

A ÉTICA COMO JUSTIÇA TRIBUTÁRIA (ETHICS AS TAX JUSTICE)

Autor: Adriano Alves Klein¹

Resumo: O presente trabalho realiza inicialmente um breve histórico sobre os diversos conceitos de ética e de justiça, considerando a intrínseca relação existente entre eles. Posteriormente, a abordagem é direcionada para o campo do direito tributário, verificando a ligação entre a ética e a justiça tributária, pautando-se especialmente na obra de Klaus Tipke – *Moral tributária del estado e de los contribuyentes* – uma vez que este autor é considerado um representante da fase que reconhece que há um mínimo ético que atua sobre a ordem jurídica positiva.

Palavras chaves: Ética; justiça; justiça tributária.

Abstract: This work initially performs a brief history of the various concepts of ethics and justice, considering the intrinsic relationship between them. Subsequently, the approach is directed to the field of tax law, checking the connection between ethics and tax justice, basing themselves especially in the work of Klaus Tipke - *Moral tributária del estado e de los contribuyentes* - since this author is considered a representative of the phase which recognizes that there is a minimum ethical acts on the positive order.

Keywords: Ethics; justice; tax justice.

1. Introdução

A convivência em sociedade é marcada por relações interpessoais e pelas decisões individuais tomadas frente aos problemas cotidianos.

Neste contexto, cada indivíduo trata de seus problemas práticos tomando aquelas decisões que julgam ser certas ou erradas, e que por consequência poderão influenciar outras pessoas, como um único indivíduo, vários, ou até mesmo grupos sociais.

Portanto, é perceptível que os indivíduos devem pautar o seu comportamento por normas que julgam mais apropriadas ou dignas de serem cumpridas, e que intimamente são reconhecidas como obrigatórias, levando o indivíduo a agir desta ou daquela maneira, gerando com isso, um julgamento no sentido de saber se a decisão foi moralmente acertada.²

Ainda que esse comportamento humano esteja vinculado à própria origem do homem como ser social, também está sujeito a variações comuns de uma época para outra,³ de uma sociedade para outra.⁴

¹ Mestrando em Direito Econômico e Social pela PUC/PR, Especialista em Direito Civil pelo Instituto Romeu Bacellar/Unibrasil, graduado em Direito pela PUC/PR, advogado e professor de graduação – e-mail: adrianoklein_adv@yahoo.com.br.

² SÁNCHEZ VÁSQUEZ, Adolfo. *Ética*. João Dell’Anna [Trad.]. 31.ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2010. p.16.

³ “No mundo antigo, a esfera da vida ética distinguia-se nitidamente dos costumes e saberes de ordem puramente técnica. No campo ético, religião, moral e direito formavam um todo coeso e indissociável, mas de validade rigorosamente limitada às fronteiras culturais de cada povo, ou civilização. As regras técnicas, ao contrário – a maneira de cultivar o solo e domesticar os animais, por exemplo – não

Conforme leciona Adolfo Sanches Vásquez a partir do momento em que o homem não apenas age moralmente, mas também inicia uma reflexão sobre esse comportamento prático, ocorre a passagem do plano da prática moral para o da teoria moral “em outras palavras, da moral efetiva, vivida, para a moral reflexa. Quando se verifica esta passagem, que coincide com o início do pensamento filosófico, já estamos propriamente na esfera dos problemas teóricos-morais ou éticos”.⁵

A caracterização dos problemas éticos se dá pela sua generalidade,⁶ sendo que o valor da teoria ética reside no que ela explica e não em eventuais prescrições ou recomendações com vistas à ação em situações concretas.⁷

Após estas breves considerações é possível definir a ética como “a teoria ou ciência do comportamento moral dos homens em sociedade. Ou seja, é ciência de uma forma específica de comportamento humano”.⁸

A ética “é o estudo do comportamento humano que diz respeito aos valores a luz da razão”.⁹

2. Breve histórico sobre ética¹⁰

Ainda que não seja intuito deste trabalho, tratar detalhadamente sobre os pensamentos filosóficos sobre a ética julga-se importante recordar brevemente como o conceito foi abordado em determinados momentos históricos, e que via de consequência, influenciaram e ainda continuam a influenciar a sociedade.

Para o ateniense Sócrates, a ética é racionalista, “segundo o que se depreende de uma longa passagem da *República* de Platão, Sócrates teria sido o primeiro pensador grego a ousar criticar a mitologia tradicional como modelo educativo para a juventude”.¹¹

Sócrates buscou fixar o princípio ético de que os homens são sempre pessoalmente responsáveis por seus atos ou omissões intencionais¹², portanto, “o homem age retamente quando conhece o bem e, conhecendo-o, não pode deixar de

tinham vinculação necessária com nenhum povo em particular” (COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. 2.ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p.99).

⁴ SÁNCHEZ VÁSQUEZ, Adolfo. Op.cit., p.17.

⁵ Id.

⁶ “Os problemas teóricos e os problemas práticos, no terreno moral, se diferenciam, portanto, mas não estão separados por uma barreira intransponível. As soluções que se dão aos primeiros não deixam de influir na colocação e na solução dos segundos, isto é, na própria prática moral; por sua vez, os problemas propostos pela moral prática, vivida, assim como as soluções, constituem a matéria de reflexão, o fato ao qual a teoria ética deve retornar constantemente para que não seja uma especulação estéril, mas sim a teoria de um modo efetivo, real, de comportamento do homem” (Ibid, p.19).

⁷ Ibid, p.17.

⁸ Ibid, p.23.

⁹ GONÇALVES, Jair. *Direito em questão: aspectos éticos*. Campo Grande: Editora UCDB, 2001. p.13).

¹⁰ “Os filólogos afirmam ser a *ética* termo originário do latim (*ethica*), bem como do grego (*ethiké*). Alguns preferem a origem grega de *ethos*, com *e* curto, traduzido por *costume, hábito, conduta, comportamento*; outros optam pelo *e* longo, que indica o sentido de *caráter* e modo de ser das pessoas – daí surgindo traduções latinas, nas formas *mos, mores*, que assumiram, em português, o termo *moral* na acepção de usos, costumes e comportamento das pessoas, fruto da convivência e da cultura *tribal*” (QUARESMA, Ruben de Azevedo. *Ética, direito e cidadania: Brasil sociopolítico e jurídico atual*. Curitiba: Juruá, 2008. p.57).

¹¹ COMPARATO, Fábio Konder. Op.cit., p.92.

¹² Id.

praticá-lo; por outro lado, aspirando ao bem, sente-se dono de si mesmo e, por conseguinte, é feliz”.¹³

Aristóteles¹⁴, discípulo de Platão, conhecido como o Estagirita (nascido na Estagira – Macedônia), tem a sua obra vinculada a conduta das pessoas considerando a *ética*¹⁵ e a *virtude* (ética das virtudes), “classificando as pessoas em função da sua capacidade de fazer, consoante o julgamento personalíssimo da consciência de estar praticando um ato bom ou mau”.¹⁶

Em sua obra, distinguiu duas classes de virtudes: as intelectuais ou *dianoéticas* e as práticas ou *éticas*, estas operam no irracional do homem, nas suas paixões e apetites, aquelas operam na parte racional, portanto, a virtude consiste no equilíbrio destes extremos.¹⁷ “Para Aristóteles, agir virtuosamente é agir com base na inclinação formada pelo cultivo das virtudes”.¹⁸

Já no contexto do cristianismo, Deus sempre foi e é entendido como um ser pessoal, onisciente, onipresente e todo-poderoso, portanto, o homem, criatura de Deus, deve orientar sua vida e seu comportamento em relação a Deus e em relação ao próximo propondo-se desta maneira, a igualdade entre todos, posto, serem filhos de um mesmo Pai.

O apóstolo Marcos em seu evangelho (12:29-31) ressalta claramente esse preceito divino: “Ouve, ó Israel, o Senhor, nosso Deus, é o único Senhor! Amarás, pois, o Senhor, teu Deus de todo o coração, de toda a tua alma, de todo o teu entendimento e de toda a tua força. O segundo é: Amarás o teu próximo como a ti mesmo”.¹⁹

Essa mensagem cristã teve (e tem) grande influência²⁰, porém, seu conteúdo moral ganhou maior relevo “na Idade Média, isto é, quando era completamente ilusório e utópico propor-se a realização de uma igualdade real de todos os homens”.²¹

¹³ SÁNCHEZ VÁSQUEZ, Adolfo. Op.cit., p.270.

¹⁴ Aristóteles fundou sua própria escola – o Liceu – seus discípulos aprendiam enquanto passeavam com seu mestre, sendo denominados *peripatéticos*.

¹⁵ “(...) a palavra ética vem de *Ethos*, vocábulo que foi usado por Aristóteles no manual de pedagogia que escreveu para seu filho. Aí ele se refere a *Ethos* como costume, como virtude e também como um esconderijo onde se refugiam os animais. Têm a palavra *Ethos* dois significados: hábito, costume, virtude, repetição de atos. É a linha do correto agir. A virtude ética para ele é o agir correto” (GONÇALVEZ, Jair. Op.cit., p.13).

¹⁶ QUARESMA, Ruben de Azevedo. Op.cit., p.61.

¹⁷ SÁNCHEZ VÁSQUEZ, Adolfo. Op.cit., p.272-273.

¹⁸ MARINS, James [Coord.]. *Tributação e política*. Curitiba: Juruá, 2005. p.117.

¹⁹ BÍBLIA, Português. *Bíblia Sagrada*. João Ferreira de Almeida [Trad.]. Barueri: Sociedade Bíblica do Brasil, 2009). Preceito similar já aparecia nas Escrituras em textos escritos antes do nascimento de Jesus Cristo, como o encontrado no livro do Êxodo 20:3 – “Não terás outros deuses diante de mim”. Os judeus ortodoxos têm afixado no batente da porta, o mezuzá que traz o preceito encontrado em Deuteronômio 6:4-6 – “Ouve, Israel, o Senhor, nosso Deus, é o único Senhor. Amarás, pois, o Senhor, teu Deus, de todo o teu coração, de toda a tua alma e toda a tua força. Estas palavras que, hoje, te ordeno estarão no teu coração...”.

²⁰ “Na verdade, a mensagem contida no Evangelho, pela inversão completa da hierarquia tradicional de valores, representou uma das maiores revoluções éticas que a humanidade jamais conheceu. Os pobres são moralmente superiores aos ricos; os pequeninos, aos grandes deste mundo; os desprezados e os marginais de respeito e prestígio. Enfim, na esfera política, os governantes devem ser considerados os servos dos governadores, e não estes os súditos daqueles. Mas, sobretudo, o Deus de Jesus, antes de ser o supremo modelo de justiça, é um exemplo de Amor, que não conhece privilégios nem exceções, e estende a sua benevolência até aos inimigos (...) Sob o aspecto ético, em suma, a pessoa histórica de Jesus Cristo, independentemente da fé na sua divindade, representou, pela sua vida e o seu ensinamento, um modelo excepcional de perfeição humana que serviu de exemplo a um número incontável de homens e mulheres de todas as culturas, através dos séculos” (COMPARATO, Fábio Konder. Op.cit., p.451-452).

²¹ SÁNCHEZ VÁSQUEZ, Adolfo. Op.cit., p.278.

Os princípios morais reconhecidos pelo cristianismo têm sua fonte em Deus, adquirindo o caráter de imperativo absoluto e incondicionado, ressaltando-se que não se trata de uma filosofia, mas sim uma religião vinculada à fé.

Neste sentido é possível captar a essência da ética pregada por Santo Agostinho fundamentada no amor (ética do amor).²²

A ética moderna é marcada pela obra de Immanuel Kant, que publicou em 1785 a *Fundamentação da metafísica dos costumes* e em 1788 a *Crítica da razão prática*, obras que antecederam a Revolução Francesa (1789).

Kant é um autor racionalista propondo uma ética transcendental, “fundada na razão que investigaria os conceitos metafísicos para construir uma ética com pretensão de validade universal”.²³

A ética kantiana é uma ética formal e autônoma. Por ser puramente formal, tem de postular um dever para todos os homens, independentemente da sua situação social e seja qual for o seu conteúdo concreto. Por ser autônoma (e opor-se assim às morais heterônomas nas quais a lei que rege a consciência vem de fora), aparece como a culminação da tendência antropocêntrica iniciada no Renascimento, em oposição à ética medieval.²⁴

As características essenciais que marcam a racionalidade dos princípios éticos para Kant são: a) universalidade, pois vigoram para todos os homens, em todos os tempos; b) são absolutos, pois não comportam exceções ou acomodações de nenhuma espécie; c) são formais, existem como puras fórmulas de dever-ser, vazias de todo conteúdo.²⁵

Portanto, para Kant a norma moral deve ser formal, abstraindo-se qualquer conteúdo material, assim, “a lei moral deve ser obedecida não para que se alcance um fim, mas simplesmente por se entendê-la racionalmente como obrigatória”.²⁶

Pode-se perceber que o conceito de ética está de certa forma, vinculado ao comportamento humano²⁷, ora com um critério revestido de subjetividade, ora de formalidade racionalmente obrigatória.

É possível entender ainda, que na noção de ética vincula-se a ideia de algo mais vasto do que o interesse pessoal, correspondendo a tratar os interesses dos outros como os nossos próprios interesses.²⁸

3. Conceito de justiça

²² “Certamente Sto. Agostinho jamais se propôs a escrever um tratado sistemático de Ética, ainda que o opúsculo sobre os costumes da igreja cristã e dos maniqueus possa representar um projeto desta ordem. Todavia, há em sua obra todos os elementos de uma ética, desde que se veja nesta a face humana do Deus Unitrino, isto é, a expressão de sua participação na Trindade, nos termos de uma indissociável unidade que abrange desde os princípios do humano à sua sobreelevação, a perfazer-se no amor que unifica e une” (SOUZA NETTO, Francisco Benjamin de. Agostinho: a ética. In.BONI, Luis Alberto [org]. *Idade média: ética e política*. 2.ed. Porto Alegre: EdiPucRS, 1996. p.41).

²³ MARINS, James. *Tributação e ...*, p.120.

²⁴ SÁNCHEZ VÁSQUEZ, Adolfo. Op.cit., p.283.

²⁵ COMPARATO, Fábio Konder. Op.cit., p.289.

²⁶ MARINS, James. *Tributação e ...*, p.121.

²⁷ Jair Gonçalves apresenta uma diferenciação oportuna relacionada a ética e a moral: “Moral é estudo do comportamento humano que diz respeito aos valores, à luz da razão acrescido de aspectos religiosos. Na ética, o movente da valoração é a característica específica da racionalidade humana. Na moral, o movente é acrescido de componentes teleológicos de origem religiosa” (GONÇALVES, Jair. Op.cit., p.14).

²⁸ Ibid, p.16.

Assim como a ética²⁹, não se pode afirmar que exista apenas um único conceito de justiça³⁰, esta, porém, “é considerada por muitos a principal virtude, a fonte de todas as outras”.³¹

Sócrates em um de seus discursos responde a Trasímaco indicando que a justiça é coisa muito mais preciosa que todo ouro.³²

Para esse filósofo³³ a justiça pode ser entendida como o equilíbrio da saúde, beleza e bem estar da alma. Portanto, o homem justo, é o homem feliz, que renuncia aos prazeres e as riquezas dedicando-se a prática desta virtude.³⁴

E. Dupréel³⁵ afirma que tanto o pensamento como a terminologia sempre incitaram a confundir com o valor da justiça o da moralidade inteira. “A literatura moral e religiosa reconhece no justo o homem integralmente honesto e benfazejo; a justiça é o nome comum de todas as formas de mérito, e os clássicos expressariam sua idéia fundamental dizendo que a ciência oral não tem outro objeto senão ensinar o que é justo fazer e ao que é justo renunciar”.³⁶

O referido autor, arremata, indicando que a justiça que de um lado, é uma virtude, entre outras, envolve toda a moralidade.

Proudhon³⁷ leciona neste mesmo sentido, para ele a justiça é uma das características mais primitivas da alma humana, “de mais fundamental na sociedade, de mais sagrado entre as noções [sic] e o que as massas reclamam hoje com mais ardor. É a essência das religiões, ao mesmo tempo que a forma da razão, o objeto secreto da fé, e o começo, o meio e o fim do saber”.³⁸

Como a justiça possui uma conotação de subjetividade, é possível que cada um defenda uma concepção que lhe dê razão deixando eventual adversário em má posição, e assim tem sido aos milhares de anos, pois, em todos os conflitos, guerras, processos, há sempre alguém buscando provar que a justiça está do seu lado.³⁹

²⁹ “Para serem eticamente defensáveis, é preciso demonstrar que os atos com base no interesse pessoal são compatíveis com princípios éticos de bases mais amplas, pois a noção de ética traz consigo a idéia de alguma coisa maior que o individual. Se vou defender a minha conduta em bases éticas, não posso mostrar apenas os benefícios que ela me traz. Devo reportar-me a um público maior (...) A ética se fundamenta num ponto de vista universal, o que não significa que um juízo ético particular deva ser universalmente aplicável” (SINGER, Peter. *Ética e prática*. Jefferson Luiz Camargo [Trad.]. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p.18-19).

³⁰ “Os conceitos de ética e de justiça, portanto, ao que se depreende, andam muito próximos. A questão fundamental é saber se as indagações sobre o que é ética e o que é justiça podem ser respondidas de forma objetiva e definitiva, e, a partir daí, se os resultados obtidos podem ser aplicados a determinado estudo jurídico, como por exemplo, o do Direito Tributário” (MARINS, James. *Tributação e ...*, p.123).

³¹ PERELMAN, Chaïn. *Ética e Direito*. Maria Emantina Galvão [Trad.]. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p.07.

³² PLATÃO. *A República*. Lisboa: Calouste-Gulbenkian, 2001. p.21.

³³ PLATÃO. *Op.cit.*, p.205.

³⁴ “As coisas sãs produzem a saúde, as doentias, a doença. Produzem. E as coisas justas não produzem a justiça, e as injustas, a injustiça? É lógico que sim. Ora, produzir a saúde consiste em dispor, de acordo com a natureza, os elementos da alma, para dominarem ou serem dominados uns pelos outros; a doença, em governar ou ser governado um por outro, contra a natureza. Consiste sim. Logo, a virtude será, ao que parece, uma espécie de saúde, beleza e bem estar da alma; a doença, uma enfermidade, fealdade e debilidade” (Id.)

³⁵ E.DUPRÉEL. *Traité de morale*. Apud PERELMAN, Chaïn. *Op.cit.*, p.07.

³⁶ Id.

³⁷ PROUDHON. *De la justice dans la révolution et dans l'église*. Apud PERELMAN, Chaïn. *Op.cit.*, p.08.

³⁸ Id.

³⁹ PERELMAN, Chaïn. *Op.cit.*, p.08.

Hans Kelsen⁴⁰ argumenta que a Justiça é uma característica possível de uma ordem social, porém, não é necessária, pois, como virtude do homem, ela se encontra em segundo plano, portanto, o homem justo é aquele que corresponde a uma ordem dada como justa, ou seja, o seu comportamento estará adstrito a esta ordem. “Significa essa ordem regular o comportamento dos homens de modo a contentar a todos, e todos encontrarem sob ela a felicidade. O anseio por justiça é o eterno anseio do homem por felicidade. Não podendo encontrá-la como indivíduo isolado, procura essa felicidade dentro da sociedade. Justiça é felicidade social, é a felicidade garantida por uma ordem social”.⁴¹

Mesmo que na obra de Kelsen sejam traçadas linhas argumentativas sobre justiça, ele também entende ser impossível determinar o que é justiça,⁴² reconhecendo a existência de justças relativas nas sociedades, sendo que os critérios e as premissas de justiça são estabelecidos, no direito positivo,⁴³ pelos legisladores, ressaltando que essa justiça será viável apenas no Estado de Direito, numa sociedade democrática, que assegure a liberdade de todos, dentro dos limites legais.⁴⁴

Chaïn Perelman entende que a justiça está relacionada à idéia de igualdade, consistindo numa certa aplicação desta idéia. Após discorrer sobre justiça concreta,⁴⁵ define justiça formal ou abstrata como “um princípio de ação segundo o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados da mesma forma”.⁴⁶

Percebe-se que o significado de justiça é inesgotável, não havendo um consenso sobre o tema, mas é possível, concluir, que é “tipo ético, ou seja, uma virtude que surge do relacionamento do homem com o próprio homem, um comportamento que não vem da natureza, mas sim, da vida em sociedade (...) O conceito de justiça, enfim, propõe uma ordem de conduta pessoal e coletiva que possibilite a vida em sociedade”.⁴⁷

4. Ética no direito

⁴⁰ KELSEN, Hans. *O que é justiça*. Luís Carlos Borges e Vera Barkow [Trad.]. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 02.

⁴¹ Id.

⁴² “Iniciei este ensaio com a questão: o que é justiça? Agora, ao final, estou absolutamente ciente de não tê-la respondido. A meu favor, como desculpa, está o fato de que me encontro nesse sentido em ótima companhia. Seria mais do que presunção fazer meus leitores acreditarem que eu conseguiria aquilo que fracassaram os maiores pensadores. De fato, não sei e não posso dizer o que seja justiça, a justiça absoluta, esse belo sonho da humanidade. Devo satisfazer-me com uma justiça relativa, e só posso declarar o que significa justiça para mim: uma vez que a ciência é minha profissão, e portanto, a coisa mais importante em minha vida, trata-se daquela justiça sob cuja proteção a ciência pode prosperar e, ao lado dela, a verdade e a sinceridade. É a justiça da liberdade, da paz, da democracia, da tolerância” (Ibid, p.25).

⁴³ Carlos Artur R. do Nascimento ao tratar da justiça em Tomás de Aquino, apresenta que para este cabe à lei ordenar para o bem comum (Suma de Teologia I, II qu. 90, a.2) “tal justiça é denominada justiça legal porque, por meio dela, o ser humano se harmoniza com a lei que ordena os atos de todas as virtudes para o bem comum. Deste modo, a justiça legal é em sua essência uma virtude particular cujo objeto próprio é o bem comum. Move no entanto, por comando, todas as outras virtudes, sendo, nesta medida, chamada de geral. Segue-se, então, que tal virtude se encontra principalmente e de modo como que arquitetônico no príncipe; encontrando-se de modo secundário e ministrativo nos súditos” (NASCIMENTO, Carlos Artur R. A justiça geral em Tomás de Aquino. In. BONI, Luis Alberto de. *Idade média: ética e política*. Porto Alegre: EdiPucRS, 1996. p.213.

⁴⁴ MARINS, James. *Tributação e ...*, p.125.

⁴⁵ Chaïn Perelman discorre em sua obra, sobre seis fórmulas de justiça concreta: “a cada qual segundo a mesma coisa; a cada qual segundo seus méritos; a cada qual segundo suas obras; a cada qual segundo suas necessidades; a cada qual segundo sua posição; a cada qual segundo o que a lei lhe atribui” (PERELMAN, Chaïn. Op.cit., p.09).

⁴⁶ Ibid, p.19.

⁴⁷ MARINS, James. *Tributação e ...*, p.125.

No momento atual da sociedade,⁴⁸ há um clamor pela utilização e respeito dos fundamentos éticos nas mais diversas atividades, áreas e situações, como na política, na ecologia, na economia, porém, distinguir Ética do Direito tem sido uma das tarefas mais complexas com que a ciência tem se defrontado.⁴⁹

“As ligações entre o Direito e a Moral sempre foram muito próximas, muito íntimas, mas um tanto difíceis de serem perfeitamente individualizadas”.⁵⁰

Pode-se afirmar que nem sempre o Direito tem preocupações éticas, pois, em vários aspectos ele é neutro, um dos exemplos típicos está relacionado com a estrutura do Estado, quando da definição das competências de seus órgãos superiores, não há a consagração de valores éticos.

Deve-se reconhecer que numa dada sociedade existem normas puramente éticas, mas, também existem as normas jurídicas (que devem ser revestidas de conteúdo ético).

Portanto, “a Moral está adstrita ao íntimo das pessoas ou, se preferir, à intenção das pessoas. Já o Direito rege o comportamento exterior. É, pois, uma ordem mais sofisticada porque dispõe de instrumental para a sua aplicação, que é a coercibilidade, que a Moral não tem à sua disposição”.⁵¹

A distinção básica entre Direito e Moral está na coercibilidade, ou seja, a imposição de uma medida de força.

Nas normas jurídicas, portanto, há juízos de valor aos quais se relacionam uma sanção coercitiva e que só passam a ganhar eficácia, na verdade, porque vêm seguidos da noção de que existe um dever de obediência. A este fenômeno dá-se o nome de institucionalização da força. Pela sanção, garante-se a conduta. Em função daquele juízo, daquele valor, a sanção pode assumir três modais principais: permitido, obrigatório e proibido. É dizer, pode-se permitir, proibir e obrigar o indivíduo a uma determinada conduta. Já a Moral não é dotada deste mesmo grau de imperatividade. Ela não pode obrigar ninguém a ter uma conduta ética.⁵²

A Constituição Federal de 1988⁵³ contém dispositivos que consagram valores morais, demonstrando, que no ordenamento jurídico brasileiro além do respeito à legalidade, é necessário respeitarem-se certos valores morais, cujos quais são aceitos pela sociedade.

Moral e direito são diferentes, mas, não se opõem ambos se complementam,⁵⁴ “uma moral que queira desenvolver-se sem direito é uma utopia irresponsável. Um direito sem moral é uma contradição”.⁵⁵

⁴⁸ “Estamos diante de um fenômeno que chamaria de Revolução Ética, quando de todos os lados se vê reclamos no sentido de mais coerência entre o que se faz legislar com o que se faz cumprir, o que se fala com o que se pratica, o que está nas normas jurídicas como o que se cobra. Então temos as campanhas a favor da ética no mundo todo, do Japão à Inglaterra, da Itália à Argentina, da Europa à América do Sul, do Brasil ao Peru. Temos o surgir de um código do consumidor, de juizados de pequenas causas (da massa), de esforço pela ética nas várias classes profissionais, no sentido de que haja mais igualdade nos princípios e, especialmente, na prática da ética” (GONÇALVES, Jair. Op.cit., p.17).

⁴⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Ética no Direito e na Economia*. In. MARTINS, Ives Gandra [Coord.]. *Ética no direito e na economia*. São Paulo: Pioneira, 1999. p. 219.

⁵⁰ Ibid, p.220.

⁵¹ Ibid, p.222.

⁵² Id.

⁵³ Princípio da moralidade na Administração Pública – Art.37 – *Caput* – CF/88.

⁵⁴ GONÇALVES, Jair. Op.cit., p.20.

⁵⁵ PINCKAERS apud GONÇALVES, Jair. Id.

5. Ética e justiça tributária

Conforme abordado nas linhas pretéritas, é defensável afirmar que a justiça e a ética estão intrinsecamente relacionadas entre si, “a justiça,⁵⁶ como força ou inspiração corretiva dos conflitos sociais, ou como instrumento de aplicação das leis positivas, e a ética, representando o influxo moral de origem coletiva, relacionam-se aos valores que a sociedade cria, e devem fortalecê-los, em garantia do bem comum”.⁵⁷

Dentro deste contexto, também nas últimas décadas o tema da justiça tributária⁵⁸ vem crescendo de importância, influenciado pela retomada das considerações das relações entre ética e direito.⁵⁹ A intensificação destas relações ocorreu com a denominada “virada kantiana”, a partir da década de 1970,⁶⁰ trazendo consigo as seguintes novidades: “a inclusão da regra de justiça, ao lado da de liberdade, no imperativo categórico; a positivação jurídica da norma ética abstrata; o equilíbrio entre justiça e direitos humanos; a projeção da ética tributária para as dimensões internacional, nacional e local; a efetividade jurídica do mínimo ético; a perspectiva orçamentária do justo tributário”.⁶¹

Ricardo Lobo Torres⁶² salienta que com a “virada kantiana” e a reaproximação entre a ética e direito, voltou-se a cogitar da efetividade da regra moral abstrata, não se advogando exageradamente que a norma ética possa anular a regra jurídica positivada, pois tal situação destruiria a segurança jurídica, mas voltou-se a defender, que “há um mínimo ético, que atua efetivamente sobre a ordem jurídica positiva coartando a validade e a eficácia das normas que com ela contrastem”,⁶³ assim, o mínimo existencial⁶⁴ e às condições mínimas da vida humana digna, tem efetividade independentemente de disposição legal, servindo de limites à lei considerada injusta.

⁵⁶ “A noção de justiça espalha-se por todo o ordenamento jurídico, inspirando-o, e sob ela encontra-se abrigada a ideia de equidade, traduzida no equilíbrio nas relações jurídicas” (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007. p.373).

⁵⁷ PINHEIRO, José Ernane et.al [org]. *Ética, justiça e direito: reflexões sobre a reforma do judiciário*. Petrópolis: Vozes, 1996. p.130.

⁵⁸ “Sainz de Bujanda, com grande felicidade, afirma que a justiça tributária, é, por essência, parte do direito tributário e, em rigor, sua cimentação e sua razão de ser” (COSTA, Regina Helena. Op.cit., p.377). “A questão da justiça na tributação e do modo como devem ser cobrados os impostos para que a tributação seja justa, na perspectiva formal, é uma questão antiquíssima” (SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça fiscal*. Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010. p.19).

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In. SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio [Coord]. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p.173.

⁶⁰ “A partir da década de 70, coincidente com o início do declínio do Estado Socialista e do Estado do Bem-Estar, o pensamento ocidental volta a buscar o relacionamento entre ética e direito, sob o pálio do imperativo categórico, que agora se abre simultaneamente às idéias de liberdade e de justiça. Dá-se a retomada da Teoria dos Direitos Fundamentais e da Teoria da Justiça” (Ibid, p.177).

⁶¹ Ibid, p.176.

⁶² Ibid, p.179.

⁶³ Id.

⁶⁴ “Os mínimos sociais, expressão escolhida pela Lei n.8.742/93, ou mínimo social (*social minimum*), da preferência de John Rawls, entre outros, ou mínimo existencial, de larga tradição no direito brasileiro e no alemão (*Existenzminimum*), ou direitos constitucionais mínimos, como dizem a doutrina e a jurisprudência americanas, integram também o conceito de direitos fundamentais. Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do estado na via dos tributos (=imunidade) e que ainda exige prestações estatais positivas” (TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p.35).

No direito tributário Klaus Tipke é considerado um representante desta fase, desenvolvendo sua teoria no sentido de reconhecer que os postulados éticos se concretizam na ordem jurídica tributária.⁶⁵

Em sua obra Tipke esclarece que nos debates fiscais com certa frequência o tema da moralidade tributária é abordado, porém, há uma deficiência desta moral que é justamente um reflexo da deficiente moral fiscal do Estado, pois, uma situação é conseqüência da outra.⁶⁶

O autor ressalta que além de moral tributária, os termos ética tributária ou situação ética e moral da fiscalização, são utilizados como sinônimos, portanto, a ética tributária “es la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos – legislativos, ejecutivo y judicial – y por el ciudadano contribuyente”.⁶⁷

Como proposta, o referido autor busca averiguar o que a ética⁶⁸ tributária exige tanto dos poderes públicos como dos cidadãos obrigados ao pagamento dos tributos, buscando também, apresentar quais os princípios ou valores que devem inspirar a atuação desses sujeitos, para que se possa considerar uma tributação justa, avaliando também as conseqüências destas atuações.

Em relação a ética tributária dos poderes públicos, Tipke faz uma abordagem sobre o ângulo do legislador e da administração pública, porém, trata com mais detalhes sobre o primeiro enfoque.

O autor resgata o conceito de que o Estado⁶⁹ fundado na propriedade privada estará obrigado a sustentar, principalmente mediante impostos, as cargas financeiras exigidas para cumprir com suas funções. Portanto, um Estado de Direito deverá atuar com justiça,⁷⁰ sendo que a carga tributária impositiva global deverá ser repartida com justiça entre os cidadãos.⁷¹

Perceba-se que para J. L. Saldanha Sanches⁷² o conceito de justiça fiscal relaciona-se, também, num primeiro momento no sentido de justiça tributária, limitando-se a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre as diversas categorias de contribuintes. Por outro lado, se devem considerar as decisões sobre as despesas públicas, ou seja, o modo como o Estado gastará os recursos obtidos.

Regina Helena Costa⁷³ destaca que a Constituição da República Federativa do Brasil, elenca em seu artigo 3º, inciso I, um dos objetivos do País, qual seja, construir

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e justiça...*, p.179.

⁶⁶ TIPKE, Klaus. *Moral tributária del estado e de los contribuyentes: besteuermoral und steuernmoral*. Pedro M. Herrera Molina [Trad.]. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas, 2002. p.21.

⁶⁷ Id.

⁶⁸ “(...) la ética, como disciplina filosófica, es la teoría que formula las reglas o principios del actuar moral. Una actuación es moral o moralmente correcta, si se ajusta a los principios de la teoría ética; si se aparta de tales principios, es contraria a la moral o inmoral” (Id.).

⁶⁹ “La soberanía del Estado encontró sus límites en las reglas morales y políticas de la Justicia y del bien; en la conciencia jurídica del pueblo; en los principios generales del derecho y en la misma ordenación jurídica, y no en la naturaleza, objeto y fines de la actividad del Estado” (GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. 2.ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958. p.25)

⁷⁰ “La demanda de justicia en la tasación está dirigida a aquellos que tienen el poder de imponer, poder que es generalmente reconocido como una emanación de la soberanía del estado. Por lo tanto la primera cuestión fundamental es si hay limitaciones legales a este poder” (HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Leandro Stok; Francisco M.B. Cejas [trad.]. Rosario: Nova Tesis, 2004. p.27).

⁷¹ TIPKE, Klaus. Op.cit., p.28.

⁷² SANCHES, J.L. Saldanha. Op.cit., p.13.

⁷³ COSTA, Regina Helena. Op.cit., p.379.

uma sociedade livre, justa e solidária. A justiça referida no texto constitucional deve ser compreendida em toda a sua dimensão, incluindo-se, portanto, a justiça tributária.⁷⁴

Para a referida autora, a justiça tributária⁷⁵ revela-se como meta a ser atingida, pela aplicação dos princípios da generalidade e da universalidade da tributação, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, impondo-se com isso, “uma tributação de boa qualidade, exercida mediante uma legislação clara e um sistema de tributos simples, eficientes e que dificultem a sonegação”.⁷⁶

Voltando-se à obra de Tipke, o autor afirma que a Justiça pressupõe princípios, valores e regras, porém, o princípio fundamental não pode ser qualquer um, deve ser adequado à realidade. Neste contexto, “la justicia se garantiza primordialmente mediante la igualdad ante la ley, en el Derecho tributario mediante la igualdad en el reparto de la carga tributaria”.⁷⁷

Para Tipke o princípio fundamental que respeita todos os direitos das Constituições do Estado Social de Direito é o da capacidade contributiva,⁷⁸ aceitando-o como princípio adequado à realidade, podendo ser definido da seguinte forma: “todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en que ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible”.⁷⁹

Esclarece o autor, que:

Este *deber ser* se funda en el *ser* empírico de que los impuestos sólo pueden pagarse con la renta. Es cierto que el ciudadano tiene capacidad *económica* por el importe total de su renta, pero la renta no está disponible para el pago de impuesto en la medida en que es necesaria para la propia existencia y para la atención de deberes particulares ineludibles. Desde esta perspectiva, no hay capacidad económica *impositiva*. Puesto que el principio de capacidad económica pretende gravar de modo permanente la renta indicativa de capacidad económica sin agotarla (ni siquiera lentamente), la renta sólo puede detraerse con fines fiscales en la medida en que esto no conduzca – a corto o largo plazo – al agotamiento de la renta como fuente impositiva.⁸⁰

Klaus Tipke também faz uma análise (sob o enfoque da tributação alemã) dos impostos que atendem ao princípio da capacidade contributiva, aduzindo que o imposto de renda, é o que tem ajuste ideal para observância do princípio da capacidade

⁷⁴ Francesco Moschetti referencia em sua obra que no art. 134 da Constituição de Weimar é previsto que “todos os cidadãos, sem distinção, contribuem proporcionalmente aos seus ganhos com a carga tributária, em conformidade com a lei” (tradução livre). Com esta previsão constitucional, o autor afirma que o constituinte não se contentou apenas com um critério de justiça tributária formal (imposição segundo um procedimento legal), mas, também, exigia o respeito ao critério de justiça substancial: a generalidade de imposição e a imposição segundo a capacidade contributiva (MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p.54).

⁷⁵ “A existência de preocupação com uma tributação voltada à realização da justiça é manifestada no Projeto de Lei Complementar 646/1999, do senador Jorge Bornhausen, que dispõe sobre o Código de Defesa do Contribuinte” (COSTA, Regina Helena. Op.cit., p.383).

⁷⁶ Id.

⁷⁷ TIPKE, Klaus. Op.cit., p.30.

⁷⁸ “(...) tem-se que o valor justiça deve nortear a atividade tributária tanto no plano da função legislativa quanto em nível de administração fiscal. E a justiça tributária revela-se prioritariamente, como expressamente apontado, na conjugação do princípio da isonomia e de seus desdobramentos – generalidade e capacidade contributiva -, sendo que deste último se extraem as diretrizes da equitativa distribuição da carga tributária, da progressividade e da não-confiscatoriedade” (COSTA, Regina Helena. Op.cit., p.384).

⁷⁹ TIPKE, Klaus. Op.cit., p.35.

⁸⁰ Id.

contributiva, mas também é o que causa vários problemas teóricos e práticos (definição de renda, como evitar-se a dupla tributação, qual a renda a ser gravada, etc).

Ao tratar do imposto sobre negócios jurídicos, impostos sobre o consumo e imposto sobre o valor agregado, Tipke afirma que este, assim como imposto de renda, é aplicado em toda a Europa e em boa parte do mundo, sendo mais fácil de ser aplicado, pois, os empresários podem fazer repercutir o imposto sobre os consumidores.⁸¹

Porém, a técnica utilizada do imposto sobre o valor agregado dificulta a proteção do mínimo existencial,⁸² ancorado entre outros princípios, no da capacidade econômica.⁸³

Pelos argumentos colacionados por Klaus Tipke é possível perceber a dificuldade da aplicação do princípio da capacidade contributiva⁸⁴ e a sua vinculação com a ética tributária.

Já J.L. Saldanha Sanches entende que o conceito de capacidade contributiva como ordenador da repartição da carga fiscal teve uma consequência decisiva nos sistemas tributários, pois houve uma concretização dos conceitos gêmeos capacidade contributiva⁸⁵ e justiça fiscal (geminção), gerando a consagração constitucional destes princípios.⁸⁶

Na terceira parte da obra de Klaus Tipke é feita uma abordagem da ética⁸⁷ relacionada aos poderes públicos, denominando como carências da moral legislativa e carências na aplicação da lei.

Em relação ao aspecto relacionado à carência da moral legislativa, o autor critica os políticos, pois, são eles que colaboram e influenciam na elaboração de leis tributárias,⁸⁸ aproveitando para declararem-se partidários da Justiça tributária e do princípio da capacidade contributiva, entretanto, visando atender grupos e interesses organizados, a legislação tributária muitas vezes é determinada simplesmente pelo cálculo de um eventual desgaste político.⁸⁹

⁸¹ Ibid, p.44.

⁸² “El mínimo existencial se designa como “renta mínima que garantiza la libertad”” (Ibid, p.52).

⁸³ Ibid, 44.

⁸⁴ “A tributação com base em impostos indirectos que atingiam produtos básicos de consumo como o sal (*gabelle*), e que em França eram atribuídos a um concessionário (*fermier-générale*) constituiu o sinónimo histórico dos excessos e injustiças da Administração tributária (SANCHES, J.L. Saldanha, Op.cit., p.36).

⁸⁵ Francesco Moschetti destaca que o princípio da capacidade contributiva expressa uma exigência de justiça fiscal e pressupõe uma capacidade econômica superior a certo mínimo. Indica também é que preciso dar um conteúdo a este princípio de justiça e deixá-lo coerente com os valores constitucionais (MOSCHETTI, Francesco. Op.cit., p.108).

⁸⁶ SANCHES, J.L. Saldanha, Op.cit., p.30.

⁸⁷ “Sob o ponto de vista do direito, portanto, a ética tributária implica a existência de um sistema justo, tanto no tocante à imposição tributária quando no que se relaciona à destinação do produto da arrecadação dos tributos” (MARINS, James. *Tributação e ...*, p.127).

⁸⁸ “La actividad legislativa del Estado en el campo del impuesto no presenta, en comparación con la restante actividad legislativa del Estado, características particulares, por el hecho de que el Estado dicta normas jurídicas en su “propio interés” (HENSEL, Albert. Op.cit., p. 93).

⁸⁹ “Los votantes y los grupos de intereses dirigen continuos escritos a los diputados sobre cuestiones de carácter fiscal. Se espera así que reaccionen de algún modo a las exigencias y deseos de los votantes. En todo caso son los políticos especializados en temas fiscales los que saben si los deseos de los votantes tienen cabida en el conjunto del Derecho tributario. De ordinario no triunfa la tendencia política que presenta un programa más razonable, sino aquella que utiliza la retórica y se adapta más flexiblemente a los deseos, temores, preferencias y estados de opinión de un amplio grupo de ciudadanos” (TIPKE, Klaus. Op.cit., p.84).

Crítica semelhante também é apresentada por J.L.Saldanha Sanches⁹⁰ que argumenta que a democracia e a construção do conceito de justiça numa democracia são uma consequência de um processo de debate.

Sanches ressalta que este diálogo é profundamente contaminado pela presença de interesses especiais, que lutam pela obtenção de vantagens particulares, de grande significado individual e pouco peso no conjunto, e cuja multiplicação conduz à degradação do sistema como um todo e à gradual erosão da sua capacidade para gerar as receitas necessárias à comunidade.

“A força e a debilidade da formação da lei fiscal como expressão de políticas que deveriam procurar a justiça fiscal estão aí: o debate público das leis fiscais é uma condição essencial para a obtenção de justiça, mas trata-se de um debate viciado pelos interesses organizados que nele actuam [sic]”.⁹¹

Para Klaus Tipke uma possível solução passa por uma grande reforma tributária que deveria configurar todos os impostos segundo a capacidade econômica, suprimir as lacunas das bases imponíveis e eliminar todos os benefícios fiscais que não tenham justificativas, reduzindo-se ainda todos os tipos fiscais aplicados aos contribuintes.⁹²

Perceba-se que em relação ao benefício fiscal Saldanha Sanches trilha a mesma linha de raciocínio apresentada por Tipke, afirmando que o benefício fiscal surge sempre no discurso público como alguma coisa que vai beneficiar o contribuinte, criando-lhe uma desoneração que vai atenuar a pressão fiscal.⁹³

O benefício fiscal tem um elevado custo sistemático na medida em que desonera alguns contribuintes, mas aumenta a oneração dos restantes. Este resultado é inevitável, pois a distribuição da carga fiscal “é um jogo de soma zero”.⁹⁴

“A menor tributação de alguns contribuintes, como programa da norma fiscal, conduz sempre a uma tributação adicional de outros, o que compensa a receita que foi perdida pela atribuição do benefício fiscal”.⁹⁵

Saldanha Sanches ressalta, que o aspecto mais nocivo do benefício fiscal é que a sua atribuição constitui o domínio de atuação privilegiada de grupos que focam seus esforços visando um regime de exceção.

Para ele “numa lógica liberal que se opõe à intervenção do Estado na economia, a atribuição de benefícios fiscais não deverá existir, ou, pelo menos, a sua função deverá ser desempenhada por subsídios”,⁹⁶ já que nestes existe mais transparência e a sua atribuição deve ser decidida anualmente nos orçamentos.

Klaus Tipke destaca ainda que a moral tributária não exige que as leis tributárias respondam a uma tradição, mas sim, que estejam de acordo com a Constituição e com os princípios éticos presentes nos direitos fundamentais constitucionalizados.

El legislador actúa de modo inmoral cuando de modo doloso o culposo dicta leyes inconstitucionales o cuando no deroga o modifica aquellas leyes que de modo fundado todos consideran inconstitucionales.⁹⁷

Em relação às carências morais na aplicação da lei, o jurista refere a dificuldade da aplicação das leis pelos funcionários fiscais, bem como, para o adequado

⁹⁰ SANCHES, J.L. Saldanha. Op.cit., p.43.

⁹¹ Id.

⁹² TIPKE, Klaus. Op.cit., p.88.

⁹³ SANCHES, J.L. Saldanha. Op.cit., p.48.

⁹⁴ Id.

⁹⁵ Id.

⁹⁶ Ibid, p.49.

⁹⁷ KLAUS, Tipke. Op.cit., p.89-90.

atendimento das atividades de controle,⁹⁸ sobressaindo-se, portanto, a importância das atividades arrecadatórias.⁹⁹

O desperdício da arrecadação tributária é outro tópico abordado por Tipke quando da análise da ética tributária dos poderes públicos, argumenta que em regra o destino dado aos recursos fiscais não tem relevância para o cidadão, porém, esta imparcialidade não sucede quando o gasto se converte em desperdício ou em verdadeiro esbanjamento da arrecadação tributária.¹⁰⁰

Ao tratar sobre a ética fiscal do contribuinte, Klaus Tipke aborda primeiramente o aspecto do dever de contribuir, ressaltando que o contribuinte pode evitar o dever tributário mediante a elisão fiscal ou pela fraude a lei tributária.

“No es contraria a la ley la actuación de quien no realiza el hecho imponible y evita así el nacimiento de la obligación tributaria. La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral”.¹⁰¹

Segundo o autor, o que é imoral é a conduta de quem incorre *in fraudem legis*, visando evitar, mediante um rodeio, a lei que tem como consequência jurídica o nascimento da dívida tributária, bem como, quem não declara o imposto devido legalmente, mas o defrauda, atuando de modo ilegal e, em princípio, imoral.¹⁰²

Klaus Tipke apresenta uma interessante classificação dos contribuintes frente ao dever de contribuir, que sinteticamente pode ser apresentada da seguinte forma:¹⁰³

1) o *homo oeconomicus*: pensa em sua convivência econômica e não reconhece nenhum dever moral de conduta. Considera lícito tudo que o beneficie, pautando sua qualidade de vida no dinheiro. Calcula o risco de ser descoberto, preocupando-se com as penas, que também são prejudiciais do ponto de vista econômico. Escolhe o modo de atuação segundo o risco, sabendo que o sigilo fiscal impedirá que os demais conheçam sua conduta antissocial.

2) o *chalanero*: realiza compensações arbitrárias no pagamento de seus tributos. É ciente que depende das prestações estatais (escolas, ruas, hospitais), mas está convencido de que o setor público desperdiça recursos e que oferece prestações mínimas, autorizando com isso, ao contribuinte a agir da mesma maneira.¹⁰⁴

3) o *malhumorado*: discorda com a linha política adotada pelo Estado, considerando-se alheio a ele. Seu posicionamento pode até não estar relacionado ao Estado em si mesmo, mas a determinadas políticas, como a dos excessivos gastos sociais, por isso, procura pagar menos tributos.

4) o *liberal*: considera os impostos como uma limitação de sua liberdade, como um sacrifício sem contraprestação. Sentem repugnância pelos impostos a ponto de serem induzidos a não pagar ou a não fazê-lo pontualmente, podendo optar pelo caminho da engenharia fiscal para evitar o cumprimento dos impostos.

⁹⁸ “Os custos de cumprimento da norma fiscal são da mais variada ordem: os contribuintes pessoas singulares deverão dedicar uma parte do seu tempo disponível a preencher as suas declarações. As empresas de pequena dimensão deverão ter um técnico de contas, as de maior dimensão uma departamento de contabilidade, para não referir consultores fiscais, advogados. A incerteza na interpretação e aplicação da lei fiscal pode ter um pesado custo econômico” (SANCHES, J.L. Saldanha. Op.cit., p.60).

⁹⁹ KLAUS TIPKE, Op.cit., p.95.

¹⁰⁰ Ibid, p.106.

¹⁰¹ Ibid, p.110.

¹⁰² Ibid, p.111.

¹⁰³ Ibid, p.113-121.

¹⁰⁴ “Otros partidarios de la compensación consideran que el propio Estado actúa de manera claramente inmoral en materia tributaria y es responsable especialmente de la desigualdad tributaria. Por consiguiente, no puede exigir una moralidad plena, sino que ha de aceptar que se paguen menos impuestos de los debidos” (Ibid, p.114).

5) o *elisor legalista*: como regra geral, não sente indignação pelas leis fiscais injustas, busca aproveitar os benefícios fiscais e as lacunas da lei para pagar menos imposto possível, geralmente com a ajuda da assessoria fiscal,¹⁰⁵ reduzindo assim, a sua carga tributária, sem incorrer em sanções.

6) o *inexperto*: por si mesmo, não consegue compreender a legislação fiscal, dependendo de um assessor, “y afirma solemnemente, según el impreso, que ha declarado verazmente, según su leal saber y entender”.¹⁰⁶

7) o *sensible ante la Justicia*: é marcado pela resistência aos impostos injustos, escandaliza-se frente as muitas desigualdades, aos benefícios fiscais e as confusas leis tributária. “El derecho tributario vigente supone un insulto irritante para su conciencia y su buen sentido jurídico”.¹⁰⁷

Klaus Tipke também busca elucidar se a má atuação do Estado influi de fato de forma negativa sobre a moral do contribuinte, pois, com frequência a reciprocidade é uma das características perceptíveis do cidadão em relação ao Estado,¹⁰⁸ portanto, “sólo pude esperar que el contribuyente obre con rectitud si ha recibido el buen ejemplo moral del Estado en cuanto a la tributación y al gasto se refiere”.¹⁰⁹

Para o autor, a renovação moral do contribuinte só será possível quando a moral for introduzida nas leis tributárias e a Justiça tributária não seja algo marginal.

Un ordenamiento tributario moralmente renovado es algo distinto de un ordenamiento coactivo para la imposición de leyes que utilizan diversas varas de medir. Tras un renovación moral del ordenamiento tributario podría llevarse a cabo una labor de formación de la opinión pública que difundiera de nuevo el sentir de que una conducta moral generalizada de los ciudadanos sería buena para todos; la idea de que los impuestos son necesarios para el establecimiento de servicios públicos que el individuo no puede conseguir por sí solo y son imprescindibles para que la vida en común se desarrolle civilizadamente.¹¹⁰

No que se refere a ética tributária, Ricardo Lobo Torres, segue a mesma linha de estudo de Klaus Tipke, entendendo que a capacidade contributiva é o mais importante dos princípios de justiça tributária em sua vertente distributiva, ressaltando que o grande problema ético da capacidade contributiva é o do seu fundamento.¹¹¹

¹⁰⁵ “Puesto que los asesores fiscales no pueden permitirse la colaboración con el fraude fiscal, es probable que la mayor parte de ellos siga el camino de la elusión legal, lo cual contribuye enormemente a la legalidad en la aplicación del sistema tributario, aunque no necesariamente a la Justicia tributaria. Ahora bien, de ello no tienen culpa los asesores fiscales. La calidad moral de las leyes tributarias no es de su competencia. Para los empresarios los impuestos representan un coste y, por tanto, un componente que incide en su competitividad. Quien no reduce este componente resulta menos competitivo” (Ibid, p.117).

¹⁰⁶ Id.

¹⁰⁷ Ibid, p.120.

¹⁰⁸ “La mayoría de los ciudadanos se comportan con un asombroso respeto a la ley, aunque carezcan de conocimientos legales, si las leyes son claras e el interesado está habituado a ellas. Ahora bien, si las leyes no reflejan un modelo ético y son objeto de cambios continuos (por ejemplo, la reducción de la base para el receptor de rendimientos de capital se fija un año en 300 marcos, el año siguiente en 6.000 y unos años después en 3.000), si el contenido de la ley de la impresión de responder a caprichos legislativos, si no se extraen de la ley valores consecuentes, si todo esto es así, no pude surgir una conciencia jurídica habitual desarrollada y enraizada, que también depende del sentido común” (Ibid, p.121).

¹⁰⁹ Id.

¹¹⁰ Ibid, p.123.

¹¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e justiça...*, p.186.

Com a “virada kantiana” buscou-se balizar a capacidade contributiva nas ideias de solidariedade ou fraternidade e benefício.¹¹²

No sentido de solidariedade, explica Ricardo Lobo Torres, os cidadãos devem fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dispensando aqueles que estão abaixo do nível de sobrevivência. “É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais”.¹¹³

Já em relação à cobrança das taxas¹¹⁴ e das contribuições,¹¹⁵ o benefício ou a vantagem usufruída foi uma das causas indicadas pelo positivismo para justificar a sua cobrança.

Ricardo Lobo Torres afirma que em decorrência do dever fundamental de pagar impostos, fundado no princípio da solidariedade, há a necessidade dos contribuintes observarem a moralidade, pois, a eventual sonegação fiscal e a evasão tributária, transferem para outros contribuintes o encargo financeiro da obrigação de pagar o tributo sonegado ou evadido.¹¹⁶

Ao se entender que a sociedade é regulada por um conjunto de normas jurídicas, que visam à organização do Estado, a ética tributária,¹¹⁷ pressupõe um sistema de imposição que respeite os valores considerados fundamentais,¹¹⁸ harmonizando os interesses privados e públicos.¹¹⁹

Neste contexto Roberto Wagner de Lima Nogueira sugere duas éticas: a) privada - aquela ética de condutas que norteia o cidadão contribuinte que tem o dever fundamental de pagar o tributo segundo a sua capacidade contributiva; b) fiscal pública¹²⁰ – informada por quatro valores superiores: i) liberdade, consistindo na aceitação da opção fiscal a ser adotada pelo contribuinte, desde que respeitada a sua capacidade contributiva; ii) igualdade, no sentido de que todos que estiverem na mesma situação sofrerão a mesma tributação; iii) segurança, que pugna pela não tributação de

¹¹² Id.

¹¹³ Id.

¹¹⁴ “Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos impostos, e a análise de suas bases de cálculo deverá exibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.39).

¹¹⁵ “Assim, outra coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever manifestamente que as contribuições são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos” (Ibid, p.43).

¹¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributário*. v.II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.31.

¹¹⁷ “Conclui-se, de tudo, que a ética tributária sob o ângulo do Direito impõe a observância não apenas dos aspectos formais relacionados à tributação, como a legalidade e a igualdade, tal como previstas expressamente na norma jurídica, mas também, a consideração de todos aqueles valores de ordem ética que possam contribuir para a construção de um sistema tributário realmente justo e, portanto, conforme o Direito” (MARINS, James. *Tributação e ...*, p.130).

¹¹⁸ “Assim, mais correto seria afirmar-se que a norma jurídica injusta não pode ser questionada só porque o destinatário a tem como injusta, mas sim porque viola preceitos constitucionais que contém comandos éticos a serem obrigatoriamente observados pelo legislador” (MARINS, James. *Justiça tributária e processo tributário: ensaios*. Curitiba: Champagnat, 1998. p..33)

¹¹⁹ MARINS, James. *Tributação e ...*, p.129.

¹²⁰ “Sea como fuere, es indudable que la observancia escrupulosa y lo más amplia posible de los postulados de justicia no sólo es un imperativo por razones de ética social sino que, además, constituye una cuestión de conveniencia, ya que ayuda a reducir paulatinamente las resistencias tributarias de los contribuyentes, incrementando de esta manera la racionalidad del proceso impositivo” (NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Luis Gutiérrez Andrés [Trad.]. 2.ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. p.83).

surpresa, irracional, etc; iv) solidariedade, “é garantir aos credores desta solidariedade a oferta de bens primários intributáveis, porquanto os pobres, desempregados, e os assalariados não podem suportar o ônus tributário do Estado, mas, sim, hão que ser suportados pelo Estado via ética tributária da solidariedade mediante a arrecadação e distribuição de riquezas oriundas do pagamento dos tributos dos cidadãos-contribuintes”.¹²¹

Em síntese a noção de ética tributária, implica em condutas dos contribuintes, que devem respeitar os valores subjetivos e objetivos da sociedade, dentre eles o pagamento do tributo, implicando também na conduta do Estado, cujo qual não deve apenas observar os aspectos formais da tributação, mas todos os valores éticos¹²² que contribuam para um sistema justo conforme o Direito.¹²³

6. Conclusões

Ressalte-se que não foi objetivo deste trabalho esgotar o tema, até em razão da sua extensão e complexidade, porém, face aos apontamentos delineados é possível tecer às seguintes conclusões:

a) Na visão histórica da ética, percebe-se que mesmo existindo conceitos diversificados sobre tal vocábulo, existe em comum a aceitação de valores morais a serem respeitados pelos membros que compõe uma determinada sociedade, visando à convivência harmoniosa entre os cidadãos;

b) Assim como a ética, o conceito de justiça não é único, constata-se, porém, que o homem justo é aquele que corresponde a uma ordem dada como justa, portanto, o conceito de justiça propõe uma ordem pessoal e coletiva que possibilite a vida em sociedade;

c) Ainda que os valores morais e éticos possam sofrer variações comuns de uma época para outra, de uma comunidade para outra, sempre são aceitos e respeitados pela sociedade participante deste grupo, sendo em alguns casos positivados no ordenamento jurídico, gerando-se com isso a possibilidade de coercibilidade por parte do Estado;

d) Com a “virada kantiana” e a reaproximação entre ética e direito, voltou-se a cogitar da efetividade da regra moral abstrata, defendendo-se um mínimo ético que atua sobre a ordem jurídica positiva;

e) A ética tributária é a teoria que estuda a moralidade das atuações tributárias desenvolvidas tanto pelos poderes públicos, como pelos contribuintes;

¹²¹ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Ética tributária e cidadania fiscal*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/286p/etica-tributaria-e-cidadania-fiscal-roberto-wagner-lima-nogueira-elaborado-em-082002>>. Acesso em 02 fev. 2012. p.03.

¹²² “... a ética, quando aplicada no terreno *tributário*, inclui os procedimentos de quaisquer *servidores fazendários* (ou que se chamem fiscais de rendas, exatores, auditores ou delegados fiscais – ou outra titulação oficial conferida ao *servidor público* encarregada da exação), como também do *legislador*, do *juiz*, do *procurador*, do *contribuinte pagador de tributos*, do *gerente e planejador fiscal*, do *aplicador dos recursos tributários*. Cada qual, dentro das vinculadas obrigações, precisa desincumbir-se das suas funções conforme a *ética* e as normas *morais e jurídico-tributárias*” (QUARESMA, Ruben de Azevedo. Op.cit., p.89-90).

¹²³ “É hora de assumirmos responsabilidades bem claras e transparentes no jogo jurídico-tributário, é chegado o momento de irmos ao púlpito e confessarmos a toda sociedade, a nossa insegurança. Prudência no campo da tributação é a insegurança assumida e controlada. Tal como Descartes no limiar da ciência moderna, exerceu a dúvida em vez de a sofrer, nós neste início do século XXI, no limiar de uma ciência jurídica pós-moderna, de uma jurisprudência principial, devemos com prudência, exercer a insegurança jurídica em vez de sofrê-la, ou seja, devemos partir em direção a uma tributação acima de tudo ética, tanto por parte do fisco quanto por parte do cidadão-contribuinte, não há espaços para tergiversações” (NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Op.cit., p.05).

f) Um Estado de Direito deverá atuar com justiça repartindo a carga impositiva global entre os cidadãos, respeitando os princípios fundamentais, dentre eles, o da igualdade e o da capacidade contributiva do contribuinte, (ainda que em alguns casos, haja certa dificuldade na sua aplicação), esta atuação vincula-se a ética fiscal pública;

g) A ética tributária, também vincula o Poder Público a não desperdiçar ou esbanjar os recursos arrecadados, ainda que não seja premissa fundamental de algumas espécies tributárias a sua destinação;

h) A reciprocidade é uma das características do cidadão em relação ao Estado, por isso, é necessário ao Estado atuar de maneira exemplar tanto na arrecadação quanto na aplicação dos recursos arrecadados;

i) O contribuinte também está adstrito as regras da ética fiscal, tendo como primeira proposição a obrigatoriedade do pagamento do tributo, podendo, entretanto, evitar o dever tributário mediante a elisão fiscal, porém, sua conduta será imoral quando incorrer em fraude, visando evitar a incidência tributária;

j) Finalmente, o respeito aos valores éticos é sem dúvida alguma, uma das premissas necessárias para a construção de um sistema tributário mais justo e conforme o Direito.

7. Referências

BASTOS, Celso Ribeiro. Ética no Direito e na Economia. In. MARTINS, Ives Gandra [Coord.]. *Ética no direito e na economia*. São Paulo: Pioneira, 1999.

BÍBLIA, Português. *Bíblia Sagrada*. João Ferreira de Almeida [Trad.]. Barueri: Sociedade Bíblica do Brasil, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. 2.ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

GONÇALVES, Jair. *Direito em questão: aspectos éticos*. Campo Grande: Editora UCDB, 2001.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Leandro Stok; Francisco M.B. Cejas [Trad.] 1.ed. Rosario: Nova Tesis, 2004.

KELSEN, Hans. *O que é justiça*. Luís Carlos Borges e Vera Barkow [Trad.]. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

MARINS, James [Coord.]. *Tributação e política*. Curitiba: Juruá, 2005.
_____. *Justiça tributária e processo tributário: ensaios*. Curitiba: Champagnat, 1998.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NASCIMENTO, Carlos Artur R. A justiça geral em Tomás de Aquino. In. BONI, Luis Alberto de. *Idade média: ética e política*. Porto Alegre: EdiPucRS, 1996.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Luis Gutiérrez Andrés [Trad.]. 2.ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Ética tributária e cidadania fiscal*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/286p/etica-tributaria-e-cidadania-fiscal-roberto-wagner-lima-nogueira-elaborado-em-082002>>. Acesso em 02 fev. 2012.

PERELMAN, Chaïn. *Ética e Direito*. Maria Emantina Galvão [Trad.]. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PINHEIRO, José Ernanne et.al [org]. *Ética, justiça e direito: reflexões sobre a reforma do judiciário*. Petrópolis: Vozes, 1996.

PLATÃO. *A república*. Lisboa: Calouste-Gulbenkian, 2001.

QUARESMA, Ruben de Azevedo. *Ética, direito e cidadania: Brasil sociopolítico e jurídico atual*. Curitiba: Juruá, 2008.

SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça fiscal*. Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SÁNCHEZ VÁSQUEZ, Adolfo. *Ética*. João Dell'Anna [Trad.]. 31.ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2010.

SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio [Coord]. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

SINGER, Peter. *Ética e prática*. Jefferson Luiz Camargo [Trad.]. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

SOUZA NETTO, Francisco Benjamin de. Agostinho: a ética. In. BONI, Luis Alberto [org]. *Idade média: ética e política*. 2.ed. Porto Alegre: EdPucRS, 1996.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária del estado e de los contribuyentes: besteuermoral und steuernmoral*. Pedro M. Herrera Molina [Trad.]. Madrid: Marcial Pond Ediciones Jurídicas, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. v.II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.