

“ÉTICA TRIBUTÁRIA”: O ESTADO ESTIMULA A FALTA DE ÉTICA NO CONTRIBUINTE?

MARCELO PASETTI

ESPECIALISTA EM DIREITO DO ESTADO PELA UFRGS, ESPECIALISTA EM DIREITO PROCESSUAL CIVIL PELA PUCRS, MBAS EM DIREITO TRIBUTÁRIO E EM DIREITO EMPRESARIAL PELA FGV, MESTRE EM DIREITO PELA PUCRS. PRESIDENTE DA COMISSÃO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DE PORTO ALEGRE DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ADVOGADOS – ABA SUL. MEMBRO DA COMISSÃO ESPECIAL DE *COMPLIANCE* DA OAB/RS

E-MAIL: MARCELO@PAS.ADV.BR

2.

Resumo

O presente artigo se volta para compreender do que trata a ética tributária e suas relações entre a moral, o Direito, o Estado e o contribuinte. Será utilizada a obra “Moral tributária do estado e dos contribuintes” de Klaus Tipke como marco referencial, vez que dito autor é considerado um representante sobre moralidade tributária.

Palavras-chave: Ética tributária. Moral. Direito. Estado. Contribuinte.

Abstract

The present paper turns to understand what comes to ethics and their relationship between morality, law, the state and the taxpayer. Will be used to work "Moral the state tax and taxpayers' of Klaus Tipke as a landmark, once said author is considered a representative about the relationship between ethics and law.

Keywords: Tax ethics. Moral. Right. State. Taxpayer.

1 Introdução

O presente ensaio tem o escopo na Ética Tributária do Estado e do contribuinte. A importância do tema diz respeito com a necessidade de utilização e respeito dos fundamentos éticos no Direito Tributário. Será feita uma reflexão dos motivos que leva o Estado em não estimular à ética tributária no contribuinte e quais hipóteses para efetivação de tal conduta pelo contribuinte.

Inicialmente, será abordada a ética e suas relações com a moral e com o direito. Será demonstrado que, na década de 1970 houve uma intensificação nas relações entre ética e direito denominada como “virada kantiana”. Serão estabelecidos os parâmetros da moralidade presente na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Em seguida, procura-se fixar a ética na cobrança de tributos e a contribuição da doutrina do alemão Klaus Tipke, sendo que sua obra será utilizada como referencial teórico, uma vez que dito autor é considerado um representante sobre moralidade tributária. Procurar-se-á demonstrar sua classificação das diferentes atitudes mentais do contribuinte perante o tributo.

Por fim, utilizando-se de uma metodologia dialética será proposta uma renovação moral do Estado e do contribuinte.

2 Ética

69

Inicialmente, impende dizer que os filólogos afirmam ser a ética termo originário do latim (*ethica*), bem como do grego (*ethiké*). Poucos entendem que 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, 2008).

Muitos são os doutrinadores que definiram e escreveram textos sobre ética. Mas o primeiro a falar sobre ética foi o filósofo Sócrates, pois o mesmo questionava as condutas da sociedade a qual pertencia. Na antiguidade a ética estava vinculada a três questões básicas: ao racionalismo, ao naturalismo e a impossibilidade de separar ética da política (Klein, 2012).

Com certeza, a ética pode ser definida como ciência ou disciplina que analisa a conduta humana. Esta conduta, por sua vez, é sempre orientada por princípios e regras morais. Dessa maneira, pode-se dizer que ética é (Gonçalves, 2001, p. 13) “o estudo do comportamento humano que diz respeito aos valores a luz da razão.”.

A ética, por assim dizer, nasceu do momento de transição da tirania para a democracia, isto é (Zambam & Rodrigues, 2006, p. 247):

“era uma convicção ligada ao fato de que para alcançar um fim era preciso a virtude interior. Ou seja, para acontecer a democracia, a justiça, a paz e o bem eram elementos fundamentais e intimamente ligados. Uma nação que abandona o senso ético acaba por inviabilizar a sua Constituição e o estatuto da democracia.”

Por sua vez, a ética moderna é pronunciada 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).

Segundo Álvaro Valls (Valls, 1994, p. 20) – analisando o entendimento de Kant:

“Os conteúdos éticos nunca são dados do exterior. O que cada um de nós tem, porém, é a forma do dever. Esta forma se expressa em várias formulações, no chamado imperativo categórico, o qual tem este nome por ser uma ordem formal nunca baseada em hipóteses ou condições.”

Como explica Thadeu Weber (Weber, 2013), para Kant a ética está lastreada na autonomia da razão, onde o seu ordenamento exercido como tal e livre aponta a razão como princípio para validar as normas de ação, pois a lei não justificada acabará sendo considerada arbitrária. Daí a necessidade de fundamentar o princípio em que se baseia.

De modo que, a formulação do imperativo categórico proposto por Kant diz respeito a formula do homem com fim em si mesmo, impedindo de tratá-lo como meio, vez que o valor absoluto do ser humano, como dito, é em si mesmo. Deve-se sempre levar em consideração os “fins dos outros como se fossem os meus” (Weber, 2013). Desta forma, a pessoa humana estará sendo respeitada como sujeito de direito.

Por sua vez, Álvaro Valls (Valls, 1994) explica a doutrina de Georg Wilhelm Friedrich Hegel o qual acreditava na ética como um ideal de vida livre dentro de um Estado livre, ou seja, um Estado de Direito que lutasse por manter os direitos dos homens sem necessariamente impor regras ou deveres, ou seja, “onde a consciência moral e as leis do direito não estivessem nem separadas e nem em contradição.”.

2.1 Ética x moral

Especificamente, a função da ética é explicar a moral, a partir desta afirmação Adolfo Vazquez (1982) esclarece que a ética é fundamentada em sua generalidade e universalidade, podendo-se dizer que possui valor naquilo que explica e não no que prescreve para as ações com vistas a situações concretas, é a ciência de uma forma particular de comportamento humano, do comportamento moral. Assim Vazquez (1982, pp. 17-18):

“o comportamento moral não é a manifestação de uma natureza humana eterna e imutável, dada de uma vez para sempre, mas de uma natureza que está sempre sujeita ao processo de transformação que constitui precisamente a história da humanidade. A moral, bem como suas mudanças fundamentais, não é senão uma parte desta história humana, isto é, do processo de autocriação ou autotransformação do homem que se manifesta de diversas maneiras, estreitamente relacionadas entre si: desde suas formas materiais de existência até as suas formas espirituais, nas quais se inclui a vida moral.”

Com efeito, a ética revela que a moral é produto humano. Por isso, dizer que a ética permite abrir o que a moral fechou, romper o que a moral tornou sistêmico, historiar o que a moral universalizou. A ética, quando se ocupa da moral de forma dialética, concorre para que a conduta humana possa se dirigir na perspectiva do bem (Valls, 1994).

Thadeu Weber (2013, p. 17) ao tratar sobre as formulações do imperativo categórico proposto por Kant desenvolve que a concepção de autonomia tem a sua mais expressiva explicitação e indicação de universalização procedimental:

“Como ideia reguladora, apresenta-se à vontade como princípio supremo da moralidade. Suas diferentes formulações indicam a sua efetividade. Mostram que a razão é prática, isto é, determina imediatamente a vontade dos sujeitos agentes, e o faz de forma incondicionada.”

Assim, a autonomia denota o controlar das paixões, por conseguinte, é o princípio da moralidade em decorrência de ter sido originada da própria vontade e razão do sujeito agente.

Thadeu Weber (2013) fala que a filosofia moral de Kant está associada à análise dos objetos da razão prática do bem (como “objeto necessário de desejar”) e do mal (como “objeto necessário da faculdade de aversão”) como elementos fundamentais na demonstração da autonomia da razão.

Nesse contexto, a vinculação dos valores éticos envolve as distintas concepções de bem e visam respeito à individualidade e identidade das pessoas, por sua vez Weber (2015, p. 294) aduz que “as normas morais são universalíssimas e valem para todos os seres humanos, independentemente de suas concepções de bem e valores pessoais.”.

Ricardo Lobo Torres (2005, p. 03), ao tratar sobre moral e Direito Tributário, prefere não estabelecer diferenças entre os termos “ética” e “moral”, tratando como sinônimos, mas esclarece que “a ética poderá ser tomada também na acepção subjetiva de filosofia moral ou de ciência prática, que formula os princípios para a conduta moralmente correta.”.

2.2 Ética no direito

De fato, a sociedade clama pela utilização e respeito dos fundamentos éticos nas mais diversas atividades, áreas e situações, como na política, na ecologia, na economia. Todavia, diferenciar Ética do Direito tem sido uma das tarefas mais difíceis com que a ciência tem enfrentado.

Ao passo que, a ética e o direito caminham juntos. A primeira (Bittar, 2004, p. 35) se ocupa do “ser humano e pretende a sua perfeição por meio de estudos e conflitos entre o bem e o mal, que se refletem sobre o agir humano e as suas finalidades”. O direito, por sua vez, está relacionado à ética utilizando-a através de meios coercitivos, que viabilizem os instrumentos necessários para a aplicação de leis. Em consequência, a ética ocupa-se da influência da moral de origem coletiva ligada aos valores estabelecidos pela sociedade, os quais devem ser corroborados em busca do bem comum.

Para Thadeu Weber (2015), as leis morais dizem respeito a toda legislação prática, desdobra-se em leis éticas e leis jurídicas, sendo diferenciadas pela motivação. Enquanto às primeiras têm como base o respeito às leis, as segundas (as leis jurídicas) se relacionam com às ações externas, cuja motivação pode ser pura e simplesmente o temor das penalidades, distinguem-se pela coercibilidade. Podemos especificar que as leis jurídicas são identificadas pela sua coercibilidade, por sua vez, as leis éticas, pela sua motivação interna.

Por isso, há necessidade de proteção dos valores éticos por meio das leis jurídicas, dentro da neutralidade ética do Direito como forma de realização dos direitos e

liberdades fundamentais dos cidadãos dentro de seus diferentes valores éticos (Weber, 2015).

2.3 “Virada kantiana”

Ricardo Lobo Torres (2005) sublinha que, a partir da década de 1970 houve uma intensificação nas relações entre ética e direito denominada como “virada kantiana”. Assim, com a releitura da obra de Immanuel Kant, entendesse que a definição do direito por ele defendida atua no campo do imperativo categórico e da regra moral, relacionando-se intimamente com a ética.

Dito de outro modo, voltou-se a ponderar da efetividade da regra moral abstrata, não se defende que a norma ética possa anular a regra jurídica positivada, sob pena de aniquilar a segurança jurídica, mas que contenha um mínimo ético e atue efetivamente sobre a ordem jurídica positivada (Lobo Torres, 2005). Em resumo, Lobo Torres (2005, p. 05) traz os seguintes motes:

“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.”

Efetivamente, o alemão Klaus Tipke, Professor Emérito de Direito Financeiro e Tributário na Universidade de Colônia, na Alemanha, é considerado um representante desta fase, “defendendo maior espaço para a questão dos direitos fundamentais na discussão sobre o relacionamento entre ética e direito” (Lobo Torres, 2005, p. 07).

2.4 Moralidade da Constituição Federal

O princípio da moralidade administrativa (artigo 37, caput, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988) constitui elemento caracterizador do ato da administração pública. Quando se fala em moralidade não se refere a moral comum, mas sim a moralidade jurídica. Segundo José Eduardo de Melo (2005, p. 40):

“não basta o ato administrativo conter seus elementos normais (competência, motivo, objeto, finalidade, forma), para projetar seus efeitos jurídicos, tornando-se imprescindível o comportamento moral, ético, honesto e justo.”

Para Hely Lopes Meirelles (1998), a moralidade administrativa não está vinculada as convicções íntimas do agente público, mas sim a noção de atuação adequada e ética existente no grupo social. A moralidade limita e direciona a atividade administrativa, evitando que seus atos não subjuguem os valores que defluam dos direitos fundamentais dos administrados.

Significa que, o princípio da moralidade administrativa não está dissociado do princípio da boa-fé, especialmente no que diz respeito à matéria tributária. O princípio da boa-fé é um dos institutos mais antigos remontando ao Direito Romano. A boa-fé na administração pública, bem como na gestão dos recursos financeiros equivale a agir de acordo com o ordenamento jurídico. Tal princípio é inserido dentro das normas tributárias com o intuito de preservar os interesses

da coletividade como sistema de controle dos atos administrativos (Rubenstein, 2010).

Conforme Ângela Costaldello (1998, p. 102), o princípio é “como cláusula geral, a boa-fé é um critério valorativo de apreciação e hermenêutica da norma e da vontade das partes, que serve para a aferição exata do manifestado no negócio jurídico.”. De acordo com Alípio Silveira (1972), a boa-fé em três categorias, quais sejam: como supridora de nulidade, como critério de moralidade e como princípio interpretativo da norma jurídica e da vontade das partes.

Em suma, o fundamento ético de que se reveste o princípio da boa-fé constitui forma de integração do ordenamento jurídico, segundo a ideia de confiança e de lealdade, contribuindo sobremaneira para se recuperar a crença e eficácia nas relações com a administração pública (Pasetti, 2019).

Por outras palavras, o Estado não está liberto do dever de boa-fé, trazido ao mundo jurídico pelo princípio da moralidade que se impõe à administração pública, conforme o artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (Freitas, 2004). Por sua vez, o princípio da confiança é uma premissa implícita no sistema tributário, ou seja, fica latente para agir somente quando necessário. A proteção à confiança decorre diretamente do princípio da segurança jurídica. José Canotilho (2000, p. 257) nos ensina que:

“O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente sua vida. Por isso, desde cedo se consideraram os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de direito.”

Certamente, para Ingo Sarlet (2006, pp. 269-270):

“O princípio da proteção da confiança, na condição de elemento nuclear do Estado de Direito (além da sua íntima conexão com a própria segurança, jurídica) impõe ao poder público – inclusive (mas não exclusivamente como exigência da boa-fé nas relações com particulares – o respeito pela confiança depositada pelos indivíduos em relação a uma certa estabilidade e continuidade da ordem jurídica como um todo e das relações jurídicas especificamente consideradas.”

Por conseguinte, o princípio da proteção à confiança aparece, igualmente, como um subprincípio da segurança jurídica. A proteção à confiança não é um instrumento estático, engessado, de solidificação do princípio da segurança jurídica – por isso não se enquadra no viés objetivo do princípio. Realmente, a instrumentalização dos ideais de segurança, estabilidade e previsibilidade – que induz o princípio da segurança jurídica – traduzidos na confiança do indivíduo de que o Estado não romperá seus atos, procedimentos e condutas, aparente e presumidamente legais (Maffini, 2005, p. 51).

Importa trazer a lume as colocações de Humberto Ávila (2010, p. 324):

“quanto à forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37), e a proteção da confiança e a boa-fé como limitações implícitas, decorrentes dos sobreprincípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo todas elas limitações materiais, na medida em que impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa, bem como de eticidade e confiabilidade.”

Enfim, a moralidade administrativa está vinculada ao princípio da boa-fé, sobretudo em matéria tributária. Na sequência, passa-se a abordar sobre ética na cobrança de tributos.

3 Ética na Cobrança de Tributos

De qualquer forma, Ética tributária é sinônimo de Moral tributária de situação ético-moral de natureza fiscal. Por outras palavras, é a Ética como Disciplina da Filosofia a Teoria que põe em ordem os princípios e regras do agir moral (Pasetti, 2019). Com o fim de atuação aos princípios da teoria ética, assim ela é moral ou imoral. A Ética Tributária é a Teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos – o Legislativo, o Executivo e o Judiciário – assim como o agir moral-tributário do contribuinte (Tipke, 2012).

Pelo que, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 condicionou ao legislador ordinário limites ao poder de tributar, através de princípios constitucionais que não necessitam de lei para a sua incidência, isto é, são plenamente eficazes. Pode-se dizer que, a ética tributária visa ser um limite entre o Direito Tributário e o excesso tributário. Neste contexto, pode-se expor que a ética tributária apresenta um sistema complexo, isto é, necessita trabalhar com conceitos como justiça, liberdade e direitos fundamentais. Sua veracidade está adstrita a laços de confiança e reciprocidade entre o Estado e os seus jurisdicionados (Maciel, 2011).

A atividade estatal de arrecadar tributos justifica-se para manter e garantir a implementação e o custeio de políticas sociais como benefício direto a população. A Constituição Federal através de princípios constitucionais como, por exemplo, da capacidade contributiva, pessoalidade e progressividade dos impostos visa à redução das desigualdades econômicas e sociais. Ou seja, a ética tributária está intimamente ligada à função social que os tributos possuem em nossa sociedade (Slhelssarenko Junior, 2009).

No sistema tributário de um Estado Democrático de Direito deve haver respeito a capacidade contributiva dos contribuintes. O tributo deve ser ético, ou seja, primar por valores constitucionais, assim como estar harmonizado com a dignidade humana do contribuinte cidadão (Slhelssarenko Junior, 2009).

O Poder Público – leia-se Estado – não pode ser absoluto e ilimitado. Diante desta perspectiva surge o Direito como limitador de sua atuação. O Direito é pacificador e harmonizador entre as relações do homem com o Estado (Agostini, 2007).

Os tributos existem dentro de regras de justiça, ou seja (Agostini, 2007, p. 02):

“tornando-se uma obrigação do cidadão e uma responsabilidade do Estado. Evite-se, por um lado, a sobrecarga de impostos e, por outro lado, sua utilização indevida. Busque-se garantir o equilíbrio das atividades econômicas e a necessidade de redistribuição de renda, com atenção especial às necessidades dos mais pobres.”

Logo, ao se compreender que a sociedade é regida por um conjunto de regras jurídicas que possuem como escopo a organização do Estado (Klein, 2012, p. 368) “a ética tributária, pressupõe um sistema de imposição que respeite os valores considerados fundamentais, harmonizando os interesses privados e públicos.”.

Sem dúvida que a relação Fisco/contribuinte constantemente foi uma situação pautada nos caminhos da força, onde houve e há exigência de tributação, inclusive, a frase do juiz norte-americano John Marshal de 1819 “o poder de

tributar envolve o poder de destruir” (Troianelli, 2004, p. 82). Pelo que deve ser observada a Ética como instrumento para uma nova visão do fenômeno tributário.

3.1 A ética tributária de Klaus Tipke

Klaus Tipke (2012) explica que, o debate sobre questões fiscais geralmente o tema da moralidade tributária é referido, todavia, há uma deficiência desta moral que é justamente um reflexo da deficiente moral fiscal do Estado, pois, um fenômeno implica o outro.

O aludido autor sugere analisar o que a ética tributária estabelece tanto dos Poderes Públicos como dos cidadãos forçados ao pagamento de tributos. E, assim, examinar quais os princípios ou valores que devem nortear a atuação desses sujeitos, para que se possa considerar uma tributação justa e quais os resultados destas atuações.

Para Klaus Tipke (2012) o Estado está alicerçado na utilização privada da propriedade como forma de suprir a demanda financeira necessária para preencher suas tarefas, e adverte sem tributos e contribuintes não há como construir um Estado de Direito, sequer um Estado Social.

Ao passo que o sistema tributário justo deve ser construído a partir de uma convicção de que existe somente uma fonte impositiva, observados os princípios da capacitação, da equivalência e da capacidade contributiva (Tipke, 2012).

Klaus Tipke (2012) reconhece o princípio da capacidade contributiva como único princípio fundamental adequado a todos os direitos fundamentais de Constituições de Estados de Direito Social. Isso porque, dito princípio apenas questiona quem é capaz de contribuição.

No entanto, critica o princípio da capacidade contributiva de que não seria compreendido eticamente, caso utilizado o princípio da liquidez, isto é, deduzindo-se as despesas aquisitivas operacionais. Referido autor considera o imposto de renda como tributo ideal para exemplificar o princípio da capacidade contributiva.

Citado doutrinador entende, ainda, que seria contraditória a postura do Estado em garantir a propriedade privada e, ao mesmo tempo, suprimi-la através de tributação excessiva suprimida.

Conclusivamente, deve ser respeitado o princípio de proibição de confisco e os valores da liberdade. Assim, não se mostra possível utilizar-se de uma carga tributária global excessiva, sob pena de prejudicar a iniciativa privada. Klaus Tipke (2012) assevera que aquele que entregar mais de 50% dos impostos e contribuições é faticamente um escravo do estado e necessita de especial ajuda.

De acordo com Thadeu Weber (2015, p. 93), “a propriedade é a expressão da vontade racional e autônoma da pessoa”, afirmando sua vontade autônoma e capacidade de existir como razão, daí a responsabilidade do homem. Efetivamente, o Estado tem o dever de proteger o que ele reconhece, com uma mútua restrição entre direitos e deveres, ou seja, implica no reconhecimento das leis e das instituições sociais, na medida em que são criações de vontades livres.

Segundo Paulo Caliendo (2009, p. 229), a doutrina de Klaus Tipke possui fundamento ético explícito ao descrever que “a justa distribuição da carga fiscal total a cada um dos cidadãos é um imperativo de ética (...) A mais nobre missão de um Estado é de Direito é velar por regras justas e executá-las, proteger seus cidadãos da injustiça.”.

3.2 Ética fiscal do contribuinte

Ricardo Lobo Torres (2007, p. 28) entende que “o pagamento de tributos é uma obrigação jurídica que independe da intenção do contribuinte ou do prazer que lhe possa ocasionar.”. Entretanto, quem se comporta de modo a não preencher o tipo legal ou desejo de pagar o menor tributo possível, não age ilegalmente.

O contribuinte pode se organizar de modo a pagar menos tributos possíveis, tal situação não é imoral. Porém, quem ilude a lei, da qual se deduziu como consequência jurídica um débito tributário, atuando em fraude, age imoralmente. Da mesma forma, aquele que não declara tributos e sonega.

Klaus Tipke (2012) apresenta uma classificação das diferentes atitudes mentais do contribuinte perante o tributo, resumidamente a saber:

1. O *homo oeconomicus*: pensa em sua vantagem econômica e não reconhece nenhum dever moral de conduta; individualismo racional-egoístico; comportamento antissocial não será descoberto por causa do sigilo fiscal;
2. Barganhista: sabe que depende das prestações estatais, escolas, hospitais, etc., está convencido de que o Estado é um grande perdulário e provê o mínimo de prestações, o que também autoriza o contribuinte o mínimo;
3. Desgostoso com o Estado: acha que Estado gasta muito dinheiro com indivíduos antissociais de toda parte e explora em seu favor os cidadãos produtivos;
4. O liberal: classifica os tributos como quotas de sacrifício sem contraprestação; sente o tributo como limitação da liberdade; festejam o dia da liberdade fiscal (tax freedom day);
5. O elusor fiscal legalista: tenta organizar sua conduta, em regra com auxílio de assessores, de tal modo possa com aproveitamento de lacunas, obscuridades da lei e favorecimentos fiscais pagar menos impostos;
6. O inexperiente: não entende as leis tributárias que lhe dizem respeito; não consegue ler sua própria declaração fiscal;
7. O sensível à Justiça: se insurge contra muitas cargas tributárias desiguais, especialmente contra o número excessivo de favorecimentos fiscais, a que apenas determinados círculos podem concorrer, também contra o fato de que as leis tributárias não sequer aplicadas uniformemente.

Conquanto, Ricardo Lobo Torres (2007) chama atenção do dever fundamental de pagar tributos fundados no princípio da solidariedade. Deste modo, existe a necessidade de os contribuintes observarem a moralidade, pois, a sonegação fiscal e a evasão tributária, transferem para outros contribuintes o encargo financeiro da obrigação de pagar o tributo sonegado ou evadido.

3.3 A conexão entre a moral tributária do Estado e dos contribuintes

Consequentemente, a moral impositiva incorreta do Estado pode justificar uma moral do contribuinte incorreta, faticamente influencia o contribuinte. Deveras, o legislador tributário não apresenta nenhuma moral impositiva inteligente, cujas leis tributárias como um todo estão longe de um código de ética modelar, dificilmente consegue construir aos contribuintes inibições moral-tributária, ao contrário, ele suprime sua consciência comunitária (Tipke, 2012).

No Brasil, segundo Libardoni (2007, p. 84), “não há limites éticos para a imposição de novos ônus tributários sobre os contribuintes.”. Além disso, “a lógica do sistema tributário do país é claramente patológica e demais conflitiva.” (Libardoni, 2007, p. 84).

Com certeza, o pensamento de Klaus Tipke (2012) se mostra adequado em propor uma renovação moral do contribuinte com uma nova moralização nas leis tributárias e, assim, para que não seja mais marginalizada a Justiça Tributária. Na sequência, propõe um trabalho de conscientização através de relações públicas do Estado para demonstrar que o agir moral-fiscal dos contribuintes em comum traz benefícios com a possibilidade de entrega pelo Estado de serviços públicos.

Não se olvide que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 enumera em seu artigo 3º, inciso I, uma das finalidades do País, ou seja, construir uma sociedade livre, justa e solidária. Com efeito, através da educação será possível o esclarecimento sobre a responsabilidade social dos cidadãos em contribuir com o Estado possa cumprir seu dever de financiar os direitos fundamentais (Pasetti, 2019).

Assim, uma verdadeira renovação moral do contribuinte só terá êxito quando o mesmo conseguir entender a complexa legislação e tiver ciência em relação à carga fiscal que paga, vez que a falta de informação sobre a importância dos tributos e suas funções causam a inexistência de moralidade (Pasetti, 2019).

Desse modo, a transparência fiscal é um dos caminhos a ser alcançado. Começando com a plena efetivação do artigo §5º do artigo 150 da Constituição Federal, o qual gerará uma significativa eficácia social, pois o contribuinte passará entender a carga tributária na aquisição de cada mercadoria adquirida, conscientizando-se de sua repercussão econômica, em especial, sobre sua responsabilidade e solidariedade que envolve viver em uma sociedade (Pasetti, 2019).

4 Considerações Finais

Nos dias atuais, vivenciamos uma percepção negativa da função pública que resulta em uma falta de moralidade pública, certamente, por episódios infelizes de corrupção, desperdício de recursos públicos, a constatação de desigualdades ofensivas na aplicação da lei, ausência de transparência do Estado na alocação de recursos públicos, etc.

Por óbvio, tais situações produzem uma dinâmica inversa nos contribuintes, trazendo um sentimento de resistência fiscal em não querer cumprir com suas obrigações.

Efetivamente, é notório que o próprio Estado estimula a falta de ética no contribuinte, ao menos no Brasil das desigualdades, onde a Constituição e a realidade constitucional claramente divergem.

Ainda assim, é necessário mantermos uma consciência social e ética, tanto do Estado, em seus três Poderes, como o contribuinte, para que, a partir do que é certo, útil e necessário construirmos uma ética tributária social.

Consequentemente, para que o pagamento de tributos seja incorporado na ética das pessoas, deve ser reconhecida a função do Estado e a legalidade dos tributos, quiçá através de educação/informação ao povo e transparência fiscal das arrecadações.

BIBLIOGRAFIA

- Agostini, N. (2007). *Ética e cidadania na administração tributária*. Resumo da palestra apresentada no XIV Congresso Nacional do Fisco Estadual e Distrital, Santa Luzia, SE, Brasil.
- Ávila, H. (2010). *Sistema Constitucional Tributário* (4ª ed). São Paulo: Saraiva.
- Bittar, E. C. B. (2004). *Curso de Ética Jurídica: Ética Geral e Profissional* (2.ed.). São Paulo: Saraiva.
- Caliendo, P. (2009). *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora.
- Canotilho, J. J. G. (2000). *Direito Constitucional e Teoria da Constituição* (7.ed.). Portugal: Almedina.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.
- Costaldello, A. C. (1998). *A invalidade dos atos administrativos e uma construção teórica frente ao princípio da estrita legalidade e da boa-fé* (Tese de Doutorado em Direito do Estado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Freitas, J. (2004). *O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais* (3.ed.). São Paulo: Malheiros.
- Gonçalves, J. (2001). *Direito em questão: aspectos éticos*. Campo Grande: Editora UCDB.
- Junior, M. S. (2009). *A importância social do tributo e da ética no exercício da função pública: a atuação preventiva do Ministério Público brasileiro*. Revista do MPMG Jurídico, 17.
- Libardoni, P. J. (2007). *A ética tributária e desenvolvimento* (Dissertação de Mestrado). Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul (UNIJUI), Ijuí, RS, Brasil.
- Lobo Torres, R. (2005). *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar.
- Klein, A. A. (2012). *A Ética como Justiça Tributária*. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET, Curitiba,. 3(8).
- Maciel, E. (2011). *A moral tributária como fator determinante para o melhoramento da eficácia nas administrações tributárias*. Quito (Equador): Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT.
- Maffini, R. C. (2005). *Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro* (Tese de Doutorado em Ciências Jurídicas e Sociais). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Marins, J. (Coord.). (2005). *Tributação e política*. Curitiba: Juruá.
- Melo, J. E. S. (2005). *Curso de Direito Tributário* (6.ed.). São Paulo: Dialética.
- Meirelles, H. L. (1998). *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros.

- Pasetti, M.. Inteligência artificial aplicada ao direito tributário: um novo modelo na construção de uma justiça fiscal?. Rio de Janeiro : Lumen Juris.
- Pinheiro, J. E. et.al (org). (1996). Ética, justiça e direito: reflexões sobre a reforma do judiciário. Petrópolis: Vozes,
- Quaresma, R. A. (2008). Ética, direito e cidadania: Brasil sociopolítico e jurídico atual. Curitiba: Juruá.
- Rubenstein, F. (2010). Boa fé objetiva no direito financeiro e tributário. Série Doutrina Tributária (vol. 3). São Paulo: Quartier Latin.
- Sarlet, I. W. (2006). Proibição de retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente possível (separata do volume LXXXII do Boletim da Faculdade de Direito). Coimbra: Ed. Universidade de Coimbra.
- Tipke, K. (2012). Moral tributária do estado e dos contribuintes (trad. Furquim, L. D.). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed.
- Valls, A. L. M. (1994). O que é ética?. [s. l.]: Editora Brasiliense.
- Vázquez, A. S. (1982). Ética (tradução Della'Anna, J., 5.ed.). Rio de Janeiro: Civilização Brasileira.
- Weber, T. (2015). Ética, direito e moral. Dissertatio, UFPel 41.
- Weber, T. (2013). Ética e Filosofia do Direito : autonomia e dignidade da pessoa humana. Petrópolis, RJ: Vozes.
- Zambam, N. J. & Rodrigues, R. A. (2006). A Constituição como garantia ética das diferenças e dos pressupostos básicos para a concretização da justiça. Revista Brasileira de Direito Constitucional, 08.