



MORALIDADE TRIBUTÁRIA: UM PROJETO DE ESTUDOS PARA A FUNDAMENTAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Julio Cesar Santiago*

“A visão do pensamento começa a enxergar com
agudeza quando a dos olhos tende a perder sua força”.

(Platão, *O Banquete*)

RESUMO

O presente trabalho foi baseado em meu projeto de tese para ingresso no Programa de Doutorado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Neste artigo esboço quatro motivos pelos quais os estudos sobre a moralidade no direito tributário deveriam ser aprofundados.

PALAVRA-CHAVE: Moralidade Tributária – Direito Tributário – Fundamentação moral

ABSTRACT

This work was based on my thesis project approved for admission to the Doctoral Program at the University of the State of Rio de Janeiro (UERJ). This paper studied four reasons why the tax morality should be investigated.

KEYWORDS: Tax Morality – tax law – moral reasoning

SUMÁRIO

1. Introdução: o contexto que justifica o tema. 2. A moralidade tributária não é amplamente estudada no direito tributário brasileiro. 2.1. O formalismo da doutrina tributária nacional. 2.2 A carência de estudos sobre a moralidade no direito tributário brasileiro. 2.3. A moralidade é primordialmente debatida sob o enfoque do direito administrativo. 2.4. A Moralidade no Direito Tributário sob o Enfoque da Justiça. 3. Conclusão. Referências.

* Doutorando e Mestre em Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Professor Substituto de Direito Financeiro da UERJ. Professor de Direito Tributário e Processo Tributário convidado em Programas de Pós-Graduação Lato Sensu. Diretor da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT). Procurador da Fazenda Nacional.

1. INTRODUÇÃO: O CONTEXTO QUE JUSTIFICA O TEMA

O século XXI traz os influxos alcançados em virtude de uma nova ótica oriunda dos acontecimentos que ocorreram a partir da segunda metade do século XX. A reflexão sobre a realidade, após as Grandes Guerras, trouxe um novo mundo que impôs mudanças e influenciou a vida em sociedade em vários sentidos. Não só como marco histórico, mas, também, econômico, social, filosófico e teórico. Essas influências, no passado, não eram consideradas para percepção da construção do sentido normativo, em especial da norma tributária. Hoje, a perspectiva deve ser outra. Esses acontecimentos não só devem ser considerados pela ciência jurídica, como devem ser objeto de estudos conjunto para a apreensão do próprio sentido normativo.

Historicamente, o surgimento do constitucionalismo do pós-guerra na Europa e a redemocratização do Brasil com a Constituição de 1988 trouxeram uma nova forma de pensar o Direito e fazê-lo presente na sociedade. Uma Constituição marcada pelo pluralismo que já se percebia no momento da instalação de sua Assembleia Nacional Constituinte. Foram criadas, na ocasião, 24 subcomissões temáticas que poderiam ser tidas como uma das razões para o caráter analítico da Constituição.¹ A multiplicidade de partícipes na elaboração da Constituição, contudo, conferiu ao texto o caráter pluralista e multicultural² que caracteriza a sociedade que lhe deu vida, abarcando as divergentes concepções de mundo, diferentes cosmovisões que caracterizam a sociedade brasileira.

Filosoficamente, busca-se a superação - ou uma alternativa - às concepções extremadas do positivismo e do jusnaturalismo.³ Deseja-se uma terceira via que possa atender os anseios por justiça em um mundo multicultural. O jusnaturalismo, ou direito natural, pois, compreende os princípios gerais do direito como pressupostos de natureza lógica ou axiológica, conferindo à lei natural uma validade anterior ao

¹ “Uma das consequências decorrentes da formula adotada foi o caráter analítico da Constituição, já que, ao se criar uma subcomissão dedicada a tratar de determinado assunto, este, naturalmente, se tornava objeto de disciplina constitucional”. (SARMENTO, Daniel. *Por um Constitucionalismo Inclusivo: História constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 90).

² O multiculturalismo está se tornando uma tendência mundial, por conta dos confrontos com modelos mais antigos de Estados, refletindo na difusão de amplitude de direitos de minorias. (Cf. KYMLICKA, Will. *Multiculturalismo Liberal e Direitos Humanos*. In: SARMENTO, Daniel; IKAWA, Daniela; PIOVESAN, Flávia. (coord.) *Igualdade, Diferença e Direitos Humanos*. 2. Tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 217-246.)

³ Cf. BARROSO, Luís Roberto. *O Novo Direito Constitucional Brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 30-1.

próprio legislador.⁴ É a premissa por trás do debate que envolve os direitos fundamentais⁵ e, mais especificamente, o princípio da dignidade da pessoa humana.⁶ Embora palco de críticas, o Direito Natural ainda exerce profunda influência no desenvolvimento jurídico, alternando sua influência sobre revolucionários, em dado momento, e conservadores, em outro.⁷

O positivismo, em sua acepção filosófica, por sua vez, teve no Brasil grande influência em virtude do pensamento de Augusto Comte, que acreditava que a Filosofia deveria ter uma certeza igual às da ciências físico-matemáticas,⁸ ou seja, tendo por objeto fatos apreendidos pelos sentidos. Fora dos fatos, a razão só refletiria sobre lógica ou matemática. Especificamente no campo jurídico, o positivismo intenta reduzir toda a complexidade da vida social ao direito, apartado, todavia, da moral, realidade econômica ou formas de organização política.⁹ Resta-lhe, sob essa ótica, a análise unicamente de textos normativos sob os aspectos da precisão semântica de seus significados e do encadeamento lógico de suas proposições.¹⁰ Norberto Bobbio, que exerceu uma influência grande na doutrina jurídica brasileira, explica a postura: “o cientista moderno renuncia a se pôr diante da realidade com uma atitude moralista ou metafísica...”.¹¹⁻¹² Essa postura acaba por influenciar o próprio conceito do que seria o direito. Robert Alexy nos lembra que o conceito de direito, para as teses positivistas, deve ser definido apartado de quaisquer conteúdos morais, o que difere das teses não positivistas, para quem o conceito de direito deve levar em consideração tais conteúdos.¹³

⁴ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 306-7.

⁵ “De irrefutável importância para o reconhecimento posterior dos direitos fundamentais nos processos revolucionários do século XVIII, foi a influência das doutrinas jusnaturalistas, de modo especial a partir do século XVI” (Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 45.)

⁶ “Como um valor fundamental que é também um princípio constitucional, a dignidade humana funciona tanto como justificação moral quanto como fundamento jurídico-normativo dos direitos fundamentais” (BARROSO, Luís Roberto. *A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 64).

⁷ REALE, Miguel. *Lições...* p. 307-8.

⁸ REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 14.

⁹ COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p. 350-51.

¹⁰ COMPARATO, Fábio dKonder. *Ética*, p. 353.

¹¹ BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico. Lições de Filosofia do Direito*. Tradução e notas Márcio Pugliese, Edison Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006, p. 135.

¹² Cumpre ressaltar que Norberto Bobbio entende que o positivismo jurídico não deriva do positivismo em sentido filosófico, embora admita uma certa ligação entre os termos no passado (Cf. BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico*, p. 15).

¹³ “Todas as teorias positivistas defendem a *tese da separação*. Esta determina que o conceito de direito deve ser definido de modo que não inclua elementos morais”. (ALEXY, Robert. *O Conceito e Validade do Direito*. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 3).

A visão positivista, pois, afasta importantes considerações morais do debate jurídico, que vão desaguar na própria percepção de como o direito tributário se desenvolve, especificamente na metodologia que principia o debate. Diante de casos difíceis, em uma postura positivista não existiria solução jurídica fora da lei. Isso faz com que o positivismo legal tenha que buscar a solução para o caso fora do direito, uma vez que identifica o direito com a lei. Já o não positivista pode encontrar a solução para o caso duvidoso dentro do direito, uma vez que não o identifica com a lei.¹⁴

É preciso registrar, todavia, que o próprio conceito de direito demanda reflexões que ultrapassem o propósito desse trabalho. Desde que John Rawls reinterpretou o pensamento kantiano em seu *Uma Teoria da Justiça* de 1971¹⁵ - onde reaproximou o direito da moral - alguns confrontos se tornaram bastante emblemáticos. Basta citar o debate que colocou em lados opostos Robert Alexy e Ronald Dworkin, de um lado e Eugenio Bulygin e H. L. Hart, de outro. Para Robert Alexy, por exemplo, a resposta do que é direito deve vir da reflexão do relacionamento entre três elementos: a legalidade conforme o ordenamento, o da eficácia social e o da correção material. Alerta, contudo, que “Quem segrega por completo a correção material, focalizando unicamente a legalidade conforme o ordenamento e/ou eficácia social chega a um conceito de direito puramente positivista”.¹⁶ Robert Alexy, entretanto, foi severamente confrontado por Eugenio Bulygin, que chegou a afirmar que a tese daquele estaria “flutuando no ar”, uma vez que o argumento da correção do direito não teria sido suficientemente justificado.¹⁷

Ronald Dworkin, por seu turno, afirma que temos uma grande dificuldade de estabelecermos um conceito de direito. Em seu clássico *Levando os Direitos a Sério* critica severamente a concepção positivista proposta por H. L. Hart. Critica, dentre outros elementos, o fato de os positivistas sustentarem que, na ausência de uma regra clara, o juiz deve usar seu poder discricionário para decidir um caso mediante a

¹⁴ “Existirá um caso duvidoso, por exemplo, quando a lei a ser aplicada for imprecisa e as regras da metodologia jurídica não levarem necessariamente de modo exato a um resultado” (ALEXY, Robert. *O Conceito e Validade do Direito*, p. 11).

¹⁵ Cf. RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rimoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

¹⁶ ALEXY, Robert. *O Conceito e Validade do Direito*, p. 15.

¹⁷ Este confronto gerou a edição de uma obra consolidando o pensamento dos dois filósofos do direito no tema, onde um rebate os argumentos do outro (cf. ALEXY, Robert; BULYGIN, Eugenio. *La pretensión de corrección del derecho: la polémica sobre la relación entre derecho y moral*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001).

criação de um novo item da legislação,¹⁸ sem vinculação a padrões de bom senso e equidade, na medida em que adotaria seus próprios padrões.¹⁹ H. L. Hart, por sua vez, critica Dworkin, afirmando que o mesmo estaria equivocado, ao defender que não existiriam direitos e deveres jurídicos desprovidos de qualquer justificativa moral.²⁰ Sob o poder discricionário, Hart argumenta que o poder de criar o direito que atribui aos juízes em casos omissos não é o mesmo atribuído ao legislativo, pois o juiz não poderia se valer de tal poder para implementar reformas amplas ou novos códigos, mas, apenas, para decidir o caso difícil (*hard case*) a ser julgado.²¹

Hoje, já se fala em pós-positivismo como um fenômeno que possa alcançar um equilíbrio entre as duas extremidades anteriormente citadas: o jusnaturalismo e o positivismo. O pós-positivismo se encontra em um contexto de pós-modernidade, que já nasce em crise, onde o Estado sofre diversas mutações que colocam em xeque o pensamento tradicional, fazendo com que haja a necessidade de construção de novas ferramentas de análise. Uma interpretação radical vê essas transformações como o fim da própria ideia de Estado como conhecemos, entrando em uma fase de decadência, esvaziado em suas funções essenciais por conta da globalização. Em sentido oposto, há os que defendem que a globalização não acarretará o fim do Estado, embora este tenha perdido alguns de seus atributos, mas, sim, a afirmação da hegemonia de um modelo estatal de matriz ocidental.²²

Indo mais adiante no aspecto jurídico, o pensamento do início do século XX tinha como premissa teórica, conforme mencionado, o positivismo jurídico, principalmente baseado em Hans Kelsen. As Constituições de então, afastando-se de uma concepção material, deveriam se ater aos seus aspectos formais. Refletindo a partir do positivismo, a tarefa da teoria constitucional, pois, seria a de descrever com objetividade a Constituição, e não lhe conferir conteúdo.²³ Sua supremacia decorria de sua forma e não de seu conteúdo, embora Hans Kelsen admitisse um conteúdo mínimo, relacionado a normas de competência e procedimento, a partir de seu

¹⁸ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 50-51.

¹⁹ DWORKIN, Ronald. Op. cit., p. 53-55.

²⁰ HART, H. L. *O Conceito de Direito*. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 346.

²¹ HART, H. L. Op. cit., p. 351-52.

²² CHEVALLIER, Jacques. *O Estado Pós-Moderno*. Tradução de Marçal Justem Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 11.

²³ NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional*. Teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 188.

conceito de Constituição.²⁴ Ainda segundo Hans Kelsen, partindo do princípio dinâmico que influencia o sistema,²⁵ a norma fundamental limita-se a “fixar uma regra em conformidade com a qual devem ser criadas as normas deste sistema”.²⁶ Em decorrência desse raciocínio lógico, em um sentido material, para Hans Kelsen, Constituição significa “a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção das normas jurídicas gerais”.²⁷

Conforme salienta Luís Roberto Barroso, houve a superação do formalismo jurídico baseado em concepções que consideravam o Direito fruto de uma razão imanente, bem como que se realizaria a partir de uma operação lógica e dedutiva. O surgimento de uma cultura jurídica pós-positivista,²⁸ superando a separação entre Direito e Moral imposta pelo positivismo jurídico, ajudou nessa reflexão. “Para achar a resposta que a norma não fornece, o Direito precisa se aproximar da filosofia moral – em busca de justiça e de outros valores”, alerta Luís Roberto Barroso. Adverte, ainda, que o pós-positivismo não retira a importância da lei, mas, tão somente, reconhece que o Direito pode estar além da norma jurídica. O século XX, pois, observou a ascensão do direito público, fenômeno que colocou a Constituição no centro do sistema normativo, ao contrário do século XIX, construído a partir das categorias do direito privado.²⁹

O aparecimento do marco teórico de um novo direito constitucional também traz novos olhares ao modo de se pensar o direito no século XXI. O reconhecimento da força normativa da constituição, a expansão da jurisdição constitucional e a transformação da hermenêutica jurídica afetam não só como a norma é observada, mas, também, o fato, intérpretes e a normatividade dos princípios.³⁰ Não se deseja apenas a garantia de segurança, propriedade e liberdade, aspirações próprias do liberalismo do século XVIII. Tampouco, somente, trabalho, liberdade política e cultura, conquistas mais recentes, com a concorrência comunista aos regimes de

²⁴ NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. *Idem*.

²⁵ “O tipo dinâmico é caracterizado pelo fato de a norma fundamental pressuposta não ter por conteúdo senão a instituição de um fato produtor de normas, a atribuição de poder a uma autoridade legisladora ou – o que significa o mesmo – uma regra que determina como devem ser criadas as normas gerais e individuais do ordenamento fundado sobre esta norma fundamental”. (Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 219).

²⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, p. 219.

²⁷ KELSEN, Hans. *Op. cit.*, p. 247.

²⁸ Para Luís Roberto Barroso o pós-positivismo é o marco filosófico das transformações do direito constitucional contemporâneo, ao reconhecer que o Direito, a moral e a política se influenciam mutuamente, não só na elaboração da norma, mas, também, na aplicação da mesma. (cf. *O Novo Direito Constitucional Brasileiro*, p. 30).

²⁹ BARROSO, Luís Roberto. *O Novo Direito Constitucional Brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 35-6.

³⁰ BARROSO, Luís Roberto. *O Novo Direito Constitucional Brasileiro*, p. 30-2.

economia capitalista. Almeja-se que o Estado garanta uma série de direitos que não se enquadram nessa equação própria da dicotomia entre trabalho e capital. Direitos, muitas vezes, de ordem difusa, não individualizados, como o direito ao meio ambiente sustentável, o direito à informação, o direito ao acesso tecnológico, etc.

Ainda que travestidos de novas formas, é preciso identificar situações nas quais há uma tentativa – não necessariamente voluntária - de manutenção de um estado de coisas que já acarretaram conflitos no passado. Um estado de coisas não desejado. E, a partir de então, refletir sobre a situação propondo mudanças ou, ao menos, alertando para o fato. Essas ideias e fenômenos que influenciam e se conectam nessa primeira década do século XXI impõe reflexões jurídicas transformadoras e, no que tange ao objeto desse trabalho, repousam como motores à reconstrução de um direito tributário fundado na moralidade.

Suponhamos, apenas por hipótese, que determinado prefeito resolva beneficiar seu parente proprietário de uma fazenda pouco produtiva, mas próxima a um terreno, sem qualquer utilidade. Esse prefeito resolve, mediante benefícios fiscais mais variados, estimular a construção de um aeroporto privado nas proximidades da fazenda de seu parente, sob o argumento de que a cidade precisaria de um aeroporto, ainda que administrado pela iniciativa privada.

A concessão de benefícios fiscais, pois, tem como seu único pressuposto constitucional, em um aspecto formal, o disposto no art. 150 § 6º³¹, que prevê que qualquer benefício fiscal deve ter previsão em lei específica. Suponhamos, então, que este prefeito possua maioria na Câmara Municipal e consegue aprovar a lei que beneficiará a construção do aeroporto privado. Esse Município, de outro lado, possui sérios problemas relacionados a saneamento básico e educação.

A empresa contratada para a construção do aeroporto, por sua vez, possui milhões em débitos tributários federais, todos com a exigibilidade suspensa, por conta da informação em declarações tributárias (ex. DCTF) da suspensão da exigibilidade dos mesmo, nos termos do art. 151, V do CTN,³² ou seja, em virtude de liminar em ação ordinária. Todas as liminares, contudo, foram cassadas em sentença. A empresa,

³¹ Art. 150, § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

³² Art. 151, V do CTN: “Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp. nº 104, de 10.1.2001).

todavia, permaneceu informando a situação de suspensão, contando com a morosidade que a burocracia impõe à documentação e comunicação dos atos estatais, comparada com a velocidade com que os negócios privados são realizados.

Essa situação, embora imaginária e possível de acontecer na realidade, envolve questões que vão além da simples análise da legalidade. A situação envolve o comportamento do Executivo, Legislativo e do Contribuinte em torno da tributação. Envolve, ainda, o comportamento que o Judiciário deve ter em relação a determinados contribuintes, que se valem da burocracia para o não pagamento - ou postergação do pagamento – do tributo, ainda que legalmente amparados.

Construir o direito, portanto, a partir exclusivamente da legalidade não é mais suficiente. O direito se realiza em confronto com a realidade em que inserido. Uma realidade, dinâmica por natureza, que deve ser considerada na formulação do direito, continuamente, na busca por seus significados. Um conhecimento estritamente metafísico e abstrato, de um lado, não supre a carência de solução dos problemas do dia a dia. De outro lado, um conhecimento jurídico baseado estritamente nas reflexões sobre a semântica do texto normativo tem o risco de perder a humanidade que está implícita nas relações sociais. É preciso uma dialética a partir da contradição que possa existir aparentemente entre norma e realidade, levando uma evolução ao pensamento jurídico.

A necessidade da interdisciplinaridade é imperiosa no Direito Tributário. A percepção que o direito tributário passa, observando a grande parte da doutrina nacional, é que se dispensa qualquer outra consideração que vá além do pragmatismo ou da legalidade estrita. As questões transcendentais e metafísicas não importam ao Direito Tributário. O mais importante parece ser a carga tributária que se paga. É um olhar quantitativo do sistema tributário. Importa o quanto se paga de tributo, somente. A justiça tributária, nesse sentido restrito, acaba se limitando a um aspecto quantitativo de quem “paga” as despesas públicas. Questões que poderiam ingressar nesse debate acabam sendo deixadas de fora, o que demanda a necessidade de discussões de legitimação do direito ganhe corpo nos debates jurídicos, em especial no que tange à moralidade tributária a partir de uma perspectiva da justiça e da igualdade sendo, portanto.

2. A MORALIDADE TRIBUTÁRIA NÃO É AMPLAMENTE ESTUDADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

Os estudos sobre a moralidade tributária não são uma rotina no Brasil. É possível afirmar que a moralidade não faz parte diretamente das discussões que envolvem o direito tributário. Há pouco tempo não se falava nem em princípios nos estudos jurídicos. A Constituição Federal, tampouco, era vista com a força normativa que lhe é peculiar na atualidade. Basta lembrar a histórica classificação de normas constitucionais desenvolvida por José Afonso da Silva.³³ Essa teoria, um avanço para a época, em virtude das constituições serem vistas tão somente como um programa político, não possuía uma concepção de princípio com força normativa.³⁴ Esse cenário não era estimulante ao aparecimento de um debate sobre moralidade tributária no Brasil, embora haja indícios que a situação esteja se modificando.

Diversos fundamentos podem ser narrados, iremos, todavia, nos limites estreitos deste trabalho, narrar sucintamente quatro indícios pelos quais entendemos que a moralidade não é levada em consideração no direito tributário brasileiro, mas há um cenário propício para uma mudança de postura da academia, tornando a moralidade tributária um projeto de estudos no Brasil em um curto prazo.

Os dois primeiros tópicos indicam que a doutrina tributária nacional não é devota de um debate mais amplo sobre a moralidade. O primeiro deles narra o formalismo da doutrina tributária nacional, ainda apegada ao positivismo jurídico. O segundo, a escassez de obras publicadas sobre o tema no Brasil, limitando-se ao estudo do comportamento da administração tributária em cotejo com a legalidade. Os terceiro e quarto tópicos, por sua vez, acenam com indícios quanto à possibilidade e necessidade de se avançar nos estudos sobre a moralidade no direito tributário. O terceiro mostra que a moralidade vem sendo mais debatida pelo direito administrativo, especialmente em torno do comportamento interno da Administração Pública. O quarto mostra alguns expoentes do direito tributário no Brasil e no exterior tratando do tema, ainda que de forma pouco incipiente. Começaremos, então, com o formalismo da doutrina tributária.

³³ cf. SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo: RT, 1968, p. 78.

³⁴ SANTIAGO, Julio Cesar. A Importância do Princípio da Solidariedade no Direito Tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 106, p. 49-72, set./out. 2012.

2.1. O Formalismo da Doutrina Tributária Nacional.

Um dos problemas que impedem a inserção de debates mais profundos sobre a moralidade no direito tributário brasileiro é o fato de haver uma grande resistência doutrinária, ainda amparada exclusivamente em reflexões positivistas, que pode ser enquadrada dentro do que se convencionou denominar de formalismo tributário. Essa inclinação acaba por supervalorizar a norma em detrimento da realidade em que está inserida, deixando para o intérprete, muitas vezes, a atribuição de sentidos sem as limitações do contexto social.

O formalismo na doutrina tributária pode ser identificado em suas diversas faces.³⁵ Já de início, é preciso advertir que não se pretende neste momento categorizar doutrinas prejudgando-as. Reconhece-se a importância dessas doutrinas em um contexto de insegurança jurídica em regimes ditatoriais, onde a norma era interpretada por um centro de autoridade, sem muito espaço para debates dentro do quadro institucional existente. O tempo, contudo, se revela tão veloz que é preciso hodiernamente voltar-se a elas para demonstrar a necessidade de sua atualização diante do contexto de mudança social narrado linhas atrás, onde se conclama por novos instrumentais de análise. O curto espaço deste trabalho, porém, não nos permite avaliá-las com profundidade, sob pena de lhes infligir uma injustiça acadêmica e desrespeito aos seus teóricos.

Procuraremos, portanto, permanecer no espaço destinado a descrição, partindo da premissa exposta por Sergio André Rocha sobre a existência de diversos tipos de formalismo tributário, sem que se avalie nesse momento a correção de tais reflexões.³⁶ Embora seja uma primeira reflexão sobre o tema, o ensaio nos ajuda a enunciar a situação da doutrina tributária pátria que, em uma primeira análise, poderia justificar a dificuldade de inserção do debate sobre a moralidade de forma ampla em sua extensão e profundidade no cenário jurídico brasileiro.

³⁵ Ricardo Lodi Ribeiro identifica alguns autores que seriam adeptos de uma percepção formalista do direito, tais como Alberto Xavier, Alfredo Augusto Becker, Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho. (Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 10).

³⁶ ROCHA, Sergio André. O que é Formalismo Tributário? In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 45-60; ROCHA, Sérgio André. O que é Formalismo Tributário? *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 227, p. 146-155, ago. 2014.

Conforme descreve Sergio André Rocha, com base nas lições de Frederick Schauer, haveria cinco espécies de teoria formalistas.³⁷ São elas: a que se fundamenta na determinação das palavras; a que nega a possibilidade de não aplicação de normas claras; a que crê na dedução silogística mecânica; a que interpreta literalmente os textos jurídicos e a que parte da premissa do isolamento do sistema jurídico. Descreveremos, sucintamente, as cinco espécies.

Sob o aspecto do formalismo com base na determinação das palavras, em Direito Tributário, uma teoria que leve em consideração essa percepção teria como premissa a crença de que a linguagem possa servir de base para textos legais claros, certos e determinados, sem que se apoiem em conceitos indeterminados e tipos jurídicos. É o que se identifica com a chamada teoria da tipicidade fechada, que intenta unificar a realidade em torno do modelo legal.³⁸ Por ela, não haveria margem de conformação para o intérprete, restando-lhe, tão somente, realizar a subsunção. A adequação dos fatos aos tipos seria, pois, não só absolutamente necessária, como também suficiente à tributação.³⁹ Essa percepção se baseia em um conceito de tipo equivocado, na medida em que os tipos seriam por natureza abertos, de modo a sofrerem os influxos da realidade.⁴⁰ Convém, portanto, atentar para a advertência de Ricardo Lobo Torres de que “o Direito Tributário não pode prescindir dos conceitos jurídicos indeterminados e dos tipos jurídicos, que, abertos por natureza, possibilitam a reelaboração e a renovação da norma por parte do intérprete”.⁴¹

Um outro tipo de formalismo se identifica com a hipótese de o intérprete aplicar, ou não, normas que possuam clareza suficiente, o que caracterizaria o Direito Tributário como formalista, em virtude de suas normas impositivas.⁴² Isso porque a autoridade pública teria sua atuação plenamente vinculada, tal qual prevista na

³⁷ Sergio André Rocha narra ao longo de seu texto uma classificação própria, qual seja, a que toma por base a distinção entre interpretação da norma e qualificação dos fatos. Essa teoria não será considerada, contudo, no âmbito estrito deste trabalho por carecer de maiores reflexões de nossa parte sobre o tema. Sergio André Rocha cita, ainda, mais duas espécies de formalismo que, em uma análise preliminar, não as vemos sob a mesma ótica, em virtude da argumentação com princípios jurídicos: a que se refere a opção por princípios ligados à segurança jurídica e a que impõe uma certa forma de interpretar os princípios. Diante disto, deixaremos de considerá-las neste trabalho, sem prejuízo de a retomarmos em reflexões futuras (Ibidem).

³⁸ SANTIAGO, Julio Cesar. A alíquota do SAT e os Conceitos Jurídicos Indeterminados no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 110, p. 133-150, maio/jun. 2013.

³⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19.

⁴⁰ “...como nova metodologia jurídica, em sentido próprio, os tipos são abertos, necessariamente abertos... Quando o direito ‘fecha’ o tipo, o que se dá é a sua cristalização em um conceito de classe” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo. RT, 2007, p. 58).

⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 325.

⁴² “Considerando a aplicação de normas tributárias impositivas parece que, neste aspecto, o Direito Tributário é formalista” (v. nota 36).

legislação tributária.⁴³ Essa formalidade somente deixaria de existir no campo das obrigações acessórias ou aplicação de regras procedimentais, por conta do princípio da instrumentalidade das formas. Esse tipo de formalismo retira do intérprete, contudo, qualquer possibilidade de aferição de peculiaridades do caso concreto. A clareza da norma automaticamente transformaria o intérprete/aplicador em um ser automatizado, desprovido de percepções valorativas.

Sob o aspecto de se considerar formalistas aqueles que reduzem o fenômeno hermenêutico ao silogismo, o direito tributário estaria revestido por uma linguagem clara, certa e determinada, ocorrendo o mesmo com os fatos a serem regulados, havendo, apenas, a necessidade de subsunção, onde a norma tributária seria a premissa maior e os fatos a premissa menor. Esse silogismo pode ser bem representado pela teoria da incidência tributária difundida por Paulo de Barros Carvalho, muito influente nos estudos da Teoria Geral do Direito Tributário nacional.⁴⁴

De acordo com a teoria carvalhiana, a regra matriz de incidência tributária representa a estrutura lógica e o conteúdo nuclear de uma norma jurídica tributária.⁴⁵ Pela regra-matriz de incidência, portanto, haverá a subsunção quando o fato jurídico tributário, vertido em linguagem prescrita pelo direito positivo, “guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese”.⁴⁶ Ocorrido este fenômeno, o fato se torna a premissa maior (a indústria construiu um carro), a norma a premissa menor (construir carros é fato gerador de IPI), ocorrendo a incidência tributária como conclusão (pagamento de IPI pela indústria), por meio da subsunção operada pelo aplicador da norma, que lhe expressa significados adequando o fato à norma. Esta teoria tem sido criticada atualmente por possibilitar ao aplicador da norma que haja arbitrariamente ao lhe atribuir significados, deixando de lado, ainda, uma série de fatos com significação jurídica que são atendidos independente de uma autoridade aplicando a norma.⁴⁷

⁴³ Cf. art. 3º e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

⁴⁴ Sergio André Rocha inclui, em princípio, o pensamento de Paulo de Barro Carvalho na teoria que descreveremos em seguida, a que considera o sistema jurídico suficiente. Essa abordagem, contudo, não exclui a característica silogística que norteia a teoria da incidência tributária da qual tratamos.

⁴⁵ QUEIROZ, Luis Cesar Sousa de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 223-60.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 316.

⁴⁷ Nesse sentido é o entendimento de Adriano Soares da Costa alertando que a teoria carvalhiana acaba por revisitar o antigo realismo jurídico. (cf. COSTA, Adriano Soares. *Teoria da Incidência da Norma Jurídica*. Crítica ao Realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42).

Há, também, o formalismo que considera que os textos devam ser interpretados literalmente, tal qual sugere o art. 111 do Código Tributário Nacional. O dispositivo aduz que a legislação sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento das obrigações acessórias interpreta-se literalmente. À época da edição do CTN, o Governo do Estado de São Paulo tentou modificar a redação do projeto, substituindo a expressão “literalmente” por “restritivamente”, sob a justificativa de que a ideia era dar a menor amplitude possível ao texto nas hipóteses aventadas, para que não houvesse a violação da “igualdade perante o fisco”.⁴⁸ Ao elaborar seu relatório, contudo, Rubens Gomes de Sousa rejeitou a proposta ao argumento de que “o objetivo visado é delimitar a interpretação à letra da lei, sem porém admitir a restrição, em eventual prejuízo do contribuinte, das concessões nela previstas”.⁴⁹ O dispositivo atual, que mantém a expressão “literalmente” é, todavia, muito criticado pela doutrina. Ricardo Lobo Torres assevera que “a defesa exagerada da interpretação literal implica também a recusa das valorações jurídicas, com a preponderância da forma sobre o conteúdo e da segurança sobre a justiça”. Até quem é qualificado de formalista entende que a interpretação literal não seria a mais adequada. Paulo de Barros Carvalho ousa afirmar que se tal método prevalecesse somente “os meramente alfabetizados” estariam aptos a identificar o significado da lei.⁵⁰ Em verdade, o que se deve ver na busca pelo sentido literal da norma é apenas o começo da interpretação da regra jurídica.⁵¹

Existe, ainda, o formalismo que considera o sistema jurídico suficiente, sem lacunas. Um sistema jurídico completo parte da premissa da capacidade humana de conseguir prever todas as hipóteses que possam advir das situações do cotidiano. É supervalorizar o ser humano em uma concepção antropocêntrica, que não mais se coaduna com um mundo cada vez mais dependente do meio ambiente que o cerca e cada vez mais imprevisível diante das próprias produções tecnológicas. O poder legislativo, e a história o demonstra, não consegue acompanhar as mutações sociais na mesma velocidade que se desenvolvem, o que torna a legislação ultrapassada, em alguns casos. Essa situação faz nascer a necessidade da atualização normativa por

⁴⁸ MINISTÉRIO DA FAZENDA (Brasil). *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: [s.n.], 1954, p. 505.

⁴⁹ MINISTÉRIO DA FAZENDA (Brasil). *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, p. 184.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 302.

⁵¹ LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. por Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 308.

meio de novos, ou revisitados, valores pelo aplicador da norma. Valores que não são criados subjetivamente, pela simples mente do intérprete, mas, sim, colhidos na própria sociedade, por meio de um fluxo dialético entre a norma constitucional e os fatos sociais. É esse formalismo - ao reconhecer a existência de um sistema fechado e completo - que dificulta a inserção de um debate mais amplo sobre a moralidade no campo tributário, inclusive no que tange a certos planejamentos tributários.⁵² Não havendo vedação na lei expressamente, para essa perspectiva tudo estaria permitido ao contribuinte, mesmo que no campo da moralidade a questão pudesse parecer injusta.

2.2 A Carência de Estudos sobre a Moralidade no Direito Tributário Brasileiro.

No presente tópico será demonstrada a carência de estudos relacionados à moralidade tributária no Brasil, bem como a razão pela qual se mostra relevante a discussão de questões sobre o prisma da moralidade tributária. Isso decorre em virtude da influência positivista que marca os estudos do direito tributário no Brasil, conceituando a própria disciplina a partir de um campo restrito à fiscalização e cobrança de tributos. Decorre, também, da premissa do debate em se restringir, primordialmente, o campo de análise ao comportamento do agente da Administração Pública em cotejo com a legalidade, restringindo o âmbito da moralidade ao da legalidade.

A moralidade tributária, como dito, é um tema que não tem sido recorrente nos estudos jurídicos no Brasil. Os principais e tradicionais cursos de direito tributário partem de metodologias para a construção do direito tributário que dispensam a reflexão relacionada à moralidade tributária. À Ciência do Direito, pois, restaria tão somente “descrever” o direito positivo, ou seja, “descrever o complexo de normas jurídicas válidas num dado país”.⁵³ Ainda que houvesse uma preocupação com a justiça social e com os princípios que pudessem fundamentar o direito, os estudos tributários deveriam partir e atentar para seu aspecto estrutural.⁵⁴ O aspecto exterior da

⁵² A questão da moralidade é citada por Sergio André Rocha como pano de fundo nos debates relacionados ao *BEPS – Base Erosion and Profit Shifting*, que trata do combate à erosão de base tributária e à transferência de lucros pela OCDE (v. nota 37).

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 34.

⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 3.

norma, então, seria regido pelo direito natural, da mesma forma que as leis naturais regem fenômenos “como a chuva, o vento”.⁵⁵

Seria tarefa do jurista, de outro lado, investigar a experiência jurídica, entendida como um complexo de regras de condutas, predeterminadas por regras jurídicas, constituídas a partir de dados empíricos colhidos da experiência social.⁵⁶ Não seria tarefa do jurista, pois, discorrer sobre questões morais. Estas questões, ao contrário, ingressariam no direito como “dados *pré-jurídicos*” que, somados a outros dados da ciência, auxiliariam na construção da regra jurídica.⁵⁷ O jurista, então, nada teria a ver com as questões de justiça, atribuição relegada ao filósofo.⁵⁸

O direito tributário, desde o início de sua construção doutrinária no Brasil, tem sido visto apenas sob o seu *prima fiscalizatório*, deixando de lado a possibilidade de o mesmo ser visto sob um ângulo de desenvolvimento e transformação social. Um instrumento, portanto, a serviço da mobilidade social. Essa parece ser a premissa de que partiu Rubens Gomes de Sousa, idealizador do CTN, para quem a expressão direito tributário seria destinada a tudo que envolvesse a normatização jurídica do comportamento das autoridades fiscais em relação aos contribuintes no que tange à fiscalização e cobrança dos tributos. “Com isto”, leciona, “já temos uma definição preliminar do que seja o direito tributário: *é o direito que regula a cobrança e fiscalização dos tributos*”.⁵⁹

Embora Ruy Barbosa Nogueira leccione que se deva manter o equilíbrio entre a teoria e a prática, uma vez que, tanto uma quanto outra, “exigem colaboração recíproca na solução das questões jurídicas”,⁶⁰ ele parece conferir maior valor à prática. Isso porque, para Ruy Barbosa Nogueira, a prática “sente primeiro a solução jurídica” por lidar com as necessidades reais, ao contrário da doutrina, que trabalharia com hipóteses. A prática de Ruy Barbosa Nogueira, no entanto, é limitada pela jurisprudência que se extrai dos Tribunais, desconsiderando todo o direito que é sentido independente de uma autoridade impondo uma decisão. O direito não existe somente quando é aplicado por uma autoridade, o direito existe além da autoridade e antes dela. A autoridade é criada pelo próprio direito.

⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. Cit., p. 20.

⁵⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2004, p. 56.

⁵⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral...*, p. 89.

⁵⁸ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 92-3.

⁵⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 30.

⁶⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 23.

Ruy Barbosa Nogueira prega, contudo, uma metodologia de estudo bem ampla para o Direito Tributário que vai desde a pesquisa da relação fática, o conhecimento da legislação, a interpretação, integração e aplicação até a elaboração de lei. Em suas lições, “o jurista não tem apenas a missão de conhecer e aplicar a lei, mas ainda de fazer *juízos de valor, criticar, sugerir* ou *aconselhar* a elaboração ou *correção* da legislação”. O jurista para essa empreitada deve, leciona ainda, “se apoiar em fundamentos filosóficos, sociológicos, políticos, econômicos, jurídicos, éticos, etc., sem perder de vista os resultados da prática e os requisitos da técnica”.⁶¹

Em que pese a possibilidade dessa abertura gnosiológica, que permitiria a inserção do debate sobre moralidade tributária, o Direito Tributário, para Ruy Barbosa Nogueira, limitava-se a uma estreita relação entre “fisco e contribuinte” em torno da “imposição, fiscalização e arrecadação” de tributos.⁶² Este entendimento se coaduna com sua maior valorização da prática, no sentido restrito que atribui ao termo, fazendo com que o direito tributário se limite ao seu status fiscalizatório. Influenciou, ainda, grande parte dos juristas que tiveram contato com sua doutrina, passando a ver o direito tributário a partir da prática dos tribunais.

As questões morais, principalmente a possibilidade de desenvolvimento dos seus aspectos jurídicos-tributários, não encontraram espaços nos anos que se seguiram no Brasil. Se deve muito ao fato do conceito que a doutrina nacional ainda tem do que venha a ser o direito tributário. Para Luciano Amaro, por exemplo, direito tributário é a “disciplina jurídica dos tributos”. Significa que em seu âmbito conterá “o conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária”.⁶³ Muitas questões relacionadas ao Direito Tributário, todavia, não chegam aos tribunais, como, por exemplo, a concessão de certos benefícios fiscais a determinados setores, ou mesmo a determinados grupos de interesses, sem que os pressupostos e os efeitos do privilégio fossem analisados.⁶⁴

Mesmo com a moralidade administrativa expressa no art. 37 da Constituição de 1988, esse debate foi pouco valorizado na seara tributária. No sistema constitucional tributário, frise-se, não há uma menção sequer à expressão “moral” ou

⁶¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit., p. 24.

⁶² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit., p. 25.

⁶³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 2.

⁶⁴ Infelizmente a postura do STF em atribuir aos benefícios fiscais o qualificativo de “favor fiscal” tem atrapalhado o debate sobre a concessão de certos privilégios (Cf. SANTIAGO, Julio Cesar. Os Benefícios Fiscais como Instrumento de Política Tributária e o Mito do “Favor Fiscal” na Jurisprudência do STF. In: HOLLANDA, Alessandra Almada de ... [et. al.]; CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. *Temas de Direito Fiscal*. Rio de Janeiro: Puc-Rio, 2014, vol. 1).

“moralidade”, em que pese o termo seja utilizado em outras situações pela Constituição. A doutrina tributária, no pouco que discutiu o tema, tomou por base a moralidade administrativa insculpida no art. 37 da Constituição, focando seus estudos no comportamento da Administração Tributária.⁶⁵

Em 1998, foi editada uma coletânea de artigos para discutir a moralidade tributária no direito tributário, coordenada por Ives Gandra da Silva Martins. A obra se baseou em torno de quatro perguntas a serem respondidas pelos colaboradores. A principal delas, que importa para o presente trabalho, é a que questionava os colaboradores sobre a definição e os contornos da moralidade administrativa para a Administração Tributária. Em que pese a limitação, em sua maior parte, ao comportamento da Administração Tributária, algumas importantes lições podem ser extraídas da obra, principalmente no que tange à vinculação da moralidade ao descumprimento ou não da legalidade, conforme se verá no posicionamento de três dos coautores da obra: Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado e José Eduardo Soares de Melo.

Ives Gandra da Silva Martins, por exemplo, assevera que “O Governo que descumprir a lei não tem autoridade moral para exigir cumprimento da lei por parte de seus cidadãos, e esta lei deve ser, acima de tudo, ética, moral, justa e lícita”.⁶⁶ Fica justificada, com isto, a impossibilidade de o Estado instituir tributos cujos fatos geradores são fatos que se consubstanciam em crimes. O autor vincula a moralidade tributária apenas ao respeito à legalidade. Se o Administrador cumpre a lei, estará ele agindo moralmente. E é assim porque Ives Gandra da Silva Martins parte do pressuposto que a lei deve ser sempre “ética, moral, justa e lícita”. Essa premissa é tida como absoluta, sem que se discuta sua justiça. Essa teoria, contudo, acaba por criar uma relação de dependência da moralidade tributária do Administrador com a moralidade tributária legislativa. Se o Legislativo produzir uma lei que vai contra à moralidade tributária, mas o Administrador a cumpre, não haveria imoralidade nesse atuar, pois a lei seria presumivelmente moral. Ao se vincular a moralidade ao cumprimento da lei pelo Administrador, acaba-se por afastar a moralidade do debate

⁶⁵ Talvez, historicamente, porque a maioria dos grandes escritores tributaristas do Brasil eram grandes advogados que litigavam quase que diariamente com uma administração tributária que tinha o mal hábito de aumentar os tributos no apagar das luzes.

⁶⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da Moralidade no Direito Tributário. In _____ (coord.). *O Princípio da Moralidade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 17-37.

jurídico. Consequentemente, a discussão relacionada à moralidade tributária se torna limitada ao campo político, ou seja, em momento anterior à produção legislativa.

Como exemplo, Ives Gandra da Silva Martins afirma que por não poder ser o Estado “parceiro, co-autor, beneficiário de crime”, não seria possível a instituição de um fato gerador com o mesmo conteúdo de um crime. “Por esta razão”, afirma, “o crime não é fato gerador do imposto de renda”.⁶⁷ Em princípio, esta afirmação parece não condizer com sua teoria. Se a Administração age de acordo com a moralidade administrativa bastando cumprir a lei e se o legislativo produz uma lei que traz um crime como fato gerador, não haveria imoralidade no atuar administrativo de cobrança do tributo, de acordo com a teoria apresentada, pois Administração Pública estaria cumprindo a lei. E cumprir uma lei que está em vigor não viola a moralidade, pois a lei é presumidamente “ética, moral, justa e lícita”.

Essa perspectiva já se mostrou equivocada no julgamento de Nuremberg, quando soldados nazistas afirmaram que estavam cumprindo ordens, ou seja, estavam dentro da legalidade. Nem tudo que está na lei, contudo, é moralmente aceitável. O inverso também é verdadeiro: é possível violar a moralidade tributária mesmo na ausência de lei. Isso porque a moralidade tributária decorre de qualquer sistema jurídico contemporâneo que tenha sofrido as reflexões do pós-guerra.

Posteriormente, Ives Gandra da Silva Martins afirma que não só a legalidade, mas também, a publicidade e a impessoalidade repousam na moralidade. Conforme leciona, “Um exame mais pormenorizado dos quatro princípios demonstra que, de rigor, todos terminam por desaguar na moralidade pública”. A impessoalidade seria, pois, “dimensão parcial da moralidade” no sentido de não poder privilegiar “amigos, parentes ou interesses em detrimento do bem servir”. Ives Gandra da Silva Martins iguala, ainda, a publicidade ao mesmo contexto da impessoalidade. Em seu entendimento, o princípio da moralidade administrativa seria um princípio essencial e relevante. Aquele que torna “a Administração confiável perante a sociedade e que faz do administrador público um ser diferenciado”.

Embora procure vincular a publicidade e a impessoalidade à moralidade administrativa, Ives Gandra da Silva Martins não desenvolve como se daria essa vinculação. Ao tentar estabelecer um conteúdo para a moralidade administrativa, assevera que não basta a obediência à lei, mas também uma “preocupação de não

⁶⁷ Ibidem.

gerar problemas de nenhuma espécie ao administrado”, podendo haver a responsabilização do servidor que a descumpra. Nesta perspectiva se revela subjetivo, pois a expressão “problemas de nenhuma espécie” careceria de maior detalhamento. Se um servidor causar um “problema” para o contribuinte já estaria atentando contra a moralidade tributária? Essa questão acaba por gerar um círculo vicioso, já que atentaria contra a moralidade qualquer violação legal por parte da Administração Tributária. Isso porque, em princípio, a violação da lei acarreta um “problema” para o contribuinte, se por “problema” for entendido qualquer violação da lei. Surge, então, uma petição de princípio:⁶⁸ a conclusão (a causação de um problema viola a moralidade) está contida na própria premissa (violar a lei viola a moralidade), pois violar a lei é um problema. Não se pode aderir às premissas, portanto, que se conclui.

Ao aplicar sua teoria à prática, assevera que o fiscal tem o dever de orientação do contribuinte, de exigir os tributos de maneira que não cause constrangimentos ao contribuinte. A administração pública teria, ainda, o dever de restituir, ao contribuinte, as quantias que forem pagas indevidamente sem procrastinação, bem como produzir leis que não seja confiscatórias, tampouco “políticas tributárias desarrazoadas”. A Administração tributária, também, para agir de acordo com o princípio da moralidade, não poderia “provocar publicidade indevida sobre a vida dos pagadores de tributos”, sob o argumento de que “são servidores sustentados pelos contribuintes”.

Ives Gandra da Silva Martins afirma, partindo da criação de José Souto Maior Borges, que o princípio da “ilegalidade eficaz” é uma das muitas formas que a Administração Pública tem de burlar o “princípio da moralidade pública”. Ao fazê-lo, parece retomar o argumento da ilegalidade, como bastante para se violar a moralidade. Cita, como exemplo, um caso de imoralidade no campo legislativo quando se quis colocar na Lei 9.250/95, no art. 13, como “aquisição de disponibilidade econômica”, os títulos contra entidades públicas inadimplentes, gerando a obrigação de pagar imposto de renda.

Ao responder a questão se a moralidade se aplicaria ao Legislativo assevera que “macula a ética e a moralidade toda a produção legislativa que fira a Constituição e os princípios gerais de direito com a possibilidade, mesmo que o parlamentar não tenha agido em benefício próprio, ser responsabilizado”. Nesse ponto, há, também, o

⁶⁸ A petição de princípio é vista como um erro de argumentação (Cf. PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica: nova retórica*. Tradução de Virgínia K. Pupi. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 156).

problema da generalização, o que impossibilita vislumbrar nessa assertiva um conteúdo ou aplicabilidade para o princípio, pois o vincula, desta vez, não ao descumprimento da lei, mas, sim, ao descumprimento da Constituição.

Ao tratar da perspectiva do contribuinte aduz que “o planejamento tributário com o único intuito de economizar impostos, *se dentro da lei*, não fere o princípio da moralidade”. Novamente vincula a moralidade a estar ou não dentro de uma ordem. Ordem essa que no entender do autor é identificada com a lei formalmente considerada. Um planejamento tributário realizado fora dos parâmetros legais não será necessariamente uma conduta que viole a moralidade. Decerto, esse planejamento será ilegal, ou seja, violará o princípio da legalidade. Não se quer dizer, todavia, que haverá uma violação da moralidade. A moralidade para ser violada necessita de algo além da legalidade. É preciso que se viole a própria justiça na tributação. Uma conduta que observe a moralidade deve caminhar na direção da ideia de justiça, o que impõe, necessariamente, reflexões que vão além dos limites estreitos deste trabalho.

Prossegue Ives Gandra afirmando que se deve levar em conta, no caso, um aspecto relevante, que é a natureza jurídica da imposição tributária. Esta é, no seu entender, norma de rejeição social, visto que “todos pagam mais do que devem para sustentar o Estado Prestador de Serviços e as *benesses* a serem outorgadas aos detentores do poder”. Por esta razão, a norma primária, na imposição, é a pena e a de incidência, o comportamento. Existe aqui uma clara visão utilitarista, pois quem seriam o “todos pagam” de sua assertiva? Estudos demonstram que os ricos pagam menos impostos que os pobres.⁶⁹ De outro lado, muitas empresas, grandes devedoras, são beneficiadas com anistias fiscais, parcelamentos tributários vantajosos, ou mesmo, regimes diferenciados de apuração. É preciso realçar que a tributação não tem uma relação de bilateralidade com o que se paga. A tributação e, conseqüentemente, a imposição tributária se destinam a custear o Estado como um todo e não, necessariamente, as demandas individuais ou coletivas de certos setores.

Ives Gandra finaliza o ensaio argumentando que o planejamento tributário do contribuinte somente violará o princípio da moralidade se tiver violado a lei “e se for ou não realizado com meios incorretos, ilegais ou ilegítimos”. Nessa passagem o autor parece aumentar o espectro de possibilidades de se violar o princípio da

⁶⁹ IPEA. Equidade Fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social. Comunicado nº 92, 19 maio 2011.

moralidade ao incluir as expressões “incorretos, ilegais ou ilegítimos”. Contudo, mais ao final, salienta que o princípio é ferido pelo contribuinte sempre que violar a lei, “visto que pode sempre o contribuinte optar pela forma menos onerosa de tributação”.

Chama atenção a conclusão de seu ensaio na medida em que assente com a possibilidade de haver fraude legalizada a depender da política fiscal. Aduz Ives Gandra que se o contribuinte, “não por força de uma política desregrada do Governo, utilizar-se de métodos fraudulentos para não pagar tributos, à evidência, seu comportamento será condenável”, ferindo a moralidade. O autor parece permitir uma atitude fraudulenta do contribuinte, quando estiver diante de uma “política desregrada”. Mesmo diante de uma “política desregrada”, todavia, o contribuinte não tem o direito de se valer de meios fraudulentos em um Estado Democrático de Direito. Ele deve se valer das vias adequadas, demandando, por exemplo, o Executivo perante o Judiciário, realizando sua resistência por meio dos canais constitucionais e institucionais existentes.

Hugo de Brito Machado, outro colaborador da obra, logo no início de seu trabalho admite a incorporação de preceitos morais pela regra jurídica, independente da concepção que se adote.⁷⁰ Assevera, também, que a maioria dos doutrinadores que tratam da moralidade administrativa reproduzem a lição de Maurice de Hauriou no sentido de que “a moralidade administrativa deve ser entendida como ‘o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração’”. Sustenta que a moralidade está implícita na legalidade. Não no sentido formal, literal ou gramatical da lei, mas em seu “verdadeiro alcance”, embora não deixe claro o significado da expressão. Entender a moralidade como princípio ao qual se submete a Administração Pública, adverte, “tem o mérito de afastar aquelas interpretações formalistas, desprovidas de valoração de conteúdo e dos fins da norma jurídica”.

Hugo de Brito Machado encampa, como premissa extraída do direito administrativo, as lições de Cármen Lúcia Antunes Rocha, citando-a em sua literalidade. A ideia de moralidade, pois, não diz respeito apenas ao comportamento dos agentes do Estado. A ideia de moralidade se extrai dos valores, do ideal de justiça do povo, que busca realizá-lo por meio do Estado. Por essa razão, a moralidade administrativa “não deve ser entendida como *o conjunto de regras e conduta tiradas da disciplina interior da Administração.*” A assertiva tem como pressuposto o fato de

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O Princípio da Moralidade Tributária. In: *O Princípio da Moralidade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 62-71.

que com “disciplina interior” se está querendo dizer aquela elaborada no interesse da Administração, “interesse público secundário, que não coincide necessariamente com o interesse público primário, ou interesse do povo”. Isso porque o Estado não seria fonte de moralidade, segundo suas próprias razões, fim em si mesmo, relegando à sociedade a função de meio para se atingir esse fim.

Sobre o alcance e conteúdo do princípio da moralidade administrativa do art. 37 da CF, Hugo de Brito Machado entende que o mesmo abrange todos os atos dos agentes do Estado, inclusive os relacionados à tributação. Quanto ao conteúdo do princípio, salienta que o mesmo “é ditado pelas ideias de justiça e de honestidade dominantes na opinião pública”. Sua fundamentação, baseada em Carmén Lúcia Antunes da Rocha, embora razoável, se revela destoante em sua conclusão, pois vincula o conteúdo da moralidade a um domínio da opinião pública, o que pode ser extremamente perigoso. Além da dificuldade em se delimitar a ideia de “opinião pública”,⁷¹ esse raciocínio pode deixar de lado os direitos de minorias que sequer chegam ao seu conhecimento, se o conceito for compreendido em termos quantitativos. Somente a conduta que se extraísse da maioria, ou do poder dominante, serviria, assim, para embasar a moralidade, deixando de fora a conduta, o comportamento, o ideal de justiça que se extrai das minorias, sem qualquer tipo de força política. Voltaremos ao tema ao final deste capítulo, quando tratarmos do caso da cobrança de ITR sobre a terras dos remanescentes de quilombola.

Ao tratar da aplicação do princípio da moralidade, Hugo de Brito Machado salienta, ainda, que “A Administração Pública deve, em atenção ao princípio da moralidade, acatar os precedentes, e adotar o comportamento nele apontado como justo, como conforme com a ordem jurídica”. Parte, porém, de dois pressupostos que podem não se verificar na realidade: o de que somente se discutem teses jurídicas no Judiciário e o de que os contribuintes, diante dos precedentes, já os cumpre, deixando de discutir a demanda no Judiciário. Já o Estado permaneceria discutindo, mesmo diante da derrota nos processos, sob o fundamento de que o julgado seria somente entre as partes. Cita, como exemplo, o caso do empréstimo compulsório sobre a aquisição de veículos automotores, e de combustíveis. O argumento de Hugo de Brito Machado, em princípio, ao menos a experiência tem demonstrado não é atual. Muitos

⁷¹ Sobre a opinião pública como fator político Cf. ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. Tradução de Karin Praefke-Aires Coutinho. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 337-65.

contribuintes, mesmo conhecendo os precedentes desfavoráveis a sua causa, seguem questionando a legalidade da tributação, na esperança de modificar o que já foi decidido. Quanto ao cumprimento dos precedentes, ao menos atualmente, essa situação tende a se modificar em âmbito federal com a estruturação de uma advocacia pública tributária, como a Procuradoria da Fazenda Nacional. Inclusive, este órgão editou a Portaria nº 294/2010 que dispensa seus Procuradores de contestar e recorrer em processos cujas matérias estejam pacificadas pelo STF e STJ.

Hugo de Brito Machado cita um exemplo que poderia ser melhor explorado sob o aspecto da moralidade, mas, o pouco desenvolvimento do tema na doutrina fez com a questão não fosse refletida sob o enfoque que pretendemos dar em futura tese. O caso se refere a situações em que o Estado adquire mercadorias de determinada empresa, não efetua o pagamento acordado, e mesmo assim cobra o ICMS correspondente, com acréscimo de penalidade pelo não pagamento no prazo da lei. Aduz Hugo de Brito Machado que embora exista o fundamento formal da legalidade, “sendo comprador o próprio Estado, é inegável que a exigência do tributo fere o senso comum da moralidade”. Hugo de Brito Machado cita, ainda, um outro caso em que houve isenção de impostos para a importação de equipamentos para instalação de emissoras de televisão. Não aprovada a MP, o Fisco cobrou os impostos correspondentes. Para Hugo de Brito Machado esta atitude, que poderia estar de acordo com o Direito, em seu aspecto formal, está em franco antagonismo com a moralidade. Embora narre os casos como violadores da moralidade, Hugo de Brito Machado não desenvolve o tema, limitando-se a afirmar que a conduta do Estado em cobrar o imposto devido viola o princípio. Faltou, contudo, explicar por que haveria a violação. Esse tipo de posicionamento em relação ao princípio acaba por desvalorizá-lo, na medida em que ele passa a servir como um trunfo utilizado toda vez que se quer anular uma conduta do Estado, a partir da intuição subjetiva de injustiça, ainda que amparada pela lei. É preciso ir além das afirmações sob pena de se configurar uma desvalorização da própria ideia de moralidade tributária que se quer construir, culminando com um subjetivismo que poderia favorecer o arbítrio em favor de interesses muitas vezes afastados dos anseios sociais.

José Eduardo Soares de Melo, o último colaborador da obra que mencionaremos, inicia sua abordagem justificando a necessidade de se investigar o aspecto conceitual da moralidade no ordenamento jurídico. Em especial, sua implicação objetiva e prática, uma vez que esta foi “alçada à dignidade constitucional

como um dos fundamentos basilares dos atos dos representantes das pessoas jurídicas de direito público”.⁷² Partindo da moralidade administrativa como justificativa para a eficácia dos atos administrativos, afirma que não basta a observância da legalidade pela Administração Pública e pelo intérprete, ou seja, a eficácia jurídica não se aperfeiçoa tão somente com a obediência aos requisitos formais e materiais da lei. É preciso que se atenda ao comando constitucional no que é pertinente à moralidade.

Decorre desse raciocínio, somados aos elementos de existência dos atos administrativos, quais sejam, competência, motivo, objeto, finalidade e forma, a necessidade de que haja o respeito aos comportamentos moral, ético, honesto, justo para que tais atos ganhem aptidão constitucional. Deve-se temperar, portanto, os argumentos de índole positivista em entender o direito à margem de qualquer consideração a respeito de concepções políticas, econômicas, sociais, etc., partindo-se apenas da norma posta. Compete ao hermenêuta, então, leciona José Eduardo Soares de Melo, “precisar um determinado critério”, embora se trate de um conceito indeterminado, “vago, impreciso, flutuante ao sabor do tempo, dos costumes e dosado por flexibilidade”.

Como pressuposto metodológico, José Eduardo Soares de Melo argumenta que, ao longo da história, algumas correntes filosóficas discutiram de modo diverso as questões morais, tais como os utilitaristas, sentimentais e racionais e afirma, sinteticamente, que as doutrinas se baseariam em Deus, no dever, na felicidade ou no interesse geral, na força e no pragmatismo. Deixa a entender, porém, sua preferência pela argumentação a partir da teoria tridimensional do direito, ao invés do “rigoroso positivismo jurídico”, integrando por circunstâncias morais o fato, o valor e a norma.

A utilização por José Eduardo Soares de Melo da teoria tridimensional do direito já revela uma forma de abordar o tema diferenciada em relação aos demais autores citados – Ives Gandra da Silva Martins e Hugo de Brito Machado – uma vez que intenta estabelecer um instrumental de análise pelo qual partirá para desenvolver o tema da moralidade tributária. Ao invés de partir da filosofia moral, prefere partir da teoria tridimensional do direito, difundida entre nós por Miguel Reale. O problema dessa abordagem metodológica, em uma reflexão preliminar, é que a teoria tridimensional tem por finalidade desaguar na normatividade positivada, o que acaba por conduzir os debates ao que está expresso na lei. Ela não sugere um método

⁷² MELO, José Eduardo Soares. O princípio da Moralidade no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *O Princípio da Moralidade Tributária*. 2ª ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 103-119.

dialético circular de retorno aos fatos, para uma nova reflexão, de modo que fato e norma se influenciem mutuamente, pelas percepções do intérprete, na busca pelo sentido do Direito. A teoria tridimensional faz com que haja uma evolução hierárquica-vertical na interpretação do sentido jurídico normativo, desaguando na subjetividade daquele que interpreta, em uma postura metodológica estrutural inflexível. Ao não se retornar aos fatos por meio de uma dialética, tal qual, por exemplo, a maiêutica socrática,⁷³ agora influenciados pela norma, deixa-se de lado a possibilidade da busca por uma verdade mais próxima da realidade. É preciso, portanto, sempre retornar aos fatos e às normas dialeticamente, para que se busque uma aproximação tão perto possível com a realidade.

José Eduardo Soares de Melo coloca, contudo, a imoralidade administrativa um pouco além da simples desobediência à norma, o que poderia revelar a existência de algo além dela que pudesse influenciar o comportamento. Em seu ensaio, não é só o fato de descumprir a lei que gera uma violação à moralidade administrativa. A questão é relacionada com a ideia de “desvio do poder”, ou seja, “a utilização de meios ilícitos para atingir objetivos da Administração, mesmo que todos os elementos componentes do ato público guardem consonância (ainda que formal) com a norma”. A referência aos “meios ilícitos”, todavia, acaba por vincular a moralidade ao descumprimento da lei, retornando à confusão entre imoralidade e ilegalidade.

Na tentativa de concretizar um pouco mais sua reflexão e estabelecer um conteúdo para a moralidade administrativa, José Eduardo Soares de Melo explica que a violação ao princípio pode ser configurada com práticas da administração “atentatórias aos bons costumes, na ofensa às regras de boa administração (falta de espírito público e presteza ao servir à comunidade), na deslealdade e na surpresa”. Tal qual ocorreu com Hugo de Brito Machado, a tentativa de delimitar o conteúdo resta vaga, permitindo sua aplicação em qualquer situação em que haja a violação legal. O que acaba por confundir, novamente, a violação da moralidade com a violação da lei, unicamente, fazendo com quem o algo além da norma que havíamos imaginado em seu pensamento, retornasse à própria legalidade.

A dificuldade de estabelecer uma ligação com a realidade é sentida também nas ocasiões em que busca apoio na doutrina administrativa. José Eduardo Soares de

⁷³ A maiêutica era o método socrático de argumentação que consistia fazer com que o interlocutor chegasse ao próprio equívoco de suas afirmações, por meio da dialética, da discussão no diálogo, dando luz às próprias ideias. (cf. MARCONDES, Danilo. *Iniciação à História da Filosofia*. Dos Pré-Socráticos a Wittgenstein. 9. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2005, p. 48).

Melo se vale de três ideias distintas, vinculando-as à moralidade administrativa: probidade administrativa, impessoalidade e isonomia. Segundo seu entendimento “A moralidade mantém íntima conotação com o postulado da probidade administrativa, e enlaça-se com o princípio da impessoalidade estigmatizado pela ausência de subjetividade”. Conclui, daí, que essas assertivas estão em plena consonância com o dogma da isonomia”. O liame novamente não foi demonstrado, o que sugere que se deva haver uma investigação mais profunda de como ocorre, ou mesmo se realmente há a necessidade dessa ligação.

Ainda dentro de uma reflexão a partir do direito administrativo, em especial da teoria dos atos administrativos, José Eduardo Soares de Melo deixa consignado que “A imoralidade é mais facilmente configurada nos atos discricionários, em que se comete a faculdade ao administrador de agir segundo critérios de conveniência e oportunidade”. Ao passo que nos atos vinculados não haveria “margem de liberdade” para o cumprimento das obrigações administrativas. Esse posicionamento acaba por admitir que se houver uma rígida determinação de atuar prevista em lei, não haverá possibilidade de violação da moralidade, o que acaba por vinculá-la à legalidade, novamente. Assim, se houver um ato vinculado previsto em lei, será suficiente a observância do seu comando para agir de acordo com a moralidade. O agente que cumpre a lei, nunca terá agido contra a moralidade. O resultado dessa teoria, embora com certeza não esteja na intensão do seu pensamento e, com certeza, de nenhum autor brasileiro, torna-se semelhante com a produzida no julgamento dos nazistas na Segunda Guerra Mundial: desde que se esteja dentro de uma certa ordem, não haverá responsabilidade. A história mostrou o erro desta premissa.

José Eduardo Soares de Melo, partindo do pressuposto de que a atividade tributária é “plenamente vinculada”, leciona que nos casos em que há o reconhecimento da inconstitucionalidade de normas, bem como de jurisprudência pacífica do Judiciário em matéria tributária, deve a Administração Tributária mudar seus procedimentos para se adequar às novas diretrizes. Esse comportamento deve ser adotado mesmo em decisões pacíficas proferidas pelos órgãos colegiados administrativos. Essa situação é a mesma identificada por Hugo de Brito Machado, ao qual mencionamos linhas atrás e que já conta com um aceno em sentido contrário, ao menos em âmbito federal.

Outras hipóteses citadas por José Eduardo Soares de Melo também dizem respeito a situações de ilegalidade, não propriamente de imoralidade. São os casos de

ajuizamento de execução fiscal quando há depósito judicial ou administrativo ou quando se promove penhora de bens do contribuinte, mesmo já havendo o parcelamento de tais débitos. Na primeira hipótese existe o art. 151, II do CTN regendo a matéria e na segunda o inciso VI do mesmo dispositivo. José Eduardo Soares de Melo cita, ainda, a decretação de pena de perdimento de bens ou apreensão quando já há a cobrança da dívida (súmula 323 STF), declaração de devedor remisso, interdição de estabelecimento (sumula 70 STF), em desrespeito aos incisos XII e XXII do art. 5º da Constituição. Conclui de forma bem abstrata assentando que o princípio da moralidade pública administrativa, contido no art. 37 da Constituição, é respeitado pelos agentes quando há “a observância de atos reveladores de bons costumes, a presteza no serviço à comunidade, a lealdade no trato com os contribuintes, a ausência de favoritismo e perseguições”.

Essa obra coletiva a qual vimos nos referindo neste tópico – *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário* – possui um relatório ao final, que trata da conclusão a que chegaram os mais de 200 estudiosos que participaram do evento que lhe deu origem, ou seja, o XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, organizado pelo Centro de Extensão Universitária. De acordo com o relatório, elaborado por três comissões e aprovado em Plenário daquele Simpósio, o princípio da moralidade administrativa “determina que a atuação da administração pública visa à realização do bem comum, deve sempre permear os atos dos agentes públicos inclusive quando aplicam outros princípios constitucionais”, tais como legalidade, impessoalidade e publicidade e deve, ainda, “impedir atos que impliquem atraso ou desvio de poder”.⁷⁴

O que chama atenção na definição acima narrada é a vinculação do conteúdo da moralidade administrativa a uma ideia de respeito ao “bem comum”. Expressões como “bem comum” necessitam de melhor aprofundamento sob pena de tudo que se fizer em nome do Estado ser nela fundamentada. Intuitivamente, bem comum pressupõe algo que está ligado à maioria, pois somente é “comum” aquilo que aparece muitas vezes, em uma perspectiva quantitativa, em princípio. Logo, é possível questionar se o “bem comum” é tudo aquilo que beneficia a maior quantidade possível de cidadãos? O “bem comum” é aquilo que satisfaz de forma “organizada” e “eficiente” a maior parte da sociedade, ou seja, em respeito a lei e sem abuso de poder?

⁷⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Moralidade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 281.

Essas questões nos levam a crer que a moralidade administrativa não pode ser diretamente transplantada para o campo tributário – ao menos não com base na doutrina produzida até o momento - uma vez que se trata de um princípio que foi percebido somente em uma perspectiva, qual seja: o comportamento do agente público. A moralidade tributária, pois, deve partir do próprio sistema constitucional que pressupõe uma dialética envolvendo a sociedade de forma conglobada. Da mesma forma que a conduta do administrador deve se pautar pela moralidade tributária, a do contribuinte deve seguir a mesma linha. O desenvolvimento da teoria da moralidade no campo administrativo a partir do art. 37 tem a dificuldade de ser limitador e desconsiderar a contemporaneidade que coloca no mesmo lado sociedade e Estado em busca da justiça na tributação. Uma atuação colaborativa, que deixa de partir da pressuposição do conflito, para encontrar soluções alternativas à massificação das lides que decorrem da tributação. É preciso, então, buscar amparos em outros instrumentais de análise para que a fundamentação jurídica seja mais coerente com a realidade.

É possível citar exemplos concretos onde poderia haver uma reflexão à luz da moralidade tributária e que não é tão simples de serem solucionados pelas concepções descritas acima. Exemplificando, haveria ou não um comportamento moral do Estado que tributa, por meio de ITR, as terras dos remanescentes de quilombolas? De acordo com a Constituição Federal, art. 216, constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira. Dentre esses bens se incluem os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico. No § 5º do mesmo dispositivo, a Constituição determina que ficam tombados todos os documentos e os sítios detentores de reminiscências históricas dos antigos quilombos. No art. 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias está dito que “aos remanescentes das comunidades dos quilombos que estejam ocupando suas terras é reconhecida a propriedade definitiva, devendo o Estado emitir-lhes os títulos respectivos.” A Lei 9.393/96, que regula o ITR, todavia, ao ser elaborada não dispôs acerca das terras dos quilombolas. Apenas menciona isenções para o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária ou ao conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário cuja área não

ultrapasse o tamanho das glebas rurais imunes, o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros e não possua imóvel urbano.

A questão está judicializada, na medida em que a União cobra na justiça vultosa quantia de ITR de tais áreas, localizadas no Pará, não obstante viverem nelas comunidades de remanescentes de quilombolas, cujos moradores vivem da extração do açaí e da mandioca, além da pesca e produção de artesanato em cerâmica, com um rendimento de menos de um salário mínimo por mês. De fato, a questão não é unicamente legal, mas sim é possível discuti-la do ponto de vista da própria moralidade tributária. Não uma moralidade tributária vinculada ao comportamento da administração, como a extraída da moralidade administrativa, e desenvolvida pela doutrina tributária narrada linhas atrás. Mas, uma moralidade que legitima o próprio sistema tributário desejado constitucionalmente. Existe, portanto, na Constituição a proteção de determinado modo de ser, determinada cultura, que se consubstancia em patrimônio histórico brasileiro. Se formos partir da ideia de “bem comum”, ou mesmo ideia de “não agir com abuso” e de “respeito a lei” não haveria razão para se discutir o tema, na medida em que não existia na legislação originária que instituiu o ITR norma que concedesse isenção tributária a tais terras. Tanto é assim que no fim de 2014 foi publicada a Lei 13.043,⁷⁵ visando encerrar o litígio, estabelecendo que os imóveis oficialmente reconhecidos como áreas ocupadas por remanescentes de comunidades de quilombos seriam isentos e cancelados os débitos. Esta lei, todavia, não impede o debate sobre os fundamentos de uma tributação justa.

2.3. A Moralidade é Primordialmente Debatida sob o Enfoque do Direito Administrativo

A par do campo próprio da filosofia do direito, que estudou o tema de um modo mais abrangente, a moralidade foi mais pragmaticamente estudada pelo Direito Administrativo, conforme salientamos. A justificativa se deve ao fato de nossa Constituição de 1988 ter trazido expressamente a moralidade como um dos princípios a serem obedecidos pela Administração Pública. A própria doutrina tributária que se debruçou sobre o tema, mencionada linhas atrás, colheu no direito administrativo as premissas para sua reflexão.

⁷⁵ A Lei 13.043/2014 incluiu o art. 3-A e parágrafos à Lei 9.393/96.

A doutrina que trata a moralidade tributária, sob outro enfoque, o da justiça, também bebe nas fontes do direito administrativo para desenvolver seu raciocínio,⁷⁶ daí a importância de seu estudo a fim de saber em que momento se ganha um sentido próprio de moralidade em direito tributário, ou ao menos, onde se pode ampliar aquela percepção para que se tenha a moralidade como legitimadora do próprio sistema tributário e não somente do comportamento do agente da administração pública.

A ideia da moralidade administrativa foi inicialmente defendida na França como justificativa para a criação do Conselho de Estado contra a figura do desvio de poder.⁷⁷ Deve-se a Maurice Hauriou o primeiro desenvolvimento do tema da moralidade no campo do direito administrativo e a própria menção ao termo.⁷⁸ O estudo sobre a personalidade moral do Estado integra um estudo mais amplo que diz respeito a própria teoria da instituição de Hauriou. Para Hauriou, uma teoria completa da instituição deve considerar um estudo sobre a instituição enquanto "coisa social objetiva", um estudo sobre "operação representativa", meio jurídico pelo qual vivem as instituições, e, por fim, um estudo da instituição corporativa ou da pessoa moral. Hauriou conceitua instituição como "todo o elemento da sociedade cuja duração não depende da vontade subjetiva de indivíduos determinados".⁷⁹ Seu conceito negativo é bem amplo e abarca desde monarquias até agrupamentos sociais como a família. Pessoa moral, segundo a definição de Hauriou, consubstancia-se em um "corpo constituído, no interior do qual se manifesta um caráter moral". Daí a influência, sobre a doutrina administrativa e tributária, de que a moralidade administrativa se extrai do comportamento interno que emana da própria administração pública.

Hauriou compara o Estado moderno à Cidade Antiga para afirmar que se trata de um corpo constituído, porque tem uma base de organização representativa, sendo governado por órgãos que são representantes, mas com caráter corporativo mais evidente que a Cidade Antiga, pois tem mais governo representativo e menos governo direto da Assembléia popular. "Este corpo constituído", adverte Hauriou, "não tem tão somente uma individualidade de fato, como sistema de órgãos, cada um

⁷⁶ cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 18.

⁷⁷ SOBRINHO, Manoel de Oliveira Franco. *O Controle da Moralidade Administrativa*. São Paulo: Saraiva, 1974, p.5.

⁷⁸ SOBRINHO, Manoel de Oliveira Franco. Op. cit., p. 52.

⁷⁹ HAURIU, Maurice. *Principios de Derecho Publico Y Constitucional*. Tradução, estudo preliminar e notas de Carlos Ruiz del Castillo. Madrid: Editorial Reus, 1927, p. 83.

dos quais representa o todo; tem, ademais, a pretensão de realizar uma individualidade espiritual, definida por meio de estatutos".⁸⁰

O Estado, enquanto corpo constituído, é apenas o primeiro elemento da pessoa moral. É preciso, assim, que se manifeste em seu interior um caráter moral. Para Hauriou, graças ao desenvolvimento da liberdade política, essa manifestação vai se produzir. "Este progresso será a organização formal da responsabilidade política dos órgãos do governo, com relação aos membros do grupo. A responsabilidade é o grande fenômeno moral, porque é a contrapartida prática da liberdade". A ideia, portanto, é que o Estado responda perante a opinião pública, a medida em que é interpelado em seus argumentos e se interioriza a ideia de responsabilidade. Ensina Hauriou que "os progressos da liberdade política e da democracia produzem o efeito de interiorizar o sentimento da responsabilidade política dos órgãos nas consciências de todos os membros do grupo".⁸¹ Isso porque faz nascer a soberania nacional, entendida esta não como uma nação considerada como entidade coletiva, mas, sim, como soberania individual dos cidadãos, ou seja, no sentido de que os cidadãos são proprietários do próprio governo, do sentimento de propriedade da coisa pública.

Das lições de Hauriou é possível extrair uma ideia de dialética entre sociedade e Estado para formar o próprio sentido de moralidade. Não se trata, como se propagou em princípio, de se ter a moralidade unicamente como um comportamento que se extrai do simples atuar da Administração Pública. Significa dizer que a moralidade administrativa não deve ser entendida como produzida unilateralmente a partir da conduta qualquer da Administração, extraída de suas deliberações internas. A moralidade administrativa deve ser vista como algo que vai além do próprio comportamento da Administração e que recebe os influxos da sociedade para a formação de seu sentido. A doutrina administrativa brasileira parte de Hauriou para construir o princípio da moralidade administrativa.

Celso Antonio Bandeira de Mello leciona que, por conta do princípio da moralidade administrativa, a Administração e seus agentes devem atuar em conformidade com princípios éticos.⁸² O princípio, no seu entender, assumiu contornos de "pautas jurídicas". Compreenderia no âmbito do princípio da moralidade administrativa, então, os princípios da lealdade e da boa-fé, de modo que a

⁸⁰ HAURIU, Maurice. Op. cit., p. 526.

⁸¹ HAURIU, Maurice. Op. cit., p. 530.

⁸² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.115.

Administração deve proceder com “sinceridade e lhanza”. Estaria vedado, deste modo, “qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos”. A partir desta visão, criou-se a orientação de que os entendimentos firmados pela Administração em determinada matéria não podem ser alterados ou modificados para sancionar ou agravar a situação do administrado. A tais entendimentos deve ser dada ampla publicidade, quando então poderão ser aplicados para o futuro.⁸³

Diogo de Figueiredo Moreira Neto trata o princípio da moralidade administrativa como um “aspecto específico e singular do *princípio da licitude*”.⁸⁴ Relembra, assim, quatro disposições constitucionais que tratam especificamente do princípio: o art. 37, *caput*, que o traz expressamente; o art. 5º, LXXIII, que o traz como condição de validade do ato do Poder Público; o art. 85, V, ao tratar da probidade na administração como valor inviolável pelo Presidente da República e, por fim, o art. 37 § 4º que comina com a suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade de bens, ressarcimento ao erário, os atos que atentem contra a probidade na administração.⁸⁵

Para Diogo de Figueiredo Moreira Neto, a moralidade administrativa é uma “espécie diferenciada da *moral comum*”, derivando dos conceitos de legitimidade política e finalidade pública. Para que o administrador viole este princípio, então, bastaria que agisse com desvio de finalidade, sem finalidade pública ou com deficiente finalidade pública, o que acarretaria a anulação do ato do Poder Público.⁸⁶

2.4. A Moralidade no Direito Tributário sob o Enfoque da Justiça

A moralidade tributária é algo complexo de se lidar na seara tributária, não só no Brasil, mas em outras partes do mundo. Na Alemanha, por exemplo, o Sindicato Fiscal Alemão se queixa da deficiente moralidade fiscal de muitos cidadãos. A Federação de contribuintes, de outro lado, rebate a crítica alegando que a falta de moralidade do contribuinte decorre da falta de moralidade do próprio Estado.⁸⁷ Quem narra a situação é Klaus Tipke, autor mais influente sobre o tema da moralidade

⁸³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Op. cit., p. 116.

⁸⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*: parte introdutória, parte geral e parte especial. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 104.

⁸⁵ MOREIRA NETO, D. F. Op. cit., p. 105.

⁸⁶ MOREIRA NETO, D. F. Op. cit., p. 105.

⁸⁷ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado Y De Los Contribuyentes*. Tradução para o espanhol de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 21.

tributária entre nós, por conta do seu “Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes”, traduzido para o espanhol e para o português. Os estudos de Klaus Tipke não pretendem ser algo metafísico estranho à prática, o que já afasta o preconceito de quem entende que as questões sobre moralidade ficariam reservadas a um campo abstrato e pré-jurídico. Daí a importância do seu pensamento para o desenvolvimento do tema, na medida em que confronta o campo teórico com a realidade a todo momento.

Essa polaridade – Estado, de um lado, contribuinte, de outro - revela a necessidade de se delimitar o campo de atuação da moralidade tributária, a fim de que não se banalize sua força normativa, tal qual aconteceu em certo momento do desenvolvimento teórico jurídico com o princípio da dignidade da pessoa humana. Este importante princípio serviu para balizar qualquer assunto dentro do direito. Até mesmo em situações em que a regra a incidir no caso era bastante clara, dispensando a ponderação em torno de seu comando.

A moralidade tributária pode ser vista sob diversos ângulos. Pode ser vista sob a perspectiva dos impostos existentes em determinado ordenamento jurídico. Neste caso, seria importante refletir quais impostos atenderiam melhor uma ideia de moralidade que se quer ter em um dado sistema jurídico.

Na perspectiva do contribuinte, por exemplo, atentaria contra a moralidade aquele que se vale de informação que sabe não ser verdadeira - contando com a demora na fiscalização que descobrirá com o tempo a fraude - só para evitar a cobrança imediata do tributo?

A moralidade tributária pode ser vista, também, pelo ângulo dos agentes que atuam em determinado sistema jurídico. Neste caso, a reflexão se volta para o próprio comportamento dos agentes do Estado e do contribuinte em torno da tributação. Atenta contra a moralidade o comportamento do agente do Estado que insiste em recorrer judicialmente em uma demanda que sabe estar fadada ao fracasso, somente para protelar a vitória do contribuinte? A moralidade tributária pode ser observada, também, a partir dos Poderes que compõe a República. Aqui a reflexão seria em torno da exteriorização advinda dos atos dos Poderes Executivos, Legislativo e Judiciário.

A moralidade tributária pode ser estudada, ainda, a partir das reflexões inerentes a sua justificativa. O que justificaria a atuação de acordo com a moralidade tributária? Ela se basearia em princípios ou regras universais ou se basearia na Constituição de cada Estado? Ela se fundamentaria em argumentações metafísicas?

Se fundamentaria no próprio comportamento social? Ou se fundamentaria em elementos valorados socialmente, aptos a sofrerem a incidência da tributação?

Indo a um campo mais restrito da fundamentação, a moralidade tributária pode ser estudada sob a perspectiva de que princípios melhor a atenderiam. A capacidade contributiva seria o melhor princípio para justificar um sistema que respeita a moralidade tributária? A Igualdade, legalidade, eficiência, impessoalidade, capitação, equivalência, reciprocidade, do benefício seriam os melhores princípios?

A moralidade tributária pode ser observada tendo como objeto a política fiscal. Será que determinados benefícios fiscais se justificam no panorama atual que se encontra o desenvolvimento de determinado Estado? Para onde deveriam ir os recursos relacionados à tributação? No Chile houve um grande acordo para destinar no orçamento u\$s 8.300 milhões para a educação pública, decorrentes do aumento de 20% a 27% dos impostos das empresas. Quanto se destina no Brasil? No âmbito de uma política fiscal que atenda a moralidade tributária, ao menos uma parcela da arrecadação deve ser destinada aos gastos com o mínimo existencial, vinculadamente?

A moralidade tributária pode servir da análise para as reflexões sobre a distribuição de renda. A Justiça se garante mediante a igualdade perante a lei, que no Direito Tributário seria a repartição igual da carga tributária. Para tanto é necessário um parâmetro de comparação adequado à realidade. Somente quem estiver familiarizado com essa realidade poderá encontrar esse princípio adequado. Deve também estar despedido de seus interesses e considerar as consequências das respostas encontradas.⁸⁸

Ensina Klaus Tipke que existe um princípio fundamental de que derivaria todos os outros. A construção de um dado sistema tributário, pois, não pode elevar-se no vazio, já que tem um fundamento empírico que se relaciona com a realidade e deriva de um princípio ético fundamental. Assim, “do princípio fundamental devem deduzir-se subprincípios e, em último caso, preceitos concretos”.⁸⁹

Algumas questões são levantadas em sua obra que envolvem a moralidade tributária e podem ser tidas como um primeiro passo para entender o problema, tais como: que impostos permitem distribuir com igualdade a carga tributária global e quais não? Como se pode justificar uma distribuição desigual da carga tributária

⁸⁸ Klaus Tipke. Op. cit. p. 32-34.

⁸⁹ Klaus Tipke. Op. cit., p. 31.

global?⁹⁰ Aborda a questão não somente no âmbito do comportamento do Estado-Administração, mas também do âmbito legislativo, judicial e do contribuinte.

Na perspectiva do cidadão, Klaus Tipke questiona em que medida se adéqua à moralidade tributária o comportamento do contribuinte que não cumpre as leis tributárias: (i) por considerá-las injustas ou inconstitucionais (ii) porque outros contribuintes não realizam o pagamento do imposto de modo massivo; (iii) porque consideram que o Estado gasta mal os recursos públicos; (iv) porque não entendem o texto da lei e as questões levantadas nas declarações tributárias.

No âmbito do Estado, Klaus Tipke questiona se a Administração ou o Legislativo não estariam atuando contra a moralidade tributária ao desperdiçar os recursos públicos. Parte de diversos questionamento para desenvolver o tema. O Executivo, de outro lado, respeitaria a moralidade tributária quando não aplica as leis tributárias com fundamento na igualdade, mas se deixa levar por considerações arrecadatórias? Questiona, também, se poderia haver uma penalidade para o desperdício de recursos tributários, mesmo que não se tenha feito até o momento. Como se poderia, então, distinguir o uso legítimo dos recursos públicos de seu desperdício?⁹¹

Do ponto de vista da legislação, Klaus Tipke leciona que se deve buscar um princípio tributário objetivamente justo a todos os impostos com fins fiscais. Não se deve, de outra sorte, se satisfazer com fórmulas vazias que nada acrescentam à ideia de justiça. Não se deve, também, se contentar com um conjunto de valores médios para a solução dos conflitos, embora reconheça que o valor médio resulta adequado para a prática profissional.⁹² Em verdade, o que afirma Klaus Tipke é que a justiça na cobrança dos tributos pressupõe um conjunto de valores, princípios e regras, que, uma vez descumpridas, acarretam a criação de privilégios ou discriminações. Para se chegar a ela, segundo Klaus Tipke, é preciso um conjunto de um ou mais princípios fundamentais e subprincípios adequados à realidade.⁹³

É preciso, portanto, conhecer a realidade em que se vive para encontrar um princípio adequado. Klaus Tipke critica a possibilidade de uma busca pelo princípio resultar em algo relativo, ou mesmo subjetivo. Sugere que se analise as consequências do princípio eleito para solucionar a situação, a fim de que se mensure se o resultado

⁹⁰ TIPKE, Klaus. Op. cit., p. 22.

⁹¹ Ibidem.

⁹² TIPKE, Klaus. Op. cit., p. 29.

⁹³ TIPKE, Klaus. Op. cit., p. 30.

encontrado não seria absurdo.⁹⁴ Entende que “seria uma visão limitada e demasiada centralizada na Constituição pensar que os princípios adequados à realidade só podem deduzir-se da Constituição, como pressupõem alguns constitucionalistas”.⁹⁵ Por se tratar de uma construção mental, um sistema tributário justo tem fundamento em base empírica e deriva de um princípio ético fundamental, o que pode dar ensejo a valorações que vão além da norma, para que se saiba se a mesma é de acordo com a moralidade.

A base empírica, por seu turno, serviria para identificar o fato de que os impostos só podem ser extraídos a partir da renda acumulada ou do patrimônio. Segundo Klaus Tipke, “toda renda percebida que não é objeto de consumo passa a ser renda acumulada ou – em outras palavras – patrimônio”.⁹⁶ Um sistema tributário justo, deste modo, deve partir do pressuposto de que somente existe uma fonte impositiva: a renda (no caso das empresas, o lucro).⁹⁷

Quanto às consequências éticas, deve-se buscar um princípio unitário que tenha como pressuposto o fato de que somente é possível o pagamento de tributos com base na renda disponível.⁹⁸ Nessa perspectiva, Klaus Tipke salienta que somente o princípio da capacidade econômica poderia atender a esse mister, mas somente aos impostos com fins fiscais. Segundo leciona, “Hoje se reconhece ampla e universalmente que o princípio da capacidade econômica é o princípio fundamental adequado à realidade, aplicável a todos os impostos com fins fiscais”.⁹⁹

Embora Klaus Tipke afirme que “O princípio da capacidade econômica é o único princípio fundamental que respeita todos os direitos humanos fundamentais das Constituições do Estado Social de Direito”¹⁰⁰, é preciso ter cautela nessa assertiva. Uma violação da correta distribuição de renda a partir da concessão de benefícios fiscais indevidos, por exemplo, tem o condão de atingir direitos fundamentais. Se o princípio da capacidade contributiva não interfere na concessão de benefícios fiscais, como se pode tê-lo como único princípio apto a garantir e respeitar todos os direitos fundamentais? Em que pese possa respeitar os direitos fundamentais em sua aplicação, o mesmo não se pode dizer como motor de garantia de um sistema

⁹⁴ Ibidem.

⁹⁵ TIPKE, Klaus. Op. cit., p. 31.

⁹⁶ Ibidem.

⁹⁷ TIPKE, Klaus. Op. cit., p. 32.

⁹⁸ Ibidem.

⁹⁹ TIPKE, Klaus. Op. cit., p. 33.

¹⁰⁰ TIPKE, Klaus. Op. cit., p. 34.

tributário justo. Isso porque ele não é considerado nesse aspecto. O princípio da capacidade contributiva, por não evitar e nem balizar certas situações na tributação, acaba por se consubstanciar como mais um do sistema tributário, que não pode ser elevado à categoria de principal princípio do sistema, do qual os demais poderiam derivar. Outros poderiam atender melhor essa função de modo uniforme e mais justo, como a própria moralidade tributária.

Klaus Tipke, ao acolher o princípio da capacidade econômica¹⁰¹ como aquele que melhor fundamenta a imposição tributária, alude que esta capacidade está limitada pelo mínimo existencial e por deveres particulares inevitáveis. Isso não significa, ressalta, que se possa tributar tudo o que sobra.¹⁰² Adverte, contudo, que, em um procedimento de massas, na medida do possível, se deve ter em conta a capacidade econômica individual, não a capacidade econômica média dos grupos sociais.¹⁰³

Outro autor, especificamente no campo tributário, que tem se preocupado com a ética na tributação, ainda na literatura estrangeira, é o italiano Franco Gallo. Um dos principais fundamentos daqueles que atuam de modo agressivo contra a carga tributária ou mesmo contra a tributação em si é a argumentação em torno da propriedade privada. A tributação viola o direito de propriedade. Para Franco Gallo, todavia, o tributo representa um dos mais importantes instrumentos à disposição do Estado para a redistribuição de riqueza. Seu trabalho se desenvolve afastando-se de concepções neoliberais que tratam o sistema tributário como neutro em relação ao mercado, baseado no "critério" do benefício e direitos patrimoniais. Sua concepção parte dos princípios, éticos e jurídicos, de igualdade, solidariedade e sustentabilidade. De acordo com suas premissas, fundamentado em um pensamento liberal solidário, salienta que "a repartição dos encargos públicos se pode realizar também mediante o instrumento tributário incidindo e modificando com a lei o mercado".¹⁰⁴

Franco Gallo esclarece que seu trabalho parte de duas premissas: que o mercado não é o único instrumento de redistribuição de riqueza e que os direitos patrimoniais não são absolutos, embora constitucionalmente garantidos. Os tributos

¹⁰¹ Klaus Tipke fala em capacidade econômica e capacidade econômica impositiva, para distinguir a que leva em conta o mínimo existencial e os deveres inadiáveis (Cf. TIPKE, K. Op. cit., p. 35). A distinção se correlaciona ao que se entende por capacidade econômica e capacidade contributiva no Brasil. Onde a primeira não levaria em consideração os gastos essenciais para a sobrevivência.

¹⁰² TIPKE, Klaus. Op. cit., p. 35.

¹⁰³ TIPKE, Klaus. Op. cit., p. 35.

¹⁰⁴ GALLO, Franco. *Las Razones del Fisco: ética y justicia en los tributos*. Tradução de José A. Rozas Valdés e Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 37-38.

não podem ser vistos unicamente em sua forma negativa como o preço que se paga para usufruir de direitos. Como se disse alhures, não podem ser vistos somente como o preço da liberdade. É preciso vê-lo como um instrumento de que se vale o Estado para repartir as despesas públicas, tendo como fim a superação das desigualdades e dos desequilíbrios sócio-econômicos.¹⁰⁵

Um ponto interessante levantado em sua obra se refere à crise que abate a figura do imposto de renda como instrumento redistributivo. Em razão desse fenômeno, Franco Gallo cunha o termo "interclassismo fiscal". Esse termo - denominado pela OCDE como *churning* - significa a identificação de diversas funções na figura do indivíduo e do núcleo familiar, como a de trabalhador dependente, empresário, trabalhador autônomo, capitalista e proprietário. Esse fenômeno dificulta a atuação redistributiva, tendo em vista que um determinado contribuinte pode ser beneficiado por um regime fiscal, mas, contudo, ser prejudicado por outro. De outro lado, algum contribuinte, por ter sua renda advinda de diversas fontes de diferentes classes, pode se beneficiar de uma proteção corporativa das diferentes classes.¹⁰⁶

Franco Gallo descreve um determinado cenário para a tributação que será objeto de preocupação de sua obra: a existência de um neoliberalismo que defende a neutralidade do sistema tributário em relação ao mercado, a supervalorização da propriedade, intervenção mínima do Estado, a tributação contraprestacional e proporcional; a preponderância de uma perspectiva negativa da função tributária e a existência do "interclassismo fiscal" que dificulta a intervenção estatal de forma redistributiva. Acena, contudo, com uma proposta: coordenar as medidas de apoio e liberação às famílias, que se refiram aos gastos, com outras, apenas fiscais, destinadas a realinhar a tributação sobre a renda e o patrimônio. Tudo baseado em um modelo de progressividade substancial que reconheça "impostos negativos" às categorias de contribuintes mais debilitadas, que reduza o número dos tipos impositivos e das escalas, diferencie de forma adequada as reduções e deduções e observe objetivos razoáveis de discriminações qualitativas.

Tanto as reflexões de Klaus Tipke, quanto as preocupações de Franco Gallo são apenas indícios de que a moralidade tributária já ganha há algum tempo espaço no âmbito jurídico de modo profundo e realístico. No Brasil, o tema também vem

¹⁰⁵ GALLO, Franco. *Las Razones del Fisco*, p. 40.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 41-42.

ganhando corpo por esse novo enfoque mais abrangente, que não se limita ao campo do comportamento do agente estatal, tampouco de uma reflexão baseada exclusivamente na interpretação dos sentidos das palavras da norma. O grande expoente é Ricardo Lobo Torres que há muito vem tratando do tema de modo isolado na doutrina pátria.

Ricardo Lobo Torres, ao tratar da questão relacionada à moral tributária, aborda o tema a partir da *moral social*. A moral social segue duas grandes vertentes: a do kantismo e a do empirismo inglês. “Em Kant a moral é autônoma, no sentido de que não depende da religião e é obtida através do consenso. Na vertente inglesa, principalmente na linha de Hume, a moral social se baseia no consenso dos cidadãos obtido na experiência histórica”.¹⁰⁷ A adesão à moral social não foi simples, uma vez que o Brasil permanecia imbuído de uma ética salvacionista, persistindo até os dias atuais. Disso decorre uma tributação presa à moralidade privada, decorrente de relações comutativas e mantendo natureza contraprestacional fundada no benefício que dela se recebe.¹⁰⁸ “O Estado, por seu turno,” adverte Ricardo Lobo Torres “continua a se apropriar da parcela da economia societal como coisa privada, sem se preocupar com a destinação pública do produto arrecadado e com a incidência fundada na ideia de justiça”.

Esses autores demonstram que é possível enfrentar o tema sob um novo enfoque que vai além do estudo unicamente do comportamento do agente público em cotejo com a legalidade. É possível enfrentar o tema a partir das concepções de justiça e também da filosofia moral, em diversos aspectos.

3. CONCLUSÃO

Com o presente trabalho não se pretendeu, neste momento inicial, estabelecer um conceito ou uma ideia do que seria moralidade tributária mas, sim, demonstrar que existe espaço para o desenvolvimento dos estudos sobre o tema da fundamentação da tributação a partir da moralidade tributária. Não somente sob um enfoque metafísico, mas, também, aliando a abstração com a realidade. A tributação e o próprio direito tributário não precisam ficar delimitados por uma discussão –

¹⁰⁷ TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. 2 Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.11.

¹⁰⁸ TORRES, R. L. Op. cit., p. 12.

importante no passado - sobre os sentidos que a palavra da norma podem ter a fim de se evitar a tributação.

A escassez de estudos relacionados à moralidade tributária impõe a necessidade de que se aprofunde o tema relacionado ao direito tributário brasileiro. A doutrina que tratou do tema, ressalvada algumas exceções, o fez com base no direito administrativo, sob um enfoque positivista e utilitarista. Essa perspectiva, em princípio, não é a mais adequada para tratar do tema, atualmente, na medida em que casos complexos podem deixar de ter uma justa apreciação. De outro lado, o tratamento do tema sob um olhar formalista, preso a concepções que pretendem maximizar o “bem comum”, pode acarretar prejuízo a direitos de minorias que nem sempre estão bem postos no cenário jurídico.

A Constituição de 1988, importante dizer, tem um viés pluralista na medida em que pretende abarcar diversas cosmovisões. Não é por outra razão que possui como alguns de seus objetivos fundamentais construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Essa postura constitucional impõe que se procure legitimar a tributação com enfoque na moralidade, que, por muito tempo, restou apartada do mundo jurídico.

A moralidade tributária, portanto, pode ser estudada sob várias perspectivas como, por exemplo, a partir da posição do Estado. Neste caso o estudo se basearia nas manifestações dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. A moralidade tributária poderia ser refletida, também, a partir da visão do contribuinte ou a partir de seus fundamentos, justificativas e valores ou, ainda, sob o enfoque da política fiscal ou de suas consequências éticas. Espaço não falta para o aprofundamento do tema.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ALEXY, Robert. *O Conceito e Validade do Direito*. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

_____; BULYGIN, Eugenio. *La pretensión de corrección del derecho: la polémica sobre la relación entre derecho y moral*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. *O Novo Direito Constitucional Brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

_____. *A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2004.

BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico*. Lições de Filosofia do Direito. Tradução e notas Márcio Pugliese, Edison Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

CHEVALLIER, Jacques. *O Estado Pós-Moderno*. Tradução de Marçal Justem Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

COSTA, Adriano Soares. *Teoria da Incidência da Norma Jurídica*. Crítica ao Realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo. RT, 2007.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

GALLO, Franco. *Las Razones del Fisco: ética y justicia en los tributos*. Tradução de José A. Rozas Valdés e Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.

HART, H. L. *O Conceito de Direito*. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

HAURIOU, Maurice. *Principios de Derecho Publico Y Constitucional*. Tradução, estudo preliminar e notas de Carlos Ruiz del Castillo. Madrid: Editorial Reus, 1927.

IPEA. Equidade Fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social. Comunicado nº 92, 19 maio 2011.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KYMLICKA, Will. Multiculturalismo Liberal e Direitos Humanos. In: SARMENTO, Daniel; IKAWA, Daniela; PIOVESAN, Flávia. (coord.) *Igualdade, Diferença e Direitos Humanos*. 2. Tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 217-246.

LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. por Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. O Princípio da Moralidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Moralidade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 62-71.

MARCONDES, Danilo. *Iniciação à História da Filosofia*. Dos Pré-Socráticos a Wittgenstein. 9. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2005.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da Moralidade no Direito Tributário. In: _____ (coord.). *O Princípio da Moralidade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 17-37.

_____. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 22^a ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares. O princípio da Moralidade no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *O Princípio da Moralidade Tributária*. 2^a ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 103-119.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (Brasil). *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: [s.n.], 1954.

NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional*. Teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica: nova retórica*. Tradução de Virgínia K. Pupi. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

QUEIROZ, Luís Cesar Sousa de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 223-60.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Lições Preliminares de Direito*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 306-7.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROCHA, Sergio André. O que é Formalismo Tributário? In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 45-60.

_____. O que é Formalismo Tributário?, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 227, p. 146-155, ago. 2014.

SANTIAGO, Julio Cesar. Os Benefícios Fiscais como Instrumento de Política Tributária e o Mito do “Favor Fiscal” na Jurisprudência do STF. In: HOLLANDA, Alessandra Almada de ... [et. al.]; CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. *Temas de Direito Fiscal*. Rio de Janeiro: Puc-Rio, 2014, vol. 1.

_____. A alíquota do SAT e os Conceitos Jurídicos Indeterminados no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 110, p. 133-150, maio/jun. 2013.

_____. A Importância do Princípio da Solidariedade no Direito Tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 106, p. 49-72, set./out. 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

SARMENTO, Daniel. *Por um Constitucionalismo Inclusivo: História constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo: RT, 1968.

SOBRINHO, Manoel de Oliveira Franco. *O Controle da Moralidade Administrativa*. São Paulo: Saraiva, 1974.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: constituição financeira, sistema tributários e estado fiscal*. Vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado Y De Los Contribuyentes*. Tradução para o espanhol de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. Tradução de Karin Praefke-Aires Coutinho. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.