who evade. If everyone contributed accordingly, the burden could be reduced. Through a multidisciplinary bibliographic analysis, we sought to identify the mental process of decision-making regarding compliance or noncompliance with legal standards, from which we inferred the strong presence of feelings, with guilt being the driving force behind honesty. When weighing internal values, feelings of guilt can, however, be neutralized by other feelings arising from experiences, perceptions, and emotions stored in memory. Research on people's perspectives and behavior regarding finance and taxation shows that the feelings built in the tax legal relationship are negative: selfishness, disgust, and indifference. Strengthening individuals' tax morality could help mitigate negative feelings and develop positive ones, which would generate a closer and more respectful relationship between the State and taxpayers, as a way to foster tax compliance and achieve tax justice.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Taxation, Emotions, Rationality, Feeling, Tax justice

## Introdução

A racionalidade que permeia o pensamento jurídico, a elaboração e a aplicação das leis ao longo do século XX e no alvorecer do século XXI realiza a ideia da razão apartada da ideia da emoção. Razão e emoção seriam faces de um universo dual, em que o ser humano é cindido em dois níveis, um responsável pelo pensamento e outro pelo sentimento. Como se a razão estivesse na mente e a emoção residisse no coração e um pertencesse ao andar de cima e o outro ao andar de baixo. Dois universos que não convivem, cada qual chamado a revelar-se pela ação humana sem a participação do outro.

Atribui-se essa visão da razão humana pura, apartada dos sentidos e dos sentimentos, aos paradigmas lançados pela filosofia da racionalidade científica, o cartesianismo, que isola o ser humano em aspectos e privilegia o pensar ao sentir (Matos, 1993, pp. 40-41). A razão é idealizada como uma dimensão superior, parte do método científico, e se contrapõe à dimensão da sensibilidade que é posta em lugar oposto: o da irracionalidade. Qualquer sentido que pretenda manchar o pensamento racional puro é rechaçado.

A dualidade entre emoção e razão difundiu-se no Direito por meio da filosofia positivista (Nojiri, 2021, pp. 43-44) que, a fim de conferir científicidade ao conhecimento jurídico, buscou isolar o sistema de teorias naturalistas, metafísicas, sociológicas, de modo que não fosse contaminado por impressões externas. Para os positivistas, o Direito deveria ser uma ciência autônoma, baseando-se na metodologia fundada unicamente na razão. Estabelece-se no pensamento jurídico, um antagonismo entre o pensamento lógico e racional e a sensibilidade.

O ser humano dotado de estrita racionalidade também foi entronizado nas teorias econômicas. Foi concebido no paradigma do *homo economicus*, o sujeito operante do sistema capitalista pretensamente ideado por Adam Smith, em sua obra *Riqueza das Nações*, de 1776. Esse indivíduo caracteriza-se pela tomada de decisões com base exclusiva na racionalidade, livre de emoções (Machado Segundo, 2018, p. 648), focado em seus próprios interesses (Smith, 2003, p. 19), dotado de plena informação, capaz de equacionar os custos e benefícios envolvidos na tomada de decisão. Noutros termos, o agente econômico foi caracterizado como um sujeito dotado de um “comportamento perfeitamente racional, capaz de reconhecer seu interesse pessoal com precisão e de elaborar complicados cálculos para efetiva-lo” (Pinho, 1976, p. 173).

Vem, então, Sigmund Freud e as teorias sobre o inconsciente, revelando que a razão pode ser menos poderosa do que se apregoava e que a consciência é controlada, em grande parte, por forças profundas e desconhecidas (Prado, 2003, p. 26). Não há possibilidade de cindir

a razão e as emoções. Os racionalistas são postos em dúvida e as ciências passam a buscar melhor compreender a psique humana.

A relativização do paradigma da existência de uma razão pura e o desenvolvimento das ciências psíquicas impactou outras áreas do conhecimento. Na economia, a caracterização do agente econômico puramente racional foi abalada por teorias que passaram a considerar a representação do *homo economicus* extremamente simplista. O comportamento econômico do ser humano passa a ser estudado à luz da Psicologia Científica e da Sociologia (Pinho, 1976, p. 176), em um processo que culmina com estudos científicos multidisciplinares, como a Economia Comportamental (exemplificativamente: Kahneman, 2020; Ariely, 2008).

Os reflexos também foram sentidos na seara do Direito e voltaram-se ao revigoramento de questões relacionadas à existência e aos impactos de valores morais no sistema jurídico. Mais do que isso, os próprios atores envolvidos no processo de criação, interpretação e aplicação da norma jurídica passam a ser objeto de lucubrações e investigações empíricas, a partir de questionamentos sobre a racionalidade de suas ações. Legisladores, juízes, pessoas comuns passam a ser analisados como sujeitos dotados não de pura racionalidade, mas de emoções, em um universo mental incindível (Sinnott-Armstrong, 1999). Os Professores Eduardo Bittar e Guilherme Almeida (2011, pp. 696-697) bem sintetizam a nova problemática:

Normalmente, se costuma dicotomizar e afirmar, ao modo positivista, que o pensamento lógico e racional é antagônico ao pensamento afetivo; pelo contrário, as emoções ajudam o pensamento a conduzir a vida, na medida em que as emoções fazem parte da vida psíquica e emotiva e são parte da constituição do indivíduo. A razão, nesse sentido, somente é completa se assumida e interpretada como sendo uma combinação ‘... del pensamiento racional y el sentimento. (...)’. Nesse sentido, a razão, por vezes, conduz a sensibilidade, às vezes é conduzida pela sensibilidade, o que permite afirmar que se tratam de instâncias coparticipantes da constituição das existências subjetiva e intersubjetiva. Do exposto, o que se percebe é que a razão não se esgota em operações de lógica formal, mas pratica uma lógica da sensibilidade, pois a sensibilidade funciona como protológica do pensamento (...).

O Direito, como área do conhecimento criada e operada por homens, cujo objeto é o próprio comportamento humano, levanta o véu da constituição racional pura do sujeito operador e do objeto de estudo, para empreender um novo olhar, menos turvo, sobre os aspectos que os constituem. Desde então, novos estudos têm sido entabulados em busca da efetiva influência e repercussão das emoções nos processos de criação, interpretação e aplicação das leis; também tem sido enfocado o processo de decisão do próprio destinatário da norma, em realizar uma conduta desejável ou indesejável.

É neste novel lampejo de investigação, que desponta o Direito Tributário, também merecedor de atenção enquanto parte do fenômeno jurídico. Outrora, o rigor científico positivista engessou o objeto do Direito Tributário ao aprofundamento de estudos sobre suas próprias estruturas, como as regras de incidência, responsabilidade tributária, divisão de competências, espécies tributárias, etc. e o apartou de outras áreas do conhecimento, como a Sociologia, a Economia e as ciências sociais de modo geral, às quais caberia, sem interferências sobre os estudos dos juristas, a investigação do comportamento humano.

Agora, as brechas para o intercâmbio científico passam a permitir que sobre o Direito Tributário se ampliem as lentes críticas, que o objeto de conhecimento jurídico avance para além da norma positivada, em direção a aspectos relacionados aos motivos, finalidades, precisão, efetividade das regras e, que dirá, a aspectos relacionados às emoções dos sujeitos destinatários das normas jurídicas, já que os paradigmas de aproximação ao princípio e fim do Direito Tributário - o ser humano - têm se alterado.

Esse estudo, baseado essencialmente em pesquisas bibliográficas, tanto de viés teórico, quanto empírico, busca traçar um possível perfil psicológico dos sujeitos passivos tributários, para lançar novas justificativas ao elevado nível de inadimplência, inobstante previsões punitivas extremadas. As ciências comportamentais têm descortinado os gatilhos da mente humana que conduzem à tomada de decisões desonestas, mostrando que punições são somente um mecanismo externo impulsionador de comportamentos e que há mecanismos internos tendentes a impedir o descumprimento da lei. Nesse contexto, vale ser empreendido um novo olhar para o ser humano obrigado a pagar tributos, de modo que novas políticas públicas possam ser cogitadas a complementar a vigente dogmática-jurídica.

## **1. O nascimento da justiça fiscal sob os auspícios da racionalidade cartesiana: o punitivismo**

A existência de uma sociedade organizada sob a liderança de uma figura estatal erige o dever fundamental de pagar tributos. Os ônus da própria organização e as funções a que se propõe cumprir, quanto mais abrangentes, mais demandam esforços dos cidadãos, que se reúnem para entregar suas riquezas ao Estado em prol da coletividade. Há um dever solidário de contribuir para a manutenção e o desenvolvimento da sociedade (Buffon, 2007, p. 113).

Adam Smith, em sua clássica teoria econômica, já explicava a necessidade de entrega de riquezas ao Soberano para fazer frente a gastos destinados à defesa da sociedade contra ataques externos, com a fortificação do exército, e entre pares, com a manutenção de uma estrutura judiciária organizada; também para fazer frente a gastos com a educação dos jovens ou com obras públicas. Todas essas estruturas estatais e correspondentes despesas são

necessárias e benéficas para toda a sociedade e devem ser custeadas ora por contribuições gerais ora por contribuições específicas pelos usuários dos serviços (Smith, 2003, pp. 1032-1034).

Por mais liberal que seja um sistema econômico, como o modelo idealizado por Adam Smith, é, pois, trivial o dever de pagar tributos. Coube ao Direito Tributário desincumbir a tarefa de regular as condutas dos agentes econômicos correspondentes à transferência de riquezas ao Estados. Na planificação de condutas para convivência social (Coelho, 2005, p. 3), as normas tributárias enfocam o comportamento dos agentes econômicos e os dirigem ao compartilhamento de recursos, seja para sustento do aparato administrativo, seja para condução da sociedade ao bem comum. Tendo sido forjada a dogmática tributária sob o racionalismo positivista, o agente econômico destinatário das normas é o homem racional.

Esse agente econômico incumbido de pagar tributos, ideado nas teorias e nas normas, é dotado de razão, derivada do cartesianismo, significando que considera as máximas vantagens pessoais que pode extrair de sua atividade econômica e de suas riquezas, não sendo natural o intento de entregar suas riquezas ao Estado. Ele o faz, porque se sente compelido a assim proceder, diante da avaliação de eventuais prejuízos do descumprimento da obrigação, que lhe serão desvantajosos. O destinatário das normas tributárias é o arquétipo do *homo economicus*.

Klaus Tipke explica que o “*homo economicus* pensa em sua vantagem econômica e não reconhece nenhum dever moral de conduta”, cultivando um individualismo racional-egoístico. Ele calcula os riscos de não pagar tributos, porque as penalidades também são prejudiciais do ponto de vista econômico (Tipke, 2012, p. 103).

Eis a sistemática tributária baseada na racionalidade pura do agente econômico: as normas jurídicas criam obrigações destinadas ao custeio das funções estatais, direcionadas a um sujeito passivo interessado em maximizar suas vantagens econômicas. Como não há um vínculo emocional ou moral com as obrigações de entrega de riquezas ao Estado, o sistema deve predizer sanções que convençam o agente racional da desvantagem da desobediência.

Justificam-se, à luz da razão, as elevadas punições previstas na dogmática tributária brasileira: a multa tributária de ofício por falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata é de 75% sobre a totalidade ou a diferença do imposto ou contribuição, conforme art. 44, I, da Lei nº 9.430/96; a multa de ofício qualificada, em casos de sonegação, fraude ou conluio é de 150% (art. 44, § 1º, da mesma lei); a multa qualificada é agravada para 225%, se não for atendida intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar arquivos (art. 44, § 2º, da mesma lei). Como se vê, as multas tributárias ostentam percentuais aterradores.

Porém, mesmo diante da ameaça de pesadas punições, no Brasil, são elevados os níveis de evasão fiscal. Estima-se que, dos tributos devidos, 27,5% não são pagos anualmente

(Sinprofaz, 2018), o que representou, em 2018, a perda da arrecadação do montante de R\$ 626,8 bilhões de reais. Não houvesse tamanha evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30%, mantido o nível de arrecadação (Quanto custa o Brasil, 2019).

Isso significa que a carga tributária recai sobre a parcela dos cidadãos adimplentes, responsáveis por fazer frente a todas as despesas estatais. Se todos pagassem os tributos devidos, as despesas seriam distribuídas proporcionalmente. Os elevados índices de inadimplemento impedem, no entanto, a equitativa distribuição das despesas, sendo obstáculo ao alcance da justiça fiscal.

Ao que parece, a estratégia legal punitiva não tem se afigurado suficiente para convencer o agente econômico supostamente racional a transferir suas riquezas para o bem comum apregoado desde os tempos de Adam Smith. Duas poderiam ser as justificativas.

A primeira, comumente lançada nos estudos sobre o tema, aponta que a inadimplência se concentra nos grupos de agentes econômicos poderosos, capazes de se furtarem do pagamento dos tributos e de suas consectárias sanções, mediante a contratação de assessorias jurídicas e contábeis dispostas a orientarem seus clientes a se evadirem e se elidirem do pagamento dos tributos bem como a entabularem infundáveis disputas judiciais. O próprio legislador também é apontado como responsável pela existência de uma contumaz irresponsabilidade tributária, quando cria diuturnamente refinanciamentos tributários extraordinários, com o perdão de até 100% das penalidades, o que incentiva o inadimplemento baseado na certeza da ineficácia das normas sancionatórias (Souza Brito, 2019).

O *homo economicus*, nessa análise, calcula os custos, os riscos e os benefícios do inadimplemento, preferindo a vantagem pessoal ao cumprimento da norma jurídica. Nesse ambiente racional, permeado por disputas, desconfiança e animosidade, é reforçada a necessidade de que a administração tributária fortaleça seus instrumentos de repressão, de punição e de intimidação (Nogueira de Souza, 2019, p. 11), única forma de aplacar a ganância pela concentração de riquezas.

A segunda justificativa ao proeminente descumprimento das regras tributárias, enfatiza não o comportamento dito puramente racional (que atrai a mão punitiva do Estado), mas outros vieses cognitivos do sujeito passivo, que não passam puramente pelas vantagens econômicas de não compartilhar suas próprias riquezas. Afinal, como já pontuado, a razão humana não é apartada de emoções.

Pondera que, ao lado das vantagens econômicas, há outros gatilhos de ordem emocional, que impelem o desejo dos agentes econômicos de contribuírem para o desenvolvimento da sociedade. Registre-se que os agentes econômicos são todos constituídos

por pessoas, ainda que ficcionalmente alguns sejam denominados pessoas jurídicas, que nada mais são do que agrupamentos de seres humanos que se organizam para um fim específico.

Esses estudos entremeiam-se à nova visão das ciências comportamentais (Mauro et al, 2021, p. 153) que têm lançado suas luzes sobre a ciência do Direito. Investiga-se os sentimentos das pessoas frente ao dever de pagar tributos. E se o inadimplemento tributário seria encorajado unicamente pelo desejo de obter vantagem econômica pessoal e pela ineficácia da sanção ou se haveria outros vieses do pensamento humano envolvidos no processo decisório do cumprimento das normas jurídicas.

A abordagem não abandona a racionalidade humana egoísta já identificada e as ferramentas sancionatórias já existentes. Propõe agregar novos conhecimentos sobre o comportamento humano ao sistema jurídico, de modo que se possam cogitar outras ferramentas tendentes a colmatar as falhas e a alcançar a justiça fiscal.

## **2. O ser humano obrigado a pagar tributos: processos mentais e sentimentos**

O processo de tomada de decisões é mais complexo do que a equação “se X + Y, então Y”. Envolve uma série de conexões cerebrais, que trazem “sentimentos, ilusões de conhecimento, influências cognitivas, emocionais e sociais” (Nogueira de Souza, 2019, p. 43). A racionalidade e as emoções se complementam no processo de tomada de decisões. As ciências comportamentais têm tentado apreender os tipos de pensamentos, vieses e sentimentos conscientes ou inconscientes, que participam do raciocínio decisório (Nojiri, 2021, p. 43).

Essas descobertas científicas são muito novas. Por sua vez, como visto, a sistemática jurídico-tributária foi edificada sobre o arquétipo de outrora, do sujeito passivo racional, que desenha seres humanos como sujeitos frios, insensíveis, capazes de tomar decisões relativas ao cumprimento ou descumprimento de normas com base nos custos e benefícios, a partir de um conjunto amplo e infalível de informações, sempre visando a seus próprios interesses.

A racionalidade pura inexiste, segundo recentes estudos. O ser humano não age de forma economicamente racional, tal qual o ideal do *homo economicus*. Não há um intelecto que conheça a plenitude da informação e seja capaz de calcular e voltar-se à mais fria das possibilidades de decisão; tampouco há um intelecto desconectado de sentimentos e de emoções. Neste ponto, valem ser conceituados os termos emoções e sentimentos de forma mais restrita, pois as diferenças, a partir de agora, serão relevantes para a compreensão da racionalidade humana conectada à afetividade.

A conceituação de emoção e sentimento não é unívoca. Cotidianamente, os termos são empregados como sinônimos, a descreverem estados de espírito ou formas de reação interna a

determinada situação. E, cientificamente, há diversidade de definições (Maroney, 2021, p. 123). Convergem na ideia de que emoções e sentimentos são fenômenos que compartilham estruturas cerebrais e são parte de um complexo sistema de regulação que mantém a mente em equilíbrio: o sistema homeostático. A dificuldade está na imprecisão dos contornos do sistema, o que se agrava com a pesquisa compartmentada usada para abordar eventos psíquicos (Cardoso, 2018).

Alguns estudiosos defendem existirem diferenças essenciais entre os termos. Paul Ekman (2011) distingue emoções *stricto sensu* e outros eventos por um fator primordial: o tempo de duração. A emoção *stricto sensu* dura poucos segundos, ao passo que o sentimento é mais perene, define comportamentos e afeta de forma duradoura as relações interpessoais. A emoção é uma reação imediata a um estímulo, é sentida rapidamente e se esvai. O sentimento é elaborado mentalmente com a racionalização de percepções corporais, sensações mentais, acompanhadas de crenças positivas ou negativas. “Sentimentos apresentam ativação a partir do interior, por meio da observação, avaliação e processamento cognitivo mais demorado das sensações físicas, e dos próprios pensamentos, ou das emoções” (Cardoso, 2018).

O sentimento interferirá nas emoções futuras, pois fica arquivado na memória. A lembrança ou repetição de um evento atrelado a determinado sentimento, suscita a emoção. Trata-se de uma sistemática evolutiva do ser humano (Calicchio, 2020). O sentimento é guardado na memória e a emoção resulta do processamento rápido da mente diante de fatos desconhecidos, objetos indefinidos ou eventos surpreendentes relacionados a situações que precisam ser solucionadas de imediato. O sentimento tem um componente racional, com a movimentação dos atributos da memória, da percepção e do raciocínio (Cardoso, 2018).

Os sentimentos são os eventos psíquicos abordados neste estudo. Tratam-se de referências agradáveis ou desagradáveis guardadas na memória, a partir da elaboração mental de experiências passadas, capazes de suscitar emoções *stricto sensu* e impulsionar certos tipos de comportamento. Resta, agora, perscrutar como um sentimento poderia intervir no processo de tomada de decisão sobre o cumprimento de uma norma jurídica.

Ao longo da vida, o ser humano interioriza normas morais e valores apreendidos da sociedade em que vive. Esses limites e padrões de conduta sociais e culturais, armazenados no superego, funcionam como freios sobre o agir do indivíduo. O superego age como um juiz interior, recompensando ou punindo internamente o indivíduo, a depender da conformidade dos seus atos com as regras e valores (Mazar; Ariely, 2006, p. 119).

A desconformidade do comportamento do indivíduo com as normas morais e valores internos, produz um sentimento, denominado culpa. Por culpa, leia-se o sentimento de “dor moral decorrente da reprevação ou recriminação do próprio comportamento considerado falho

(...) ou de algum conflito gerado por desejo pessoal que viole princípios éticos e morais socialmente estabelecidos" (Cardoso, 2018). O ser humano tem necessidade de posicionar-se perante si mesmo como íntegro no cotejo entre suas condutas e valores. A dissonância entre seu comportamento e seus valores interiores produz o sentimento de culpa.

Estudos sobre as causas dos comportamentos honestos e desonestos - convergentes ao Direito Tributário, na medida em que a evasão fiscal é um ato desonesto arrazoado no descumprimento da norma tributária (Pereira; Silva, 2020, p. 230) - indicam que o comportamento honesto ou o cumprimento das normas sociais não se devem somente a fatores externos, como a ameaça de punições; devem-se, também, a fatores internos, posto que regiões do cérebro relacionadas ao prazer são ativadas quando as pessoas cumprem normas sociais internalizadas (Mazar; Ariely, 2006, p. 119) e produz-se um sentimento negativo quando o indivíduo deles se afasta.

A existência desse mecanismo interior de recompensas ou punições mostra que o processo de tomada de decisão é função cognitiva em que o indivíduo intenta manter estados mentais agradáveis. Ele faz a escolha e procura se sentir bem com ela, mediante uma série de justificações mentais do acerto.

Assim, se a decisão envolve o descumprimento de uma norma, o processo decisório passa por justificativas interiores que tendem a livrar o sujeito de um sentimento de culpa ou de dever não cumprido. O ser humano precisa enxergar-se internamente coerente em suas condutas e valores (Pereira; Silva, 2020, p. 230).

Quando existem dilemas éticos, como a decisão relativa ao cumprimento ou descumprimento de uma norma, a ponderação interior não se restringe a custos e benefícios econômicos do seu descumprimento; ponderam-se valores internos imateriais que, uma vez violados, geram um estado mental incômodo, a *dissonância cognitiva* (MAURO et al, 2021, p. 154) ou o sentimento da culpa.

O processo de tomada de decisão para descumprimento de uma norma ultrapassa, pois, a ponderação da razão econômica, e alcança os valores e emoções, que são racionalizados, com a introjeção no discurso interno de justificações que buscam equacionar e neutralizar eventual sentimento de culpa.

Trata-se de uma negociação interna, em que as pessoas se utilizam de manobras psicológicas para dissolver o conflito interior e proteger a autoimagem positiva: "Funciona como uma conversa, uma negociação interna, em que a pessoa se convence de que seu comportamento não é tão ruim assim" (Mauro et al, 2021, pp. 32-33). Sentimentos negativos

relacionados ao objeto da decisão podem contrabalançar o sentimento de culpa e ser usados como autorização mental a um comportamento que fere as normas sociais ou jurídicas.

O elevado descumprimento das normas jurídicas tributárias brasileiras, apesar de toda sistemática coercitiva estatal, suscita essa abordagem do contribuinte enquanto ser dotado de processos decisórios não puramente racionais. “Os contribuintes têm uma motivação interna para (des)obedecer às normas vigentes, fundada em regras morais e sentimentos desenvolvidos no contexto das normas sociais e institucionais” (Nogueira de Souza, 2019, p. 23).

A seguir, ainda que perfunctoriamente para os limites de um artigo, passa-se a traçar um perfil humano do sujeito passivo, mais precisamente dos sentimentos que o animam frente à tributação operada pelo Estado. A perspectiva a ser trazida tem viés emocional em sentido amplo, com enfoque nos sentimentos que autorizariam o contribuinte a optar pelo descumprimento da norma sem perturbável remorso.

É de se ressaltar que sentimentos intitulam conjuntos de experiências passadas elaboradas mentalmente e armazenadas como referências para decisões futuras. No processo interno de tomada de decisão, está-se defronte ao sentimento que resguarda os freios morais garantidores do cumprimento das leis: a culpa (Mazar; Ariely, 2006, p. 120), ocorrendo uma ponderação interior dos próprios sentimentos (Tavares, 2013, p. 47).

## 2.1 Egoísmo

O modelo de racionalidade pura tracejado pelos economistas tradicionais não é de um ser humano real. Mas se o fosse, nele poder-se-ia identificar um sentimento subjacente: o egoísmo. A descrição do comportamento do *homo economicus*, que age, mediante cálculos de custos e benefícios para obter o máximo de resultados positivos para si, conduz à inferência de que um ser humano nestas condições é imbuído de um sentimento de avareza, um individualismo racional-egoístico (Tipke, 2012, p. 103).

O egoísmo psicológico se caracteriza pela necessidade de se buscar, acima de tudo, o próprio interesse (Viega, 2012, p. 112) e pode se fazer presente em um ser humano em maior ou menor medida. Pode ser inato ou pode ser desenvolvido nas relações sociais. Embora o tenhamos suscitado a partir do modelo *homo economicus*, está, sim, presente no ser humano emocional, o que tem sido comprovado por experimentos científicos.

Estudos com jogos econômicos mostram que as pessoas tendem a agir de forma egoísta, buscando o melhor resultado possível para si; que cenários envolvendo punição garantem cooperação mais efetiva entre membros de um grupo; que quando livres de punição, as pessoas acreditam ser a melhor opção aquela que, em tese, maximiza seus ganhos pessoais;

que as pessoas tentam tirar proveito umas das outras para conseguir o maior lucro individual possível e só param quando percebem que, se todos quiserem ter vantagens, será impossível a maximização dos resultados, prejudicando a todos (Struchiner; Chrismann, 2013).

A importância desses experimentos é intuitiva para o Direito Tributário. O comportamento cooperativo pode ser traduzido no comportamento dos agentes econômicos (pessoas) de transferirem suas riquezas ao Estado, ente responsável por proporcionar o bem da comunidade. Os atos de cooperação mais efetiva entre os membros do grupo, nos experimentos, se alinham à conduta afirmativa às normas tributárias voltadas à promoção do bem de todos. O que se constatou foi a tendência contrária à cooperação em um ambiente indene de punições.

O experimento demonstra que o egoísmo implícito no comportamento do arquétipo do homem racional existe e as penalidades tributárias parecem desempenhar a função de regular comportamentos. No entanto, é possível cogitar que não somente punições externas sejam capazes de moderar sentimentos egoístas e prosseguir as reflexões sobre o sistema interior de controle das ações humanas.

A existência de um sentimento egoísta também pode ter sido confirmada por outros experimentos. Desta vez a Economia Comportamental mostrou a aversão das pessoas de perderem o que é seu, mesmo se houver possibilidade de ganhos futuros. Com base em experimentos que envolvem o risco de perda e oportunidades de ganho, o ser humano possui aversão à perda, sendo mais fortemente impelido a evitá-las, mesmo diante de oportunidades de ganhos futuros e incertos (Kahneman, 2020, pp. 352-359). Portanto, o ser humano é inclinado a valorizar o que está em sua posse e não benefícios indeterminados.

Indiretamente, lucubra-se que a aversão à perda imediata também significa um sentimento egoísta. Se o ser humano prefere não renunciar ao que é seu diante de possíveis benefícios para si mesmo, pode também não renunciar ao que é seu em prol de benefícios a terceiros ou à coletividade, situação em que sequer benefícios pessoais estarão envolvidos.

A transposição desse raciocínio para as relações tributárias pode assinalar a existência de um sentimento de avareza ligado à resistência ao pagamento de tributos (Nogueira de Souza, 2019, p. 49). Como o ser humano tende a prestigiar mais o patrimônio que lhe pertence às contraprestações estatais, desperta-se o sentimento egoísta envolvido no pagamento de tributos, mais ainda se as prestações estatais não lhe tocarem diretamente, mas beneficiarem a terceiros.

## 2.2 Desgosto

A relação entre o cidadão contribuinte e o Estado arrecadador deve ser pautada pela confiança. Os cidadãos esperam uma relação de reciprocidade, que significa o cumprimento

pelo Estado de seus deveres, a equitativa distribuição e cumprimento pelos demais contribuintes dos seus deveres (o que resguarda a justa medida da tributação, a justiça fiscal).

Essa ideia da reciprocidade geral foi lançada por Lotta Björklund Larsen, que investigou as razões da responsabilidade tributária dos suecos, mesmo diante de um sistema com índices tributários elevados comparando com outros países. Ela constatou que há na sociedade uma satisfação com a atuação estatal e, de outro lado, uma preocupação estatal com a forma como os cidadãos enxergam a tributação e sua atuação (Larsen, 2018, pp. 11-13). A relação entre o Estado e a sociedade, na Suécia, é de simpatia e de confiabilidade.

No Brasil, não há essa ideia geral de confiança no Estado, principalmente diante da baixa percepção de reciprocidade. O cumprimento das obrigações pelos sujeitos passivos não necessariamente implica o cumprimento pelo Estado de seus deveres constitucionais nem se verifica a justa medida na distribuição e no cumprimento das obrigações tributárias. As riquezas transferidas ao ente estatal não alcançam os fins a que se destinam por inúmeras razões, dentre elas desvios de conduta por parte das pessoas incumbidas da gestão financeira governamental e a percepção de tolerância à evasão de tributos por grandes agentes econômicos.

No íntimo dos sujeitos passivos floresce um sentimento de desgosto (Tipke, 2012, p. 104), que se caracteriza pela “aversão ou aborrecimento diante da lembrança de experiência desagradável marcante, ao modo de contrariedade, traição considerada indefensável ou grande decepção (... )” (Cardoso, 2018).

O sentimento pôde ser constatado em pesquisas de campo destinadas à verificação da percepção tributária dos sujeitos passivos, a partir de entrevistas com agentes responsáveis por programas de educação fiscal. A pesquisa foi conduzida e explicitada por Jersilene de Souza Moura (2020, p. 51) e estruturada em questionários acerca das percepções da relação de reciprocidade; da observância do comportamento dos demais agentes econômicos; da relação de confiança entre a Administração e os administrados.

Grosso modo, os entrevistados descreveram a falta de reciprocidade nas relações do Estado com os cidadãos e uma relação de desconfiança e conflito com o Estado, que coage legalmente o inadimplemento tributário e tolera a evasão fiscal operadas por grandes agentes econômicos. É o que se extrai dos seguintes depoimentos (Moura, 2020, p. 51):

“Na média, as pessoas não querem pagar tributos. Nem pessoas com ensino superior tem essa noção. Associa-se muito à corrupção. Sonegação anda lado a lado com corrupção. (Luísa)

Pagam porque são obrigadas. (...) grosso modo, ainda hoje, a sociedade paga com o pé atrás, desconfiada. Existe uma relação muito conflituosa entre o Estado e o cidadão. O cidadão ainda não tem essa confiabilidade no Estado. (Francisco)

O cidadão começa a contribuir mais espontaneamente quando ele vê, primeiro, o exemplo daqueles que governam, e, segundo, esse mesmo exemplo colocado junto ao empresariado. O Estado cobrando daqueles que devem. Não criando leis que beneficiam determinadas atividades. (Francisco)"

Nota-se, pois, a ausência de contentamento com a atuação do Estado no cumprimento das políticas públicas e com a atuação da administração tributária. Esse sentimento de desgosto frente ao Estado pode favorecer justificações mentais inclinadas ao inadimplemento tributário.

### 2.3 Indiferença

As normas tributárias são ditadas pelas instituições políticas que, numa democracia, são construídas com a participação da comunidade. Mesmo assim, a posição do indivíduo em relação à comunidade e ao Estado pode ser de distanciamento. O indivíduo pode não ter uma forte identidade nacional nem com os concidadãos, ou seja, pode não se autoidentificar como pertencente ao sistema ou pode não ter o senso de integração com as demais pessoas pertencentes ao sistema político (Linhares, 2011, p. 66). Esse não-pertencimento impede a criação de uma cultura de valores e ações voltados a preocupações coletivas, uma cultura cívica.

A cultura cívica, no que se insere o conhecimento da importância do dever de pagar tributos, é aprendida nas relações sociais. Em uma sociedade em que a maioria das pessoas tem preocupações coletivas, as pessoas tendem a assim se comportar. O contrário também é verdadeiro. Se o descumprimento das normas (não pagar tributos) é um comportamento comum, que não afeta o prestígio e a honra do cidadão, sendo natural e inerente às atividades econômicas, o sentimento das pessoas será de indiferença com o sistema jurídico-tributário.

No Brasil, a pesquisa de Jersilene de Souza Moura (2020, p. 51), já citada linhas acima, também expõe o sentimento de indiferença das pessoas em relação à tributação, como se fossem obrigações de pouca importância. A propósito, colaciona-se o seguinte depoimento:

"O valor social que se dá a estas atitudes se reverbera. Como no Brasil, de forma geral, se escuta uma validação, tolerância à sonegação. É como se a sonegação não fosse algo tão ruim por causa da figura do Estado. As pessoas não enxergam o resultado da sonegação. As pessoas morrem nos hospitais por isso, porque não chega recurso público. (...) Então, se nós tivéssemos uma imagem mais positiva do tributo isso reverbera. Essa coisa da imagem social. O exemplo pro bem, como também negativo, quando aquilo não é condenado. Como a gente não tem a condenação da sonegação de uma forma enfática, então deixa é perdoado. (Imaculada)"

Em uma sociedade em que a opinião pública vê o descumprimento da norma tributária como uma infração de menor importância; em que a notoriedade, a autoridade e a honra do cidadão não são afetados pelo não pagamento de tributos (Nogueira de Souza, 2019, pp. 20-

21), inexiste uma visão cívica de compromisso com o cumprimento das obrigações fiscais por todos os cidadãos. Como dito, o sentimento é de indiferença em relação à tributação.

Conceitua-se indiferença como “sentimento de desamor e menosprezo por algo ou alguém considerado desinteressante ou irrelevante, geralmente acompanhado de apatia, frieza ou descaso (... )” (Cardoso, 2018). A falta de vínculo com o corpo social ou a falta de vínculo do corpo social com o Estado impacta as experiências emocionais dos indivíduos que se comportam de acordo com a importância que aprendem ter as regras que lhes são impostas.

### **3. Em busca de uma moral tributária**

Os sentimentos encontram uma janela para ingressarem no sistema jurídico por meio dos valores morais, entronizados na ordem normativa nos princípios e finalidades das normas, que, às vezes, não estão escritos. Moral é o conjunto de normas sociais, e não jurídicas, que padroniza as ações humanas consideradas boas ou más pela sociedade (Tavares, 2013, p. 25).

Pode não haver consenso sobre todos os valores morais reinantes no seio de uma sociedade. De todo modo, a moral social prevalente se torna jurídica quando é inserida pelo legislador na ordem normativa, instrumento destinado à manutenção da coesão e da paz social. Quando o direito abraça a moral social com ela se conecta.

Por sua vez, as regras morais têm uma origem controversa, havendo dicotomia entre duas vertentes filosóficas. O racionalismo moral atribui a moral à razão humana e o sentimentalismo moral atribui a moral não à razão, mas a emoções e sentimentos. Os sentimentos altruístas, para os últimos, seriam o cerne da formação de regras morais positivas. Assim, a moral pode ter um conteúdo racional, mas também pode se originar de desejos e emoções (Tavares, 2013, p. 33):

“Parece que a moralidade ora depende de faculdades racionais, que trabalham a partir de crenças fundadas em fatos objetivos do mundo, ora está relacionada a alguma espécie de força motivacional, e isto é um sinal de que envolve os desejos ou sentimentos do agente avaliador.”

Nesse esteio, a moral seria uma ponte entre o Direito e as emoções. A formação de regras jurídicas baseadas na moral social e a formação de regras morais com lastro também em emoções e sentimentos unem os elos da corrente que ampara a presença do ser humano, em sua integralidade (e não somente na sua idealizada parcela racional), na ordem jurídica. O sentimento também tem lugar no Direito.

No direito tributário, o sentimento encontra espaço nas próprias raízes da dogmática jurídica: o princípio da solidariedade. Explica-se. A finalidade cardeal das normas jurídico-tributárias é a manutenção de uma sociedade organizada e harmônica. Sem recursos, mesmo um

Estado eminentemente liberal não se sustenta, quanto menos um Estado que se propõe a intervir positivamente nas estruturas econômicas e sociais e a promover o bem-estar de todos. A ideia da necessária contribuição financeira dos cidadãos nasceu na moral social, na percepção de que existe um dever de solidariedade sem o qual a sociedade organizada sucumbe.

Da percepção da existência desse dever moral adveio a obrigação jurídica de pagar tributos e o princípio da solidariedade social que lhe fundamenta. Na Constituição Federal de 1988 está grafado no art. 3º, a afirmar o dever jurídico de responsabilidade recíproca entre as pessoas, de prontidão na ajuda aos menos favorecidos, de tolerância e respeito entre os cidadãos, de união em torno de uma identidade nacional (Casalli, 2006, p. 232).

Curioso é notar que a solidariedade também se qualifica como um sentimento. Trata-se de um “sentimento de ternura, simpatia ou piedade diante dos problemas de outrem, decorrente de forte laço afetivo, compromisso mútuo ou identificação pessoal, acompanhado do desejo de cooperar, compartilhar o bem ou confortar o outro” (Cardoso, 2018).

A definição mais emotiva não destoa da orientação do princípio introduzido na ordem jurídica. Ambos indicam a preocupação com o outro como diretriz essencial. Pode-se supor que a filosofia sentimentalista bem apreendeu a origem dos valores morais. A solidariedade é um só tempo sentimento, valor moral e jurídico. A diferença é que, ao se tornar um valor jurídico-tributário, as regras passaram a indicar os comportamentos necessários para sua concretização.

Estivessem o sentimento da solidariedade e as finalidades da tributação fortemente arraigados na moral social, e, via de consequência, na moral dos indivíduos, cogita-se que o sistema mental de tomada de decisões - aquele que provoca a recompensa do prazer pelo acerto ou a punição da culpa pelo erro - teria freios ajustados às determinações normativo-tributárias. Esse sistema de juízos internos pode ser denominado *moralidade tributária individual*, pois as punições interiores se ajustam às regras morais apreendidas no curso da vida.

Um sentimento de solidariedade social elevado produz maior consciência social no cidadão (Casalli, 2006, p. 230), que passa a ser mais respeitoso com os demais e as instituições. Neste caso, há uma forte moralidade tributária individual. Os freios morais ao descumprimento de normas sociais e jurídicas seriam mais eficazes. Ao revés, um sentimento de solidariedade social baixa produz menor consciência social no cidadão, que passa a ser indiferente aos demais e às instituições. Seria esse o retrato de uma fraca moralidade tributária individual, que propicia o desajuste dos freios individuais ao descumprimento das normas jurídicas.

Mas não é só. A moralidade tributária individual também é constituída por outros sentimentos dos cidadãos (Nogueira de Souza, 2019, p. 29). Neste estudo, referiu-se ao florescimento de sentimentos negativos nas relações jurídico-tributárias, como o egoísmo que,

em maior ou menor medida, é naturalmente humano; como o desgosto que advém de experiências negativas de desconfiança em relação às instituições; como a indiferença advinda da carência de consciência cívica do corpo social. Esses sentimentos afetam a moral tributária.

As ponderações internas sobre o descumprimento das normas jurídicas levam em consideração os sentimentos que a obrigação jurídica desperta. Se, de um lado, pode haver o risco do sentimento de culpa, de outro podem advir justificações mentais pautadas nos sentimentos negativos da falta de reciprocidade e do egoísmo; ou pode a solidariedade ser arrefecida pela indiferença. Todos esses sentimentos negativos debilitam os freios morais do sistema de juízos interiores. Em um contexto de baixa moral tributária, há menor probabilidade de que o juízo interior previna decisões inclinadas ao descumprimento normativo-tributário.

Essa inaugural abordagem dos fatores psicológicos, ficada nos sentimentos dos cidadãos, pode auxiliar o Poder Público a definir novas estratégias para prevenção da evasão fiscal. Quando as penalidades externas não cumprem suas funções preventiva e repressiva, deve-se cogitar outras ferramentas que possam auxiliar a adesão do cidadão às suas obrigações.

Em sendo extremas as sanções tributárias, sem lugar para agravamento, uma via alternativa seria a aproximação do Estado dos sentimentos dos cidadãos. Se a relação tributária se pauta por sentimentos negativos, suas causas deveriam ser endereçadas. Certamente, relações jurídico-tributárias embaladas por sentimentos positivos teriam mais chances de sucesso.

#### **4. Conclusão**

A compreensão do Direito, enquanto fenômeno moldado e direcionado ao homem, não pode ser avessa à própria natureza humana. As emoções e sentimentos, e não somente fatores econômicos, influenciam o comportamento do sujeito passivo frente ao dever de pagar tributos. Inexiste um ser humano puramente racional, que mede com exclusividade os custos e benefícios financeiros dos seus atos, e deixa de perscrutar minimamente os sentimentos despertos no processo de decisão de pagar ou não pagar seus tributos.

Nas relações tributárias, todo ser humano convive com um sistema externo de punições, caracterizado pelas penalidades normativamente previstas, que ameaça e induz seus comportamentos, mas também convive com um sistema interno de punições, em que enfrenta o juízo interior munido dos valores e normas sociais assimilados ao longo da vida.

No processo de decisão de descumprir a norma jurídica, para além das vantagens econômicas, o sujeito sopesa os impactos emocionais de sua escolha. Ele investiga qual sentimento prevalecerá no caminho eleito. Sofrerá ele a punição da culpa? Ou haverá outros sentimentos capazes de suplantar os freios internos e justificar internamente a conduta ilegal?

Da visitação ao ambiente das relações jurídico-tributárias no Brasil, enumeraram-se alguns dos sentimentos que emergem no sujeito passivo: egoísmo, desgosto e indiferença. Esses sentimentos, ao lado do arrefecimento da solidariedade social, prejudicam o sistema interior de recompensas e punições e favorecem a criação de justificativas individuais ao inadimplemento. O sujeito passivo não cumpre as normas, diante de ameaças de punições externas, e ante a debilidade do sistema de punições internas. Se as punições externas já tão extremadas não têm se mostrado suficientes, resta ser fortalecido o sistema de punições internas do indivíduo.

Há de se refletir sobre políticas públicas que reduzam os sentimentos negativos dos cidadãos e que promovam a solidariedade social, de forma que se possa contar com a ação mental do próprio indivíduo inclinada à arrecadação fiscal pelo bem de todos. Afinal, as normas sociais e jurídicas são “fruto da natureza humana com todas as suas paixões” (Tavares, 2013) e quando a razão e a sensibilidade se encontram é mais provável que operem o que delas se espera: justiça (Bittar; Almeida, 2011).

## 5. Referências

- ARIELY, Dan. Previsivelmente irracional. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- BITTAR, Eduardo C. B.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. Curso de Filosofia do Direito. São Paulo: Atlas, 9<sup>a</sup> ed. 2011.
- BRITO, José Ernane de Souza. Prejuízo com sonegação ultrapassa economia prometida pela reforma da Previdência. 2019. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/prejuizo-com-sonegacao-ultrapassa-economia-prometida-pela-reforma-da-previdencia>>. Acesso em: 11 dez 2021.
- BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. 2007. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo/RS, 2007.
- CALICCHIO, Stefano. Emoções: introdução à psicologia das emoções. De Darwin à neurociência, o que são as emoções e como elas funcionam. StreetLib Write, 2020, formato e-book.
- CARDOSO, Alba. Dicionário de Emoções, sentimentos e estados de ânimo. Foz do Iguaçu: Epígrafe, 2018, formato e-book.
- CASALLI, Guilherme Machado. O princípio da solidariedade e o artigo 3º da Constituição da República Federativa do Brasil. Revista Eletrônica Direito e Política, Itajaí, vol. 1, n. 1, 3º quadrimestre de 2006. Disponível em: <[www.univali.br/direitoepolitica](http://www.univali.br/direitoepolitica)>.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- EKMAN, Paul. A Linguagem das Emoções. São Paulo: Texto Editores Ltda., 2011.
- KAHNEMAN, Daniel. Rápido e devagar: duas formas de pensar. Rio de Janeiro: Objetiva. 1<sup>a</sup> ed. 29<sup>a</sup> reimpressão, 2020.

LARSEN, Lotta Björklund. *A Fair Share of Tax: a Fiscal Anthropology of Contemporary Sweden*, Linköping, Sweden: Palgrave Macmillan, 2018.

LINHARES, Bianca de Freitas. *Cultura Política e percepção tributária: uma análise sobre a sustentação da democracia brasileira*. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Ciência Política da UFRGS. Porto Alegre: 2011.

MATOS, Olgária C. F. *A escola de Frankfurt: luzes e sombras do iluminismo*. São Paulo: Moderna, 1993.

MARONEY, Terry A. *Law and Emotion: A proposed taxonomy of an emerging field*. Research Handbook on Law and Emotion, Cheltenham, UK and Northampton, MA, USA: Edward Elgar, 2021.

MAURO, Carlos; CABRAL, Gabriel; CAPANEMA, Renato; RAMOS, Tânia. *Muitos: como as ciências comportamentais podem tornar os programas de compliance anticorrupção mais efetivos?* Rio de Janeiro: Editora Brasileira, 2021.

MAZAR, Nina; ARIELY, Dan. *Dishonesty in everyday life and its policy implications*. *Journal of Public Policy & Marketing*, 2006. Disponível em: <[https://www2.rotman.utoronto.ca/facbios/file/Mazar\\_JPPM\\_2006.pdf](https://www2.rotman.utoronto.ca/facbios/file/Mazar_JPPM_2006.pdf)>.

MOURA, Jersilene de Souza. *Educação Fiscal e Compliance Tributário no Brasil – uma correlação difícil de provar, mas fácil de perceber*. Dissertação (Mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Rio de Janeiro: 2020, p. 51. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29841>>.

NOJIRI, Sérgio. “*Emoção e intuição: como (de fato) se dá o processo de tomada de decisão judicial*”. Belo Horizonte: Arraes, 2021.

PEREIRA, Ivone Vieira; SILVA, César Augusto Tibúrcio. *The influence of internal and external rewards on people's behavior regarding tax evasion practices in Brazil*. Revista de Contabilidade e Finanças – USP, São Paulo, vol. 31, nº 83, mai/ago 2020.

PINHO, Diva Benevides. *A racionalidade econômica – abordagem histórica*. Revista de História da USP, volume 54, nº 107, 1976.

PRADO, Lídia Reis de Almeida. *O juiz e a emoção: aspectos da lógica da decisão judicial*. Campinas: Millenium, 2003.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, *Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade*. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, volume 8, nº 2, 2018.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*, volume I, São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SINNOT-ARMSTRONG. Walter. *A Perspectival Theory of Law*. *Australian Journal of Legal Philosophy*, 1999.

SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. *Neurodireito, Psicologia e Economia Comportamental no Combate à Evasão Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2019.

STRUCHINER, Noel; CHRISMANN, Pedro H. V., *Aspectos filosóficos e psicológicos das punições: reunindo algumas peças do quebra-cabeça*. Revista Quadrimestral de Ciências Sociais do Centro de Recursos Humanos da Universidade Federal da Bahia”, 2013.

Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S0103-49792012000500010>>.

TAVARES, Rodrigo de Souza. Direito e sensibilidade: uma abordagem sentimentalista das relações entre direito e moral. 2013. Tese (Doutorado) – Pós-Graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro – PUC-Rio. 2013.

TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012.

VIEGA, Enrique Trejo. Reflexiones sobre el egoísmo psicológico (Ensayo). Noesis, vol. 21, n. 42, 2012.