



ESCOLA DE MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

UM ESTUDO DA MORALIDADE TRIBUTÁRIA E SUA CONCRETIZAÇÃO POR MEIO
DA GARANTIA DOS DIREITOS SOCIAIS

Gustavo Salema Marques

Rio de Janeiro
2020

GUSTAVO SALEMA MARQUES

UM ESTUDO DA MORALIDADE TRIBUTÁRIA E SUA CONCRETIZAÇÃO POR MEIO
DA GARANTIA DOS DIREITOS SOCIAIS

Monografia apresentada como exigência para
conclusão do Curso de Pós-Graduação *Lato
Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro.

Orientador:

Prof. Eduardo Maccari Telles

Coorientadora:

Prof^a. Mônica Cavalieri Fetzner Areal

Rio de Janeiro
2020

GUSTAVO SALEMA MARQUES

UM ESTUDO DA MORALIDADE TRIBUTÁRIA E SUA CONCRETIZAÇÃO POR MEIO
DA GARANTIA DOS DIREITOS SOCIAIS

Monografia apresentada como exigência para conclusão do
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de
Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Aprovada em ____ de _____ de 2020. Grau atribuído: _____

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Desembargador Cláudio Brandão de Oliveira - Escola da Magistratura do Estado
do Rio de Janeiro-EMERJ.

Convidado: Prof. Camilo Fernandes da Graça - Escola da Magistratura do Estado do Rio de
Janeiro-EMERJ.

Orientador: Prof. Eduardo Maccari Telles- Escola da Magistratura do Estado do Rio de
Janeiro-EMERJ.

A ESCOLA DE MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – EMERJ – NÃO APROVA NEM REPROVA AS OPINIÕES EMITIDAS NESTE TRABALHO, QUE SÃO DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO AUTOR.

A Deus e a minha família.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por sempre me guiar.

A minha família, por todo o apoio.

“Enquanto os contribuintes tiverem a impressão de que em nosso realmente existente Estado fiscal se pretende apenas “tirar mais do bolso” de cada grupo de cidadãos (e dos demais grupos na medida do possível) será impossível aflorar entre eles qualquer moral tributária”.

R. Seer

SÍNTESE

O objetivo principal desse estudo é apresentar a garantia dos Direitos Sociais como um mecanismo de moralização da relação tributária. Portanto, com esse intuito, inicialmente foi mostrado um histórico da moralidade tributária e das funções dadas ao tributo durante a existência do Estado Brasileiro, culminando na explicação do papel do Direito Tributário no Estado Democrático de Direito. Em seguida, foi demonstrado como a constitucionalização do Direito Tributário tornou esse ramo do Direito em um mecanismo de transformação social. Após, foi realizado um estudo da moralidade tributária, suas características e sua aplicação no contexto brasileiro. Já ao fim, estudou-se a capacidade da moralidade tributária estatal de influenciar a moralidade tributária do contribuinte.

PALAVRAS- CHAVE: Direito Tributário. Moralidade Tributária. Direitos Sociais.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. A EVOLUÇÃO DO TRIBUTO NO ESTADO BRASILEIRO.....	12
1.1. Histórico.....	12
1.1.1. Marco histórico do tributo.....	12
1.1.2. O tributo no Período Imperial.....	14
1.1.3. O Estado Fiscal da República Velha.....	20
1.1.4. A atividade fiscal no Estado Novo.....	21
1.1.5. O modelo tributário da Constituição de 1946.....	23
1.1.6. A tributação no Regime Militar.....	25
1.1.7. O Código Tributário Nacional de 1966.....	29
1.1.8. O Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal de 1988.....	31
1.2. O tributo no Estado Democrático de Direito.....	33
1.2.1. Conceito de tributo.....	33
1.2.2. Conceito de Estado Democrático de Direito.....	36
1.2.3. O papel do tributo no Estado Democrático de Direito.....	38
2. DIREITO TRIBUTÁRIO COMO MEIO DE TRANSFORMAÇÃO SOCIAL.....	40
2.1. A constitucionalização do Direito Tributário.....	40
2.1.1. O objeto do Direito Tributário.....	40
2.1.2. Conceito de Neoconstitucionalismo.....	42
2.1.3. O Direito Tributário sob a ótica do Neoconstitucionalismo.....	43
2.1.4. A Constituição Financeira de 1988.....	45
2.1.5. O Direito Tributário e o Estado Democrático de Direito.....	47
2.2. Direito Tributário e a garantia dos Direitos Sociais.....	48
2.2.1. A evolução da proteção dos Direitos Sociais nas Constituições Brasileiras.....	49
2.2.2. Características dos Direitos Sociais.....	51
2.2.3. A tributação como forma de garantir os Direitos Sociais.....	53
2.2.4. A garantia dos Direitos Sociais e a legitimação da atividade tributária.....	55
2.3. O imposto e sua capacidade de alterar a condição social do contribuinte.....	57
2.3.1. Características do imposto.....	57
2.3.2. O imposto e os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.....	59
2.3.3. O imposto como instrumento de ascensão social.....	60
3. MORALIDADE TRIBUTÁRIA NO CENÁRIO BRASILEIRO.....	63
3.1. Aplicação da moral no ordenamento brasileiro e a moralidade tributária.....	63
3.1.1. A relação entre a ética, a moral e a moralidade.....	63
3.1.2. A norma ética e a norma positivada.....	65
3.1.3. A moralidade tributária no Brasil.....	67
3.2. Moralidade tributária do Poder Público.....	70
3.2.1. A relação entre a moralidade tributária e a moralidade administrativa.....	70
3.2.2. A moralidade na arrecadação de tributos pela Fazenda Pública.....	72
3.3. O uso moral da receita derivada.....	76
3.3.1. A moralidade nos gastos públicos.....	77
3.3.2. Tributo e a garantia do mínimo existencial.....	80
3.4. Moralidade Tributária do contribuinte.....	82
3.4.1. O comportamento dos contribuintes perante a tributação.....	82
3.4.2. O princípio da não vinculação e a moralidade tributária do contribuinte.....	84

4. A INFLUÊNCIA DA MORALIDADE TRIBUTÁRIA ESTATAL.....	86
4.1. Os efeitos da atuação moral do Estado sobre o contribuinte.....	86
4.1.1. Legitimação da tributação e a moralidade tributária do Estado.....	87
4.1.2. O contribuinte investidor.....	91
4.1.3. O IGF como um instrumento de fomento da moralidade tributária.....	95
4.2. Relação entre a garantia dos Direitos Sociais e a moralidade tributária.....	105
4.2.1. O efeito da educação e da seguridade social sobre a moralidade dos contribuintes	106
4.2.2. A influência dos serviços públicos sobre o comportamento dos contribuintes.....	109
CONCLUSÃO.....	114
REFERÊNCIAS.....	117

INTRODUÇÃO

Com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o texto constitucional deixa de ser considerado como meramente programático e se torna um paradigma para todo o ordenamento jurídico brasileiro. Consequentemente, as normas constitucionais guiam a aplicação e elaboração das normas infraconstitucionais, impactando na proteção dos direitos previstos na CRFB/88, devendo os princípios constitucionais, como o da moralidade, serem aplicados a todas as áreas do Direito.

Ao tratar do Direito Tributário, a doutrina costuma dar mais valor às normas que tratam da criação, arrecadação e administração dos tributos. Todavia, pouco se fala do tributo como forma de transformação social. Nesse estudo, as normas tributárias serão tratadas como um meio para garantir os direitos previstos na Constituição, em especial os Direitos Sociais.

Também será apresentada a existência de uma relação direta entre a moralidade tributária e a capacidade de transformação social do tributo, visando demonstrar que a efetiva moralidade tributária do contribuinte tem o potencial de aumentar os investimentos em Direitos Sociais.

A importância desse estudo está em demonstrar a relação de causa e efeito entre a moral tributária do Poder Público e a do contribuinte, bem como relacionar o uso do tributo como meio de transformação social e o aumento da moralidade tributária do contribuinte.

Será apontado que a utilização dos tributos como forma de garantir Direitos Sociais e a atuação moral do Poder Público levarão o contribuinte a agir de maneira moral perante os tributos, reduzindo os casos de inadimplência e sonegação.

Em outras palavras, o contribuinte será tributariamente moral ao perceber que o Poder Público age com moralidade na criação, arrecadação e uso dos tributos, porque considerará legítimas as normas tributárias e a atuação do Poder Público.

Surgem então os seguintes questionamentos: O que é necessário para se considerar como morais as atitudes do Poder Público e do contribuinte perante os tributos? Como os conceitos de moralidade tributária se apresentam no contexto brasileiro? Qual a influência das normas da Constituição Brasileira de 1988 sobre a aplicação do Direito Tributário como instrumento de transformação social? A atuação moral do Poder Público pode causar um aumento da moralidade do contribuinte? É possível afirmar que a moralidade tributária do contribuinte aumenta à medida que é beneficiado por serviços públicos de qualidade, ou seja, quando tem os Direitos Sociais garantidos com eficiência?

Considerando os questionamentos apresentados, esse estudo tem por objetivo analisar a moralidade tributária e sua relação com a capacidade de transformação social dos tributos, bem como determinar a relação de causa e efeito entre a moralidade tributária do Poder Público e do contribuinte, para então apresentar a influência da garantia de Direitos Sociais sobre a moralidade tributária.

Assim, o primeiro capítulo terá o escopo de pensar o papel do tributo no Estado Democrático de Direito. Para isso, será feito um estudo da evolução do tratamento despendido ao tributo durante o desenvolvimento do Estado Brasileiro, análise que culminará na apresentação da função constitucional do tributo.

Já o foco do segundo capítulo é estabelecer uma relação entre a constitucionalização do Direito Tributário e a necessidade do Poder Público agir com moralidade no exercício da atividade tributária, demonstrando como essa relação faz com que o tributo seja um meio de garantir Direitos Sociais, tornando-se um instrumento de transformação social.

O objetivo do terceiro capítulo será determinar os conceitos inerentes à moralidade tributária, os quais serão aplicados à realidade do ordenamento jurídico do Brasil e da sociedade brasileira, bem como será feita uma análise do comportamento moral do Poder Público e do contribuinte perante o Direito Tributário.

Por fim, no quarto capítulo será feita uma análise da influência da moralidade tributária do Poder Público sobre a moralidade tributária do contribuinte, observando se uma atitude moral do Poder Público leva o contribuinte a enxergar o tributo como uma cobrança legítima. Ainda visará identificar se a garantia dos Direitos Sociais é capaz de aumentar a moralidade tributária do contribuinte e de legitimar as normas tributárias e a atuação fiscal do Poder Público.

Visando os melhores resultados na pesquisa e uma sistematização da metodologia que será adotada, é necessário apresentar as regras que guiaram as pesquisas que fundamentarão as conclusões trazidas por este estudo.

Assim, com o objetivo de aprofundar o conhecimento referente ao objeto desse estudo, compreendendo as informações pesquisadas e sua aplicação, será utilizado o método de pesquisa exploratório.

Quanto à abordagem, esta será feita pelo método qualitativo, já que o embasamento da tese trazida será feito a partir da análise de fontes bibliográficas.

1. A EVOLUÇÃO DO TRIBUTO NO ESTADO BRASILEIRO

Antes de iniciar a análise da importância da moral nas relações tributárias, é necessário estudar o tributo de forma isolada, para possibilitar a compreensão do instituto do tributo no Estado Democrático de Direito.

Esse estudo inicial buscará determinar se houve mudanças na função do tributo, ao longo do desenvolvimento do Estado Brasileiro, culminando com a apresentação das suas funções no Estado Democrático de Direito.

1.1. Histórico

Para esse estudo, a função dada ao tributo, no atual estágio do Estado Brasileiro, tem uma ligação direta com o desenvolvimento do Estado de Direito Brasileiro, ou seja, sua função no Estado Democrático de Direito é um fruto das mudanças que ocorreram durante os diferentes períodos que compõem o Estado de Direito.

Assim, com o intuito de compreender a função do tributo no Estado Democrático de Direito Brasileiro, será feito um estudo da evolução do tributo e do Estado Fiscal. Isto posto, primeiro será determinado o marco histórico do tributo e do Estado Fiscal Brasileiro, para então analisar o seu uso ao longo da evolução do Estado Brasileiro.

1.1.1 Marco histórico do tributo

Visando trazer uma delimitação temporal para o estudo do tributo ao longo da história do Brasil, será feito um estudo do surgimento do tributo e do Estado Fiscal, para identificar o momento histórico que dará início à análise da evolução do tributo no Estado Brasileiro.

Conforme se deduz da obra de Ricardo Lobo Torres¹, o tributo passa a existir após a constitucionalização do Estado Moderno, não sendo possível encontrá-lo antes disso. Assim sendo, sua criação² ocorre simultaneamente com o surgimento do Estado de Direito, o qual, historicamente, se dividiu em Estado Liberal, Estado Social de Direito e Estado Democrático de Direito.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*, V. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 58.

² Idem. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os tributos na Constituição*, V. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 22-23

O Estado de Direito se caracteriza³ pela submissão à lei e não mais ao governante, visa a garantir, por meio da lei, os direitos fundamentais, os quais sofreram mudanças à medida que a sociedade se desenvolveu e novos direitos precisaram ser tutelados, como é o caso dos Direitos Sociais.

Outro atributo que caracteriza o Estado de Direito é a forma com que as atividades estatais são financiadas. Diferente do Estado Patrimonialista, a sua principal receita não está na exploração do patrimônio⁴ do governante, mas na arrecadação de tributos, cujo conceito⁵ é sempre norteado pelos princípios da liberdade, da legalidade e da igualdade, mesmo que esses princípios sofram aumento ou redução da sua influência ao longo do Estado de Direito.

Quanto ao produto da arrecadação dos tributos, o tratamento dado pelo Estado de Direito é diverso do dispendido pelo Estado Patrimonial. Essa diferença se dá, pois a receita auferida com o recolhimento de tributos no Estado de Direito deve ser destinada ao bem público⁶ e não para o patrimônio do príncipe. Logo, com a criação do Estado de Direito, é realizada a separação entre o patrimônio do governante e o patrimônio público, devido à própria essência do tributo e do Estado de Direito.

Assim, é possível afirmar que a supremacia da lei e a obtenção de receita por meio de tributos são elementos que compõem a essência do Estado de Direito. Todavia, para os fins deste estudo, inicialmente será analisado apenas o aspecto fiscal, deixando a submissão à lei para ser tratada em outro momento. O motivo dessa decisão é a importância da tributação para o Estado de Direito, já que, conforme Torres⁷, o mesmo só existe enquanto for um Estado Fiscal.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres⁸ explica que o Estado Fiscal é um dos aspectos do Estado de Direito, cuja formação se dá pela união das concepções formal e material da constituição financeira, a qual, por sua vez, é um subsistema constitucional, cujas normas orientam a atividade financeira do Estado.

Quanto à constituição financeira, basta, para este capítulo, saber que é parte integrante da Constituição do Estado⁹, ela é considerada como a manifestação da constitucionalização da

³ Idem. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal, V. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.p. 520-521.

⁴ Ibid., p. 521. 2009.

⁵ Idem, op. cit., p.22-23. 2007

⁶ Ibid., 2007.

⁷ Idem, op. cit., p. 520-521. 2009.

⁸ Ibid., p. 519-522.

⁹ Ibid., p. 3 e 520.

atividade financeira do Estado, fenômeno que será explicado no capítulo que tratará da constitucionalização do Direito Tributário.

Considerando que o tributo surge junto com o Estado de Direito, esse será o marco histórico que delimitará esse estudo. Logo, a análise do tributo nesse trabalho será realizada a partir da criação do Estado de Direito no Brasil, em especial no seu viés fiscal.

Assim, cabe observar que o objeto principal desse capítulo será estudar a evolução do Estado Fiscal Brasileiro, a partir das fases fiscais do Estado de Direito, quais sejam: Estado Liberal Fiscal, Estado Social Fiscal e Estado Democrático Fiscal.

Passa-se, então, a análise objetiva da evolução do Estado Fiscal Brasileiro, a partir do seu início com a outorga da Constituição Política do Império do Brasil de 1824.

1.1.2. O tributo no Período Imperial

Conforme Ricardo Lobo Torres¹⁰, o Estado Fiscal Brasileiro teve início com a outorga da Constituição Imperial, em 25 de março de 1824. Todavia, mesmo sendo realizada a separação entre a Fazendas Pública¹¹ e o patrimônio do imperador, bem como a adoção do tributo como principal fonte de receita pública, o Estado Liberal Fiscal não tinha plena eficácia no Brasil, pois o Império Brasileiro ainda estava vinculado à hábitos patrimonialistas¹², como o descaso com a justiça tributária, o endividamento irresponsável e, dentre outros, a criação de privilégios fiscais para classes importantes na política brasileira.

Segundo Torres¹³, a manutenção de atitudes provenientes do patrimonialismo impediu a plena adoção do Estado Fiscal pelo Brasil, situação que perdura até a atualidade. Entretanto, o autor¹⁴ afirma que essa característica do Estado Fiscal Brasileiro não inviabiliza a sua existência fática ou mesmo jurídica, todavia o enfraquece.

O enfraquecimento da adesão ao Estado Fiscal no Brasil, como ensina Torres¹⁵, se dá devido ao convívio do Estado Fiscal Brasileiro com modelos que minam sua eficiência, sendo eles o Estado Corporativo, o Estado Empresarial e o Estado Assistencialista, cujas essências são formadas por características patrimonialistas.

¹⁰ Ibid., 2009, p. 557.

¹¹ BRASIL. *Constituição Política do Império do Brasil de 1824*, artigo 170. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm >. Acesso: 22 mai. 2019. artigos 15, X, 36, I e 115.

¹² TORRES, op. cit., 2009, p. 66-67.

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid., p. 67.

¹⁵ Ibid., p.557.

Feitos esses comentários, passa-se à análise da tributação no Império Brasileiro, período que é dividido em três partes, as quais serão estudadas separadamente devido à diferença que dão ao tratamento das finanças públicas.

Conforme ensinam Fernando José Amed e Plínio José Amed¹⁶, antes da outorga da Constituição de 1824, buscou-se criar uma Constituição que viabilizaria a plena adesão pelo Brasil ao liberalismo, ideologia já adotada por outros países. Entretanto, o anteprojeto de 1823, de cunho liberal, não agradou ao Imperador Pedro I e o seu círculo pessoal, que ainda se prendiam a um Estado Patrimonialista e Absolutista.

Devido a tal descontentamento com as aspirações liberais do anteprojeto de 1823, o Imperador Pedro I decidiu por dissolver a Assembleia Constituinte de 1823 e, em seu lugar, constituiu um Conselho que seria responsável por adequar o anteprojeto de 1823 às aspirações dele, resultando em um Estado Moderno com cunho absolutista e patrimonialista.

Quanto à estrutura tributária, Fernando José Amed e Plínio José Amed¹⁷, ensinam que os tributos eram tratados em leis infraconstitucionais, sendo algumas delas anteriores à Constituição de 1824. Logo, afirmam os autores¹⁸ que o Império Brasileiro continuou utilizando a estrutura tributária do Brasil Colônia, cuja formulação era precária e não foi completamente reformulada.

Nesse sentido, Bernardo Moraes¹⁹ afirma que, devido à inviabilidade do cálculo das receitas e das despesas, os gastos públicos eram realizados sem analisar as reais condições do orçamento e os tributos eram mal distribuídos. Amaro Cavalcante²⁰ complementa o que foi apontado por Moraes, ao expor que a criação dos tributos, seus lançamentos e as arrecadações eram feitos sem método nas províncias. Logo, não foi criado um sistema tributário eficaz, que, como será demonstrado ao longo desse estudo, é necessário para garantir a igualdade tributária e a limitação do poder estatal de tributar.

Nem mesmo o artigo 179, X, da Constituição Política de 1824²¹, que determina serem todos obrigados a recolher tributos na proporção da sua capacidade econômica, foi capaz de reformular a estrutura do Estado Fiscal Brasileiro, pois, segundo Fernando José Amed e Plínio José Amed²², ainda que ele tivesse a força de reformular, por completo, o Estado Fiscal

¹⁶ AMED, Fernando José; AMED, Plínio José Labriola de Campos Negreiros. *História dos tributos no Brasil*. 1 ed. São Paulo: SINAFFRESP. 2000. p. 192

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ MORAES apud Ibid., p. 192.

²⁰ CAVALCANTE apud Ibid.

²¹ BRASIL, op. cit., nota: 11, artigo 179, X.

²² AMED; AMED, op. cit., p. 195, 197.

Brasileiro, era letra morta, já que, devido à estrutura socioeconômica da época, sua aplicação era inviável.

Para terminar a análise do Primeiro Reinado e passar para o Período Regencial, observa-se que, inicialmente, as províncias não possuíam autonomia tributária plena, pois a criação de impostos cabia exclusivamente ao Governo Central, atributo que começou a ser modificado no Período Regencial.

Cabe então apontar, que a estrutura tributária brasileira, deixada por Dom Pedro I, como já visto, era precária e se afastava dos ideais liberais, o que foi modificado durante o Período Regencial, já que a elite agrária e alguns grupos urbanos politicamente relevantes, desejavam a implementação de um sistema político liberal.

Todavia, conforme apontam Fernando José Amed e Plínio José Amed²³, esses grupos não buscavam a aplicação do liberalismo para todo o povo brasileiro, mas apenas para os seus integrantes, os quais passaram a ter benefícios e privilégios que não seriam estendidos para todos os brasileiros, sendo tal situação contrária ao Estado Liberal Fiscal.

Assim, é possível afirmar que o Estado Fiscal continuava maculado por características patrimonialistas, evitando que o liberalismo fosse totalmente adotado pelo Brasil, já que as elites políticas possuíam benefícios e privilégios que agravavam a desigualdade na sociedade brasileira.

Quanto à divisão da incidência dos tributos, manteve-se a alta tributação sobre o consumo, com poucos tributos incidindo sobre o capital. Divisão da tributação que, conforme Misabel Derzi²⁴, foi mantida no Estado Fiscal atual, sendo a causa, segundo a autora²⁵, da grande desigualdade presente na divisão da carga tributária brasileira.

Cabe também registrar que, além do anseio por um projeto político liberal, também havia a vontade de se conceder maior autonomia para as províncias²⁶, o que se concretizou com a edição do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834²⁷, como pode ser visto nos seus artigos 1º, 6º, 9º, 10º e 11º, por exemplo. Entretanto, a mesma autonomia não foi estendida aos Municípios.

²³ Ibid.

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva. In: HORVATH, Estevão et. al. (Coords.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 659.

²⁵ Ibid.

²⁶ AMED; AMED, op. cit., p. 198.

²⁷ BRASIL. *Lei nº 16 de 12 de agosto de 1834*. (Ato adicional que altera a Constituição de 1824) Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM16.htm >. Acesso em: 24 mai. 2019.

Entretanto, não há razão para se aprofundar nas discussões sobre a autonomia política das províncias, devendo esse estudo se ater ao seu objeto, qual seja a tributação. Assim, passe-se à análise da importância fiscal do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834, bem como das mudanças tributárias realizadas durante o Período Regencial, que, conforme Fernando José Amed e Plínio José Amed, foram um marco²⁸ na sistematização da tributação brasileira.

Assim sendo, segundo Sevério Mandêta²⁹, as reformas fiscais realizadas no Período Regencial começaram a criar os alicerces do sistema tributário contemporâneo, pois pela primeira vez houve a separação entre a Receita Geral e a Receita Provincial³⁰, bem como determinou-se a divisão da competência tributária³¹ entre o Governo Geral e as Províncias, a quem cabiam tratar do que não fosse competência do Governo Geral³².

Entretanto, ainda cabe observar que os tributos Municipais³³ eram determinados pelas Províncias, em cujo território os Municípios estavam localizados, fazendo com que estes não possuíssem autonomia fiscal. Mesmo assim, ainda que os Municípios não possuíssem liberdade fiscal, a singela separação entre Receita Geral e Receita Provincial demonstrava a intenção do Governo Provisório de realizar os ideais liberais da época, mesmo que para poucos.

Além dessas reformas, ocorreu a sistematização da aferição das despesas públicas e das receitas públicas necessárias para cobrir o déficit³⁴ da Fazenda Pública, o qual era previsto no orçamento. A discriminação do orçamento sendo feita de forma clara possibilitava que o governo determinasse a necessidade da criação de novos tributos para cobrir o déficit público. Logo, pode-se afirmar que, o tributo possui uma função essencialmente arrecadatória, que, como será demonstrado durante esse estudo, não seria suficiente para caracterizar o papel do tributo no Estado Democrático de Direito.

Portanto, considerando o que já foi exposto sobre o Período Imperial, mesmo que o Período Regencial ainda mantivesse características patrimonialistas, em que grupos com importância política possuíam benefícios fiscais exclusivos³⁵, foi um período importante para o início da estruturação do sistema tributário brasileiro e para a adesão do Brasil ao Estado Liberal Fiscal.

²⁸ AMED; AMED, op. cit., p. 198.

²⁹ MANDÊTTA apud *ibid.*

³⁰ MORAES apud *Ibid.*

³¹ MANDÊTTA apud *ibid.*

³² HUGON apud *ibid.*

³³ AMED; AMED, op.cit. p. 209.

³⁴ *Ibid.*

³⁵ *Ibid.*, p. 197.

Visto o cenário fiscal no Período Regencial, passa-se a analisar o desenvolvimento da tributação no Segundo Reinado, sob o governo do Imperador Pedro II, período marcado por crises políticas e pela Guerra do Paraguai, situações que tiveram influência direta nas reformas tributárias realizadas.

Assim, inicialmente deve-se apontar que, no Segundo Reinado, os tributos sobre os bens de consumo continuavam sendo a maior fonte de receita do Império Brasileiro, em especial a proveniente de impostos alfandegários³⁶, que possuíam alíquota de até 60% para produtos importados. Cabe observar, que a política fiscal adotada para bens de consumo importados mostra o viés protecionista e regulatório que era dado ao tributo já nessa época, pois a alta tributação sobre produtos importados, visava proteger a indústria brasileira, reduzindo as constantes importações de mercadorias que podiam ser adquiridas com produtores nacionais, característica que perdura até o Estado Fiscal atual.

Nessa linha, a partir do que é ensinado por Fernando José Amed e Plínio José Amed³⁷, afirma-se que as alterações tributárias realizadas no início do Segundo Reinado apenas agravaram a carga tributária incidente sobre o consumo. Tal afirmativa se dá, pois as referidas modificações fiscais se deram em razão das crises no comércio de café, de calamidades públicas e da Guerra do Paraguai.

Portanto, tais alterações nada mais foram do que uma forma de adequar as receitas públicas para cobrir o déficit fiscal que surgia devido à necessidade de regular o mercado do café, controlar o surto de doenças e financiar a Guerra do Paraguai, sendo esse último o principal responsável pelo aumento na tributação, já que gerou muitos custos para o patrimônio público.

Logo, mantinha-se a política fiscal de criar tributos à medida que as despesas cresciam, não sendo citado, pelos autores, se o governo, em algum momento, buscou reduzir as despesas para que pudessem ser custeadas com a receita já existente. Tanto é verdade que, após o fim da Guerra do Paraguai, o governo aboliu³⁸ uma série de impostos e concedeu isenção para outros. Assim, é possível alegar que, à medida que a receita era suficiente para cobrir as despesas, os tributos eram abolidos, pois não eram necessários, já que o déficit público podia ser coberto com uma receita menor, mostrando que se manteve o foco na função arrecadatória do tributo.

³⁶ Ibid., p. 216

³⁷ Ibid.

³⁸ Ibid., p.219.

Outro acontecimento que aumentou consideravelmente a carga tributária suportada pelos contribuintes foi a conturbada relação existente entre as Províncias e o Governo Central que, por vezes, agia com excessos. Conforme Fernando José Amed e Plínio José Amed³⁹, a arrecadação dos tributos era confusa e dificultava a sua fiscalização e previsão orçamentária. Todavia, essa situação não era a única que prejudicava a tributação e tornava deficitário o orçamento público. A relutância do Governo Central, em conceder maior autonomia às Províncias fazia com que elas dificultassem o repasse de receita para o Tesouro Nacional.

Devido às crises causadas pela mencionada disputa entre as Províncias e o Governo Central, foi determinado que o único imposto exclusivo do Governo Central seria o de importação, podendo as Províncias instituírem, para si e para os Municípios, tributos idênticos aos do Governo Central

Por serem impedidas apenas de criar tributos similares ao imposto de importação, as Províncias passam a criar tributos idênticos aos tributos gerais, que não deixaram de existir ou de serem arrecadados. Essa política fiscal ocasionou o surgimento de bitributações, levando o contribuinte a recolher tributos idênticos para Entes Públicos diversos, o que, injustamente⁴⁰, eleva a carga tributária suportada por eles. Tal prática, por si só, já pode ser considerada uma forma imoral⁴¹ de arrecadação dos tributos, mesmo estando dentro da legalidade⁴².

Deve-se apontar, que mesmo tendo pouca limitação recaindo sobre a sua competência tributária, algumas Províncias, alegando não possuir receita suficiente, passaram a criar tributos sobre a importação, mesmo esse tributo sendo de competência exclusiva do Governo Central. Assim, pode-se afirmar que a maior preocupação era arrecadar tributos, não importando os limites legais, o que também leva a violação da moral tributária⁴³.

Logo, considerando o exposto sobre o Período Imperial, pode-se afirmar que o Estado ainda possuía muitas características patrimonialistas, mesmo que se tenha esboçado a criação de um Estado Liberal Fiscal. Também se observa a busca por um sistema tributário coeso, mas que não foi realizado de forma eficaz ou mesmo moral. Entretanto, teve papel importante no estabelecimento dos alicerces do sistema tributário contemporâneo. Já quanto ao tributo, ficou demonstrado que era utilizado, essencialmente, como um instrumento de arrecadação e de regulação do mercado, quando necessário.

³⁹ Ibid., p. 220 e 221.

⁴⁰ PARANHOS apud ibid.

⁴¹ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2012, p. 70.

⁴² AMED; AMED, op. cit., p. 221.

⁴³ TIPKE, op.cit., p. 70.

1.1.3. O Estado Fiscal da República Velha

Finda a análise do tributo no Império, será iniciado o estudo da tributação na Primeira República, cuja Constituição adotou o federalismo⁴⁴ e se inspirou no modelo constitucional dos Estados Unidos da América⁴⁵, causando um aumento da adesão do Estado Fiscal Brasileiro ao liberalismo⁴⁶.

A partir desse período, o federalismo fiscal começa a tomar forma⁴⁷. Há clara divisão constitucional das competências tributárias, bem como mecanismos de proteção das liberdades dos indivíduos frente ao poder de tributar do Estado. Logo, pode-se afirmar que existe um fortalecimento do Estado Liberal Fiscal, já que passa a ter maior espaço no texto da Constituição, criando um sistema tributário e dispondo sobre a composição do orçamento.

Conforme Ricardo Lobo Torres⁴⁸, durante a elaboração da Constituição de 1891, buscou-se substituir por completo a estrutura financeira do período anterior, afastando-se do patrimonialismo que impregnava a legislação imperial, tornando o Estado Fiscal, da época, mais compatível com o liberalismo.

Assim sendo, diferente da Constituição de 1824, a Carta de 1891 insere a estrutura básica da tributação dentro do texto constitucional⁴⁹, realiza a distribuição da competência tributária entre a União e os Estados, cuja competência⁵⁰ abrangia a criação de tributos municipais. Além disso, trouxe limitações⁵¹ ao poder de tributar, as quais também foram incluídas na Constituição de 1988⁵², como a proibição da tributação recíproca entre os Entes, a imunidade para proteção da liberdade religiosa e a previsão de que os tributos só podem ser cobrados após serem instituídos por lei⁵³.

Quanto aos tributos, segundo Fernando José Amed e Plínio José Amed, esses, continuavam a ter maior incidência sobre os bens de consumo, em especial sobre o café, cujo mercado era regulado através dos impostos⁵⁴. É necessário esclarecer que a regulação do

⁴⁴ BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, artigo 1º*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 25 mai. 2019.

⁴⁵ AMED; AMED, op. cit., p. 232.

⁴⁶ TORRES, op. cit., 2009, p. 81.

⁴⁷ Ibid., p. 75 e 83.

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ BRASIL, op. cit., nota: 63, artigos 7º-11, 34 e 35.

⁵⁰ AMED; AMED, op. cit., p. 232.

⁵¹ TORRES, op. cit., 2009, p. 86.

⁵² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Artigo 150 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 mar. 2019.

⁵³ BRASIL, nota: 44, artigo 72.

⁵⁴ AMED; AMED, op. cit., p. 237.

mercado, por meio de tributos, não incidia apenas no setor cafeeiro, mas também era utilizada para regular a entrada de produtos no país, visando proteger a indústria brasileira⁵⁵.

Ainda quanto aos tributos, foram mantidos⁵⁶ aqueles provenientes do Império que, por razões econômicas ou jurídicas, foram considerados úteis para o Brasil Republicano. Também cabe informar que, nesse período, foi criado o Imposto sobre a Renda⁵⁷, já nos moldes atuais, assim como o precursor do IPI.

Todavia, o modelo tributário da Primeira República ainda mantinha atitudes que violavam a moral tributária, como é o caso da incidência de bitributação, que ocorria devido aos Entes instituírem tributos idênticos. Logo, permanecia uma política fiscal de não evitar a bitributação, situação que aumentava injustamente a carga tributária e, por esse motivo, ia de encontro à moralidade tributária.

Logo, conclui-se que, no contexto da República Velha, foram concebidos tributos e limitações ao poder de tributar que foram adotados pela Constituição de 1988. Quanto ao tributo, constatou-se que era utilizado, principalmente, como instrumento de arrecadação e regulação do mercado, assim como incidia com mais intensidade sobre os bens de consumo. Também é possível observar que, mesmo havendo grandes avanços na adesão ao Estado Fiscal Liberal, ainda existiam atitudes contrárias a uma tributação moralizada. Todavia deve-se reconhecer que, o sistema tributário da primeira República, está mais próximo de uma tributação moral do que o seu antecessor.

1.1.4. A atividade fiscal no Estado Novo

Durante o Estado Novo⁵⁸, vigoraram duas Constituições Federativas, quais sejam: a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, promulgada em 16 de julho de 1934, e a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1937, outorgada em 10 de novembro de 1937.

Essas Constituições⁵⁹ não trouxeram muitas alterações tributárias, entretanto, por mais singelas que elas sejam, tais mudanças aperfeiçoaram⁶⁰ o Estado Fiscal Brasileiro, logo são

⁵⁵ TORRES, op. cit., 2009, p. 92.

⁵⁶ AMED; AMED, op. cit., p. 233.

⁵⁷ Ibid., p. 250.

⁵⁸ TORRES, op. cit., 2009, p. 108-109.

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ MORAES apud AMED; AMED, p. 237.

importantes para esse estudo. Assim, passa-se à análise da Carta de 1934 e, em seguida, à da Constituição de 1937.

Conforme o texto da Constituição de 1934⁶¹, nesse período foi realizada a ampliação da distribuição de competências tributárias entre os Entes, incluindo os Municípios, que passam a ter tributos próprios. Também foram instituídas competências concorrentes, destinadas à União e os aos Estados, que podiam criar impostos, além dos seus privativos. Ainda quanto à competência tributária⁶², é importante apontar que a Constituição de 1934 vedou o exercício cumulativo das competências tributárias, bem como a bitributação.

A Constituição de 1934 trouxe nos artigos⁶³ 17, 18 e 19, inciso IV, uma série de imunidades tributárias, visando proteger Direitos Fundamentais e limitar o poder de tributar do Estado. Logo, manteve algo do Estado Liberal Fiscal, bem como a preocupação com a moralidade tributária, que também é vista na Constituição de 1891.

Em relação aos tributos, eles continuavam a ter maior incidência sobre o consumo, aumentando a desigualdade na distribuição da carga tributária entre a população, situação que, como já visto, se manterá até os dias atuais, aumentando a concentração de renda e a desigualdade social.

Por ter sido inspirada na Constituição de Weimar de 1919⁶⁴, a Constituição Brasileira de 1934, é direcionada para a construção de um Estado Social de Direito, pois apresenta, de forma expressa, a necessidade de se garantir o mínimo existencial ao povo brasileiro. Entretanto, devido ao pouco tempo de vigência da Constituição de 1934, o Estado Social de Direito e o seu correlato Estado Social Fiscal, só foram constituídos no Brasil com a Constituição Federativa de 1967.

Prosseguindo com a análise da tributação no Estado Novo, agora será analisada a Constituição de 1937, cujo conteúdo é influenciado pela Constituição Polonesa de 1935⁶⁵, a qual possuía caráter autoritário e intervencionista, cujo intuito era a construção de um Estado Corporativo⁶⁶ e limitador das liberdades individuais do povo, logo se afastando do liberalismo e enfraquecendo o Estado Fiscal Brasileiro.

⁶¹ BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934*. Artigos 6-8 e 13, § 2º. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso: 28 mai. 2019. artigos 10, 13, §2º e 17

⁶² AMED; AMED, op. cit., p. 237.

⁶³ BRASIL. op. cit., nota 61, artigos 6-8, 13, § 2º, 17, 18 e 19, inciso IV.

⁶⁴ TORRES, op. cit., 2009, p. 109 e 533.

⁶⁵ BULOS, Uadi Lamêgo. *Curso de Direito Constitucional*. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 495.

⁶⁶ TORRES, op. cit., 2009, p. 111.

Todavia, mesmo o Estado Corporativo⁶⁷ com sua tese de confundir o indivíduo com o Estado, trazendo autoritarismo, insegurança e intervencionismo estatal, não foi capaz de extinguir o Estado Liberal Fiscal, pois a ordem tributária anterior não teve mudanças relevantes.

Assim, não houve mudanças que peçam comentários substanciais, pois foi mantida praticamente a mesma estrutura tributária da Constituição de 1934. Nesse sentido, outra característica mantida pela Constituição de 1937 foi a preocupação com a garantia do mínimo existencial, que deveria ocorrer por meio da intervenção do Estado, ou seja, através da tributação.

Deve-se apontar, que não se defende a manutenção de governos autoritários ou o excesso na intervenção estatal. Todavia, será defendido ao longo desse trabalho, que o Estado deve garantir um padrão de vida digno ou mínimo para o indivíduo, não através do totalitarismo, como defendia Francisco Campos⁶⁸, mas através da garantia de Direitos Sociais, observando-se os objetivos e fundamentos do Estado Democrático de Direito, bem como os limites do orçamento público.

Assim, considerando o exposto, pode-se afirmar que, independente do aspecto corporativista do governo do Presidente Getúlio Vargas, foi mantida a essência do Estado Liberal Fiscal, já que poucas mudanças foram realizadas na tributação do Estado Brasileiro. Entretanto, mesmo que pouco se tenha alterado no uso arrecadatório e regulatório dos tributos, essas mudanças moralizaram a tributação brasileira ao proibir a bitributação, bem como criaram o sistema de tripartição das competências tributárias, que se manteve em todas as Constituições, inclusive na CRFB de 1988, e concederam uma função social ao tributo, ainda que embrionária.

1.1.5. O modelo tributário da Constituição de 1946

A Constituição de 1946 retorna ao liberalismo que marcou a constituição financeira de 1891⁶⁹, se afastando dos ideais positivistas⁷⁰ e do corporativismo que prevaleceram durante o Estado Novo. A Carta de 1946 também reestabeleceu o equilíbrio federativo, reduzindo o

⁶⁷ Ibid., p. 113.

⁶⁸ CAMPOS apud Ibid., p. 114.

⁶⁹ TORRES, op. cit., 2009, p. 119.

⁷⁰ Ibid., p. 121 e 127.

centralismo financeiro que incidia mesmo antes da Constituição de 1934, dando maior autonomia tributária⁷¹ para Estados e Municípios.

Quanto às imunidades tributárias, segundo se observa a partir da leitura do artigo 31 da Constituição de 1946, nota-se que houve aumento⁷² no rol⁷³ trazido pela Constituição de 1934, dando maior proteção aos Direitos Fundamentais. Portanto, concorda-se com Aliomar Baleeiro⁷⁴, quando ele afirma que tais imunidades estão alicerçadas na proteção dos valores humanos e das liberdades individuais.

Vale ressaltar que, para Aliomar Baleeiro⁷⁵, as limitações ao poder de tributar são legitimadas pela necessidade de se proteger os valores humanos e as liberdades individuais, motivo pelo qual elas concedem ao Direito Tributário a função de proteger o indivíduo contra os excessos fiscais do Estado.

Assim, pode-se deduzir que, para Baleeiro⁷⁶, as imunidades tributárias são um meio de evitar a violação dos Direitos Fundamentais por meio da atividade fiscal do Estado. Tal entendimento direciona para a necessidade de prezar pela interpretação do Direito Tributário a partir do texto constitucional. Logo, a interpretação sob a ótica da Constituição deve ser a principal forma de interpretação dos institutos que constituem o Direito Tributário, já que tal forma de apreciação adequá-los-á aos ideais constitucionais, assim causando o aumento da moralidade tributária.

Quanto aos tributos, eles possuem maior incidência sobre o consumo⁷⁷, todavia, passam a ser vistos como um instrumento de justiça social e tem reduzido o seu uso regulatório e intervencionista. Outras mudanças na estrutura tributária, foram a criação da contribuição de melhoria e o aumento dos impostos destinados aos Estados e Municípios.

Considerando o exposto sobre o período de vigência da Constituição de 1946, conclui-se que, a referida Carta, possibilitou maior adesão ao Estado Liberal Fiscal e propiciou o aumento da moralidade tributária. Todavia, as mudanças realizadas não foram suficientes para reestruturar o sistema tributário brasileiro; que se mantém praticamente o mesmo desde 1891⁷⁸, ou ainda estabelecer, de modo duradouro e eficaz, o equilíbrio financeiro entre os

⁷¹ AMED; AMED, op. cit., p. 271.

⁷² BRASIL, *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1946*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 30 mai. 2019.

⁷³ BRASIL, op. cit., nota 61.

⁷⁴ BALEEIRO apud TORRES, op. cit., 2009, p. 122.

⁷⁵ Ibid., p. 118.

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ AMED; AMED, op. cit., p. 271-274.

⁷⁸ Ibid., p. 285.

Entes Federados, ou seja, a divisão da renda pública, que, em 1967⁷⁹, volta a ficar centralizada nos cofres da União.

1.1.6. A tributação no Regime Militar

Conforme Ricardo Lobo Torres⁸⁰, durante o Regime Militar podem ser apontadas características que o aproximam do Estado Patrimonial, quais sejam: a prevalência do Estado-Empresário, a volta do autoritarismo, o intervencionismo estatal, a centralização das finanças públicas nos cofres da União e a ampla adoção do positivismo. Todavia, esses aspectos, não foram suficientes para extinguir o Estado Fiscal que, conforme o autor⁸¹, passa a existir com a denominação de Estado Social Fiscal.

Segundo Torres⁸², o Estado Social Fiscal é uma dimensão do Estado Social de Direito, que, por sua vez, é o mesmo Estado de Direito do liberalismo, mas com a diferença de não se limitar a proteger liberdades individuais, já que, também, busca entregar prestações úteis para a sociedade e reduzir desigualdades sociais.

Seguindo sua explicação, o autor⁸³ ensina que o Estado Social de Direito se caracteriza pela integração entre o Estado e a sociedade civil. Entretanto, ele observa que a referida integração não deve levar à confusão entre o público e o privado, sob pena do Estado Social se tornar um Estado autoritário e patrimonialista, conforme ocorreu no Brasil após 1964.

Quanto à Constituição Federativa de 1967⁸⁴, após a Emenda Constitucional de 1969, os seus elaboradores, de forma detalhada, definiram as atribuições econômicas e sociais do Estado Brasileiro, determinando os limites do seu intervencionismo econômico, assim como os princípios norteadores da busca pela justiça social e pelo desenvolvimento econômico do país.

Quanto aos aspectos tributários, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1967⁸⁵, com as alterações trazidas pela emenda constitucional nº 1, de 1969, concebe um sistema tributário detalhado⁸⁶, prevendo a edição de uma lei complementar tributária geral,

⁷⁹ TORRES, op. cit., 2009, p. 106

⁸⁰ Ibid., p. 105, 106 e 141.

⁸¹ Ibid., p. 533.

⁸² Ibid., p. 532 e 535.

⁸³ Ibid., p. 141 e 534.

⁸⁴ Ibid., p. 533.

⁸⁵ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*, artigo 18-28. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm >. Acesso: 31 mai. 2019.

⁸⁶ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 281.

cuja incumbência seria definir o funcionamento de alguns dos institutos tributários previstos na Carta de 1967. Por outro lado, estão bem definidas, no texto constitucional, as competências tributárias dos Entes e a distribuição de receita que deve ser realizada pela União.

A referida Constituição considera como tributos⁸⁷, que compõem o sistema tributário, apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Todavia, não determina, com clareza, a natureza jurídica do empréstimo compulsório, que, mesmo sendo previsto como uma fonte de receita da União, não era expressamente considerado como um componente do sistema tributário.

Ainda quanto às características tributárias, o consumo continua suportando a maior parcela da carga tributária, quando comparado com o capital. Devendo-se ressaltar, que a mencionada política tributária dificulta a concretização da justiça social, que é um objetivo almejado pelo Estado Social.

Nesse sentido, como será visto mais à frente, a discrepância entre a carga tributária incidente sobre o consumo e a que onera o capital, não só impediu a efetiva construção do Estado Social de Direito durante o Regime Militar como também reduziu a possibilidade de serem realizados os objetivos do Estado Democrático de Direito adotado⁸⁸ pela CRFB/1988. Isso se dá, pois a desigualdade na carga tributária afeta diretamente⁸⁹ a desigualdade social. Portanto, para esse estudo, não há como reduzir as desigualdades sociais enquanto for mantida a desigualdade na carga tributária.

Quanto às imunidades tributárias, sua previsão é uma repetição⁹⁰ do rol trazido pela Constituição de 1946. Todavia, devido ao positivismo, não são mais legitimadas pela proteção dos valores humanos e das liberdades individuais, mas pelo poder de autolimitação estatal, assim, abandonando o entendimento defendido por Aliomar Baleeiro.

Já quanto à moralidade tributária, mesmo havendo limitações ao poder de tributar que moralizavam o sistema tributário do Regime Militar, deve-se ressaltar que, durante esse período, o Estado Social Fiscal foi enfraquecido pela excessiva intervenção do Estado Brasileiro na economia do país. Assim, questiona-se: Como pode a intervenção estatal na economia causar a redução da moralidade tributária?

⁸⁷ BRASIL, op. cit., nota 85, artigos 18, 19, §4, 22, 24 e 25

⁸⁸ BRASIL, op. cit., nota 52, artigo 1.

⁸⁹ DERZI, op. cit. p. 659.

⁹⁰ TORRES, op. cit., 2009, p. 105 e 122.

A resposta à pergunta acima está na convivência do Estado Social Fiscal com o Estado Empresarial, que ao enfraquecer o Estado Fiscal, reduzindo a liberdade e a igualdade nas relações do mercado, também reduz a eficiência da aplicação moral dos tributos.

Conforme ensina Ricardo Lobo Torres⁹¹, ainda que o principal objetivo do Estado Empresarial seja o monopólio dos meios de produção, tal característica, por si só, não impede a convivência do Estado Social Fiscal com o Estado Empresarial, desde que ele exista de forma subsidiária.

Todavia, segundo Torres⁹², o Estado Empresarial excessivamente intervencionista, que monopoliza os meios de produção a ponto de tomar o lugar da livre empresa, causando a confusão do Estado com a sociedade civil, enfraquece o Estado Fiscal ou até o extingue, o que pode ocorrer se o monopólio estatal levar à eliminação da propriedade privada.

No caso brasileiro, diferente dos países socialistas⁹³, a estatização não chegou ao ponto de extinguir a propriedade privada, houve apenas uma redução da efetividade do Estado Social Fiscal, já que, mesmo sendo mantida a propriedade privada, o Estado, por meio de estatais, fomentava a concorrência⁹⁴ desleal no mercado, por meio de privilégios fiscais.

Assim, cabe observar que, o Estado Brasileiro ao tomar o lugar da livre empresa no mercado, devido ao excesso de intervenção⁹⁵ na economia, simultaneamente cria uma relação de clientelismo com as empresas privadas, ocasionando uma simbiose entre o Estado e as empresas privadas, ou seja, confundindo o Estado com a sociedade civil.

Portanto, a partir do que é ensinado por Torres⁹⁶ e por Amed⁹⁷, pode-se deduzir que essa simbiose ocorre, pois, em troca de apoio, o Estado passa a conceder privilégios odiosos⁹⁸ às empresas privadas. Sendo o resultado da mencionada prática o abandono das regras de mercado para prevalecerem as regras do clientelismo, já que as empresas privadas, com esses benefícios, se mantinham fortes no mercado.

Torres⁹⁹ conceitua os privilégios odiosos como sendo aqueles concedidos pelo Estado de forma constitucional e legal, entretanto desigual e sem razoabilidade, já que, algumas

⁹¹ Ibid, p. 538.

⁹² Ibid.

⁹³ Ibid., p. 539.

⁹⁴ AMED; AMED, op. cit., p. 281.

⁹⁵ TORRES, op. cit., 2009, p. 547.

⁹⁶ Idem, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Direitos Humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia*, V. III. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 366.

⁹⁷ AMED; AMED, op. cit., p. 281.

⁹⁸ TORRES, op. cit., V. III, 2005, p. 366.

⁹⁹ Ibid., p. 367.

empresas deixavam de recolher tributos, que eram devidos por todos, pelo simples motivo de manterem uma relação de mútuo benefício com o Estado.

Ainda conforme Torres¹⁰⁰, esses privilégios foram amplamente utilizados pelo Regime Militar, causando desigualdade tributária entre as empresas privadas, o que, para Tipke¹⁰¹, reduz a moralidade tributária do Estado. Logo, pode-se afirmar que, ao conceder benefícios odiosos, o Regime Militar agia com imoralidade na sua atividade tributária.

Entretanto, seria injusto terminar a análise da tributação, no Regime Militar sem tratar da reforma de 1965, que transformou a estrutura da tributação brasileira, o que não foi feito pelas Constituições anteriores, que mesmo realizando algumas mudanças, não foram capazes de modificar¹⁰² a estrutura trazida pela Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1891.

Portanto, conforme Fernando José Amed e Plínio José Amed¹⁰³, a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, reformulou a estrutura tributária do Brasil, que passou a ser orientada por um sistema tributário nacional. Além disso, reforçou normas que objetivavam trazer unidade econômica e política para o Brasil e, dentre outras alterações, trouxe unidade para as normas fiscais. Logo, pode-se afirmar que a Reforma de 1965 foi benéfica para o Estado Fiscal Brasileiro, pois sistematizou a tributação do país.

Ainda sobre a reforma de 1965, segundo Bernardo Ribeiro Moraes¹⁰⁴, além de reafirmar o caráter arrecadatório e regulatório do tributo, deixa clara a opção do legislador de utilizá-lo como um instrumento de redução da desigualdade social, o que condiz com os objetivos do Estado Social Fiscal da época e com os ideais trazidos, posteriormente, na CRFB/88.

Outra mudança trazida pela Reforma de 1965¹⁰⁵ se refere à forma com que a incidência dos tributos é determinada, pois a classificação dos tributos e sua incidência, passam a considerar aspectos econômicos e não mais distinções meramente jurídicas. Com isso, os tributos passaram a incidir sobre uma base econômica específica¹⁰⁶, reduzindo a amplitude de incidências do sistema anterior.

Logo, com o fim da análise da tributação no Regime Militar, é possível concluir que, mesmo havendo retrocesso na moralidade tributária e na adesão ao Estado Fiscal, houve

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ TIPKE, op. cit., p. 14-16 e 36-37.

¹⁰² AMED; AMED, op. cit., p. 285.

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ MORAES apud ibid., p. 282.

¹⁰⁵ AMED; AMED, op. cit., p. 283.

¹⁰⁶ CARNEIRO, op. cit., p. 281.

avanço na sistematização da tributação brasileira¹⁰⁷, pois foi feita a estruturação e da atividade fiscal do Brasil, causando o seu aperfeiçoamento em relação aos períodos anteriores.

1.1.7. O Código Tributário Nacional de 1966

Conforme Fernando José Amed e Plínio José Amed¹⁰⁸, a Lei nº 5.172/66 cria o Código Tributário Nacional, cujo conteúdo traz normas tributárias gerais, aplicáveis a todos os Entes Federados. Ocorre que, conforme a Constituição de 1967¹⁰⁹, as normas gerais tributárias deveriam ser instituídas por uma Lei Complementar. Por essa razão, considerando que o Código Tributário Nacional de 1966 foi criado por uma Lei Ordinária, poderia ser alegada a sua inconstitucionalidade perante o texto da Constituição de 1967, já que possuiria um vício formal.

Nesse sentido, segundo Cláudio Carneiro¹¹⁰, a inconstitucionalidade formal do CTN se deu devido à Constituição de 1946 não fazer distinção entre Lei Complementar e Lei Ordinária, mas isso em nada inviabilizou a eficácia do Código Tributário Nacional, pois, devido ao Brasil não admitir a inconstitucionalidade formal superveniente, a Lei nº 5.172/66 foi recepcionada, pela Constituição de 1967, com status de Lei Complementar, atitude que foi repetida pela Constituição de 1988.

Quanto a sua formulação, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹¹ observa que o CTN é um sistema no qual convivem teses que se contrapõem, pois é uma condensação de diversos institutos estrangeiros, cujos sistemas tributários possuem uma estrutura diferente do sistema brasileiro.

Todavia, mesmo Coêlho¹¹² tecendo críticas ao texto do CTN, afirma que só a partir do CTN foi possível compreender de forma sistêmica o fenômeno da tributação, já que o CTN buscou unificar a legislação tributária de todos os Entes Federados, para servir como norma geral tributária, alcançando a atividade tributária da União, dos Estados e dos Municípios.

¹⁰⁷ MORAES apud AMED; AMED, op. cit., p. 285.

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ BRASIL, op. cit., nota 85, artigo 19, §1º.

¹¹⁰ CARNEIRO, op. cit., p 283-284.

¹¹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 353-357.

¹¹² Ibid.

Deve-se observar que o CTN não agradou a todos. Logo, visando uma análise objetiva, passa-se a tratar dos aspectos positivos e negativos do Código Tributário Nacional, seguindo os apontamentos trazidos por Bernardo Ribeiro de Moraes.

Conforme Moraes¹¹³, o Código Tributário Nacional, ao estabelecer normas gerais de tributação, realizou a unificação dos sistemas tributários autônomos que conviviam na época. Essa padronização pôs fim às guerras fiscais que ocorriam entre Estados e Municípios, já que eles deveriam seguir as regras gerais do CTN, podendo legislar somente naquilo que o CTN permitia ou que era omissivo.

Outra mudança positiva que o Código Tributário Nacional traz é a conceituação dos tributos a partir de uma análise econômica, deixando o conceito e incidência dos tributos mais claros, assim aumentando a segurança jurídica do contribuinte.

Além das mudanças citadas, outros pontos positivos são: a criação de mecanismos para realizar uma distribuição tributária adequada, conceder à tributação a função de regular a economia e possibilitou a redução do déficit público da União.

Bernardo Ribeiro de Moraes¹¹⁴, todavia, destaca alguns pontos negativos do CTN. O autor aponta que, com a redução das receitas e continuo aumento das despesas, os Municípios e os Estados viram o seu déficit público agravar gradualmente, o que gerou um desequilíbrio financeiro entre esses Entes e a União. Isso se deu devido ao valor inexpressivo da receita arrecadada pelos Estados e Municípios, cuja composição compreendia tributos próprios e provenientes de repasses da União, os quais atrasavam constantemente.

Conforme Moraes¹¹⁵, mais um aspecto negativo é a grande quantidade de normas contraditórias e confusas, que surgem da possibilidade dada pelo CTN aos Entes de criarem leis e regulamentos sobre os tributos de sua competência. Assim, por mais que o Código Tributário Nacional tenha uniformizado a legislação tributária comum, não foi capaz de impedir que um Município ou Estado criasse leis específicas contrárias às leis tributárias de outros Municípios ou Estados. Logo, devido a essa característica, o sistema tributário nacional não pôde ser aplicado de forma eficaz, pois mesmo buscando padronizar a tributação do Brasil, o CTN não conseguiu impedir que os Entes criassem vasta legislação tributária.

Segundo Moraes¹¹⁶, os fatos negativos trazidos pelo CTN se agravaram com o passar do tempo, o que abriu caminho para a realização de alterações no texto da Lei nº 5.172/66.

¹¹³ MORAES apud AMED; AMED, p. 288.

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ Ibid.

Entretanto, essas mudanças, em sua maioria, buscavam o aumento da arrecadação de tributos, podendo, então, deduzir que essas modificações pouco se importaram com as funções extrafiscais dos tributos.

Todavia, mesmo que o Código Tributário Nacional seja passível de receber críticas, é inegável sua importância para a compreensão sistêmica da estrutura tributária do Brasil, bem como é clara sua contribuição para o aumento da moralidade no exercício da atividade fiscal, pois buscou evitar a ocorrência de guerras fiscais entre os Estados e os Municípios.

Assim, a partir dos apontamentos feitos, considerando o aprimoramento da estrutura tributária realizado pelo CTN, ainda que existam defeitos na legislação tributária e na aplicação do sistema tributário, deve-se concordar com a afirmação de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹⁷, que aponta a essencialidade do CTN para a estrutura tributária nacional, a qual seria pior sem o Código Tributário Nacional.

1.1.8. O Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal de 1988

Como os aspectos fiscais da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 serão objeto de análise durante todo esse estudo, não há motivo para fazer um estudo detalhado nesse momento. Logo, esse tópico se dedicará a uma apresentação geral do Estado Democrático Fiscal e do Sistema Tributário Nacional.

Conforme o artigo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988¹¹⁸, o modelo estatal adotado pelo Brasil é o Estado Democrático de Direito. Todavia, tal decisão, tomada pelos constituintes de 1987, não afeta somente os aspectos meramente políticos ou sociais do país, mas também afeta a forma com que a tributação é exercida e enxergada, como será visto, com mais detalhes, no segundo capítulo dessa monografia.

Segundo Ricardo Lobo Torres¹¹⁹, o Estado Democrático de Direito se caracteriza pela conciliação do Estado Social, limitado em seu intervencionismo, com a exigência de garantir os Direitos Fundamentais. Logo, a partir dessa visão, pode-se afirmar que a Constituição de 1988 adotou, mesmo que de forma implícita, o Estado Democrático Fiscal.

Conforme Torres¹²⁰, esse modelo de Estado Fiscal é um princípio estrutural da Carta de 1988, já que ele emana diretamente do Estado Democrático de Direito, cujo objetivo é

¹¹⁷ COÊLHO, op. cit., p. 354.

¹¹⁸ BRASIL, op. cit., nota 73.

¹¹⁹ TORRES, op. cit., 2009, p. 543 e 547.

¹²⁰ Ibid., p. 546.

mitigar o intervencionismo do Estado Social para que a intervenção estatal seja realizada de forma subsidiária.

Ainda segundo o autor¹²¹, o Estado Democrático de Direito, como adotado no Brasil, reestruturou o sistema tributário, aperfeiçoando o controle dos gastos públicos, redirecionando despesas vinculadas para as políticas sociais e estabelecendo alguma regulação social e econômica. Assim, Torres¹²² afirma que, no Brasil, configurou-se o Estado Democrático e Social Fiscal.

Ricardo Lobo Torres¹²³ também aponta outras características que serão abordadas ao longo dessa monografia, como a preocupação com a responsabilidade fiscal, o imposto como principal fonte de renda, a criação das contribuições especiais etc.

Outro aspecto que será detalhado em momento oportuno é o caráter assistencialista¹²⁴ do Estado brasileiro, que enfraquece o Estado Fiscal. Também será debatida a necessidade de uma reforma tributária para viabilizar a plena adesão ao Estado Fiscal.

Quanto à tributação, conforme Cláudio Carneiro¹²⁵, adotou-se a teoria pentapartite, que afirma serem cinco as espécies de tributo, sendo: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Cabe apontar que a tributação¹²⁶ ainda incide com maior intensidade sobre o consumo, mantendo a falta de moralidade tributária nesse aspecto.

Em relação à competência tributária, conforme Fernando José Amed e Plínio José Amed¹²⁷, foi descentralizada, entretanto, a perda de receita, pela União, levou a criação de diversas contribuições especiais, com o principal objetivo de aumentar a receita do Erário Federal, situação que aumentou a carga tributária do setor produtivo, causando aumento do preço dos produtos nacionais e reduzindo a competitividade deles perante à produção internacional.

Quanto às imunidades tributárias, elas passam a ser tratadas como cláusulas pétreas¹²⁸, pois estão diretamente ligadas à proteção dos Direitos Fundamentais, o que, como já visto,

¹²¹ Ibid., p. 545.

¹²² Ibid.

¹²³ Ibid., p. 549-556.

¹²⁴ TORRES, op.cit., p. 559 e 560.

¹²⁵ CARNEIRO, op. cit., p. 183.

¹²⁶ BRASIL, op. cit., nota 73, artigos 153, 155 e 156.

¹²⁷ AMED; AMED, op. cit., p. 296.

¹²⁸ TORRES apud CARNEIRO, op. cit., p. 320.

aumenta a moralidade tributária do sistema. Cabe também observar que não possuem rol¹²⁹ taxativo, assim como o artigo 5º da CRFB/88.

Um último aspecto, que ainda será melhor trabalhado, é a supremacia da Constituição Federativa de 1988 sobre a legislação tributária. Conforme Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³⁰, essa característica submete os sistemas tributários parciais, dos Entes Federados, à influência do texto da Constituição Federal de 1988. Logo, a União, os Estados e os Municípios, ao exercerem sua atividade fiscal, devem obedecer às normas constitucionais, assim, causando um aumento da moralidade tributária na atuação estatal, como será demonstrado ao longo deste trabalho.

1.2. O tributo no Estado Democrático de Direito

O objetivo desse tópico é determinar a função do tributo no Estado Democrático de Direito. Todavia, deve-se primeiro compreender o instituto do tributo e as características do Estado Democrático de Direito, para depois compreender como o tributo deve ser entendido no atual modelo estatal.

1.2.1. Conceito de tributo

Como a Constituição de 1988 não apresenta um conceito de tributo, será apresentada a definição trazida pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional, transcrito a seguir: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”¹³¹

Cláudio Carneiro¹³², ao tecer comentários sobre o artigo 3º, do CTN, explica cada uma das características do tributo, destrinchando o conceito trazido pelo artigo supracitado e apresentando distinções entre o tributo e outras receitas públicas.

Assim, a partir das considerações apresentadas pelo autor¹³³, deduz-se o seguinte em relação ao instituto em estudo: a) O tributo é a principal fonte de receita do erário, podendo

¹²⁹ TORRES, op. cit., V. III. 2005, p. 126.

¹³⁰ COÊLHO, op. cit., p. 357.

¹³¹ BRASIL, *Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)*. Diário Oficial da União de 27 de outubro de 1966 e retificado em 31 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm >. Acesso: 20 mar. 2019.

¹³² CARNEIRO, op. cit., p. 175-179.

ser classificado como uma receita pública derivada. b) É uma obrigação de dar coisa certa, no caso dinheiro ou algum bem com valor econômico. c) O seu fato gerador não pode surgir de uma hipótese ilícita, logo não pode ter caráter punitivo, mesmo que as riquezas advindas do ato ilícito possam ser tributadas. d) Todo tributo deve estar previsto em lei para que possa ser requerido pela Fazenda Pública. e) Os tributos são cobrados mediante atos administrativos vinculados, logo ao agente público competente não é permitido abdicar-se da cobrança dos tributos, podendo responder pelo crime de prevaricação.

Acrescentando ao que já foi apresentado, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³⁴ ensina que o tributo se diferencia da multa e das indenizações devidas ao Estado, bem como da receita pública auferida mediante relações contratuais estabelecidas entre o Estado e os particulares. Afirma ainda que o tributo se distingue de deveres pecuniários compulsórios de natureza privada e dos valores captados mediante a apropriação estatal de dinheiro abandonado.

Conforme se deduz da obra do autor,¹³⁵ essas receitas não se confundem com o tributo, já que não cumprem com os requisitos trazidos pelo conceito contido no artigo 3º, do CTN, pois são receitas que decorrem de um fato ilícito, ou de uma lesão ao patrimônio estatal, ou mesmo de um acordo de vontades bilateral, bem como podem não ser realizadas mediante atividade administrativa vinculada à lei ou não serem capazes de gerar uma relação jurídica tributária.

Para Sacha Calmon¹³⁶, o conceito do artigo 3º do CTN, aplicado em conjunto com o artigo 4º do CTN, é suficiente para distinguir o tributo das outras receitas citadas, pois é perfeito e completo, capaz de pacificar dúvidas quanto ao que pode ou não ser considerado como tributo. Tanto o autor pensa dessa forma, que reforça sua tese com um trecho da obra de Geraldo Ataliba¹³⁷, que afirma ser completo e excelente o conceito de tributo trazido pelo Código Tributário Nacional.

Todavia, em sentido diverso, tem-se o posicionamento de Ricardo Lobo Torres¹³⁸. Para ele, ainda que a Constituição tenha constitucionalizado o conceito trazido pelo artigo 3º, do CTN, aproveitando um conceito trazido pela legislação ordinária, os elementos que o Código Tributário Nacional utiliza para definir o tributo não são suficientes para estremá-lo

¹³³ Ibid.

¹³⁴ COÊLHO, op. cit., p.361-362.

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Ibid., p. 373.

¹³⁷ ATALIBA apud COÊLHO, op. cit., p. 373.

¹³⁸ TORRES, op. cit., 2007, p. 20-21 e 24-26.

do conceito de outras receitas, ou mesmo para determiná-lo dentro do contexto do Estado Democrático de Direito.

Logo, pode-se afirmar que, para Torres¹³⁹, o conceito de tributo apresentado pelo CTN, mesmo trazendo elementos essenciais para diferenciá-lo de outras receitas, não é perfeito ou completo, como defendem Coêlho e Ataliba, posicionamento com que este estudo concorda, pelos motivos que serão expostos a seguir.

De início, é preciso deixar claro que esse estudo, assim como Torres¹⁴⁰, não visa modificar ou complementar a definição legal de tributo, mas buscará interpretar o conceito de tributo trazido pelo artigo 3º, do CTN, sob a perspectiva das normas constitucionais e do Estado Democrático de Direito.

Feitos esses apontamentos, passa-se a tratar da seguinte pergunta: Por que Ricardo Lobo Torres considera insuficiente o conceito de tributo presente no artigo 3º, do CTN?

Conforme o autor¹⁴¹, o CTN, por ter uma origem doutrinária, traz um conceito baseado em concepções positivistas, já superadas, pois determinou o conceito de tributo a partir do seu gênero próximo, sem aprofundar suas especificidades em relação a outras receitas públicas.

Torres¹⁴² defende que, ao realizar a conceituação do tributo, o legislador ordinário agiu corretamente posicionando-o em uma classe (gênero próximo), mas falhou ao especificá-lo dentro do gênero receita pública, já que não esgotou o detalhamento das suas características essenciais, logo não foi eficaz ao estremar o tributo de qualquer outra espécie pertencente ao mesmo gênero próximo.

Para Ricardo Lobo Torres¹⁴³, o conceito de tributo não pode ser construído a partir de suas características genéricas, deve também considerar a sua relação com a liberdade, com os princípios constitucionais ligados às ideias de segurança e de justiça, além de considerá-lo a partir da sua destinação pública. Assim, suas especificidades devem ser detalhadas a partir da Constituição sob a perspectiva do Estado Democrático de Direito.

Para o autor¹⁴⁴, o conceito atual de tributo, como se lê no Código Tributário Nacional, é insuficiente tanto para estremá-lo de outras receitas, quanto para determiná-lo a partir da perspectiva do Estado Democrático de Direito e da Constituição Federal de 1988. Segundo

¹³⁹ Ibid.

¹⁴⁰ Ibid.

¹⁴¹ Ibid.

¹⁴² Ibid.

¹⁴³ Ibid.

¹⁴⁴ Ibid.

Torres¹⁴⁵, isso se dá, pois o legislador, ao adotar uma visão positivista, não julgou necessário contemplar a fundamentação axiológica do tributo com os princípios da igualdade e da justiça, mesmo que não tenha deixado de contemplar a legalidade. Além disso, se afasta da ideia de liberdade, pois considera que o poder de tributar não deve ser limitado.

Por esses e outros motivos, o autor¹⁴⁶, à luz da Constituição Federal de 1988, buscou interpretar o artigo 3º, do CTN, para adequá-lo às peculiaridades do tributo e da tributação na constância do Estado Democrático Direito, chegando ao seguinte conceito de tributo:

[...] Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.

Considerando a proposta desse estudo, adotar-se-á o conceito de tributo apresentado por Ricardo Lobo Torres, pois está em consonância¹⁴⁷ com a ideia de que o tributo possui uma função constitucional, como será demonstrado após o estudo das características do Estado Democrático de Direito.

1.2.2. Conceito de Estado Democrático de Direito

Conforme o artigo 1º, da CRFB/88¹⁴⁸, a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, todavia não o determina, diferente da Constituição, de 1976, da República de Portugal¹⁴⁹, que, no seu artigo 2º, apresenta o seguinte conceito:

A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa.

A partir do trecho transcrito, pode-se afirmar que, no Estado Democrático de Direito, o poder político emana do povo que o exercerá mediante representação ou diretamente, bem

¹⁴⁵ Ibid., p. 45 e 48.

¹⁴⁶ Ibid., p. 63.

¹⁴⁷ Ibid., p. 24. 2007.

¹⁴⁸ BRASIL, op. cit., nota: 73.

¹⁴⁹ PORTUGAL, *Constituição da República Portuguesa de 1976*, Disponível em: < <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx> >. Acesso: 12 jul. 2019.

como que deve prevalecer o respeito aos Direitos Fundamentais do cidadão, sendo dever do Estado garantir a fruição desses direitos pelos integrantes da sociedade.

Alexandre de Moraes¹⁵⁰ ratifica a afirmação feita acima e acrescenta a essa ideia dizendo que o termo Democrático é introduzido para legitimar e limitar o poder estatal, aprimorando a ideia do Estado de Direito em que a lei está acima do indivíduo, pois, no Estado Democrático de Direito o povo passa a participar ativamente das decisões políticas do país, já que possui papel colaborativo nos processos eleitoral e legislativo.

Uadi Lamêgo Bulos¹⁵¹, enfatizando a importância do Estado Democrático de Direito ter sido adotado pela Carta de 1988, diz que essa atitude, do constituinte originário, demonstra que o Brasil não deve ser um Estado de Polícia, governado de forma autoritária, mas sim um Estado em que se garante a democracia e a defesa dos Direitos Fundamentais. Logo, pode-se deduzir que a adoção do Estado Democrático de Direito visava impedir o retorno do regime ditatorial que antecedeu a Constituição de 1988.

José Afonso da Silva¹⁵², ratificando o que já foi dito, aponta que a democracia, realizada no âmbito do Estado Democrático de Direito, é um processo de convivência social, que deve ocorrer em uma sociedade livre, justa e solidária, em que o poder emana do povo para o povo.

Também afirma¹⁵³ que, devido ao Estado Democrático de Direito, também devem ser observados os princípios da supremacia da Constituição, da justiça social, da igualdade, da legalidade e da segurança jurídica. Assim, nesse sentido, defende o seguinte¹⁵⁴: “A tarefa fundamental do Estado Democrático de Direito consiste em superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social.”

Assim, considerando os apontamentos apresentados, pode-se afirmar que a República Federativa do Brasil, por meio do Poder Público, deve buscar a construção de uma sociedade justa, solidária e livre de desigualdades, que preze pela defesa dos Direitos Fundamentais e pela democracia.

Considerando o que foi tratado sobre o tributo e sobre o Estado Democrático de Direito, deve-se ressaltar que, para esse estudo, seria simplista dizer que o tributo possui uma função meramente arrecadatória, pois, como será demonstrado no próximo tópico, o tributo é

¹⁵⁰ MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2011. p 06.

¹⁵¹ BULOS, op. cit., p. 510 e 511.

¹⁵² SILVA, José Afonso da. *Curso Direito Constitucional Positivo*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p 119.

¹⁵³ *Ibid.*, p. 122.

¹⁵⁴ *Ibid.*

um instrumento chave para a realização do Estado Democrático de Direito. Todavia sua cobrança, seu recolhimento e seu uso devem ser realizados de maneira moral.

1.2.3. O papel do tributo no Estado Democrático de Direito

Visando os objetivos desse estudo, inicialmente será afastada a tese, defendida por parte da doutrina¹⁵⁵, de que a principal¹⁵⁶ função do tributo é arrecadar receita para os cofres públicos, pois, como será apresentado, a arrecadação de receita pública é apenas o meio pelo qual o tributo cumpre a sua finalidade dentro do Estado Democrático de Direito.

Deve-se apontar que a afirmação de que o tributo não pode ser tratado como mero instrumento arrecadatório, está de acordo com o posicionamento de Marciano Seabra¹⁵⁷, bem como de Hans Nawiasky¹⁵⁸, cuja opinião segue no sentido do tributo também possuir uma finalidade político-social, além da arrecadatória.

Conforme Marciano Seabra de Godoi¹⁵⁹, é simplista a ideia de que a finalidade do tributo, no Estado Democrático de Direito, seja meramente arrecadatória, pois mesmo que a arrecadação de tributos seja necessária para a manutenção do Estado, deve-se considerar que o tributo é um meio de garantir a concretização das normas constitucionais transformadoras da realidade social, ou seja, o tributo e a atividade tributária são instrumentos de garantia dos Direitos Fundamentais, os quais devem ser preservados por um país que proclama ser um Estado Democrático de Direito.

Da forma que está sendo apresentada a proposta desse tópico, poder-se-ia deduzir que a importância da função arrecadatória do tributo está sendo reduzida, mas não é o caso, pois a arrecadação é essencial para que o tributo cumpra sua função no Estado Democrático de Direito, qual seja construí-lo, conforme afirma Gilmar Ferreira Mendes¹⁶⁰.

Segundo Mendes¹⁶¹, a defesa dos Direitos Fundamentais só é possível mediante a arrecadação de tributos, pois precisam ser custeados para que possam ser garantidos ao povo.

¹⁵⁵ GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 280.

¹⁵⁶ CARNEIRO, op. cit., p. 177

¹⁵⁷ GODOI, op. cit., p. 280.

¹⁵⁸ NAWIASKY apud TORRES, 2007, p.37.

¹⁵⁹ GODOI, op. cit., p. 279-280 e 287.

¹⁶⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. et al. *Curso de Direito Constitucional*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p 1487 e 1488.

¹⁶¹ Ibid.

Sendo complementado por Ricardo Lobo Torres, já que, conforme o autor¹⁶², a arrecadação dos tributos deve seguir os princípios constitucionais, sendo inconstitucionais os ingressos nos cofres públicos que não observarem esses princípios.

O ensinado por Torres¹⁶³ só confirma o que é dito por Godoi¹⁶⁴ no sentido de que o Direito Tributário, no Brasil é amplamente constitucionalizado, ou seja, a atividade tributária deve ser exercida e interpretada à luz das normas constitucionais, para que esteja em consonância com os preceitos estabelecidos com a adoção do Estado Democrático de Direito.

Assim, considerando os conceitos e os posicionamentos apresentados, pode-se afirmar que o papel do tributo no Estado Democrático de Direito é garantir os Direitos Fundamentais e viabilizar os fundamentos e os objetivos elencados nos artigos 2º e 3º, da CRFB/88.

Logo, defende-se que o tributo tem a missão constitucional de tornar possível a construção do Estado Democrático de Direito, conforme idealizado no texto da Constituição Federal de 1988, sendo o mesmo entendimento aplicado à atividade estatal necessária para a sua arrecadação e uso, a qual, conforme Torres¹⁶⁵, deve seguir uma destinação constitucional e, ao mesmo tempo em que os garante, deve ser limitada pelos Direitos Fundamentais

Para finalizar esse tópico, cabe ressaltar que o tributo é essencial para a existência do Estado Democrático Fiscal, que, como já visto, é uma face do Estado Democrático de Direito e é formado pelos aspectos formal e material da Constituição Financeira, a qual é um fruto da constitucionalização do Direito Tributário, tema que será objeto do próximo capítulo.

¹⁶² TORRES, op. cit., 2007, p.48.

¹⁶³ Ibid.

¹⁶⁴ GODOI, op. cit., p. 271.

¹⁶⁵ TORRES, op. cit., 2007, p.40.

2. DIREITO TRIBUTÁRIO COMO MEIO DE TRANSFORMAÇÃO SOCIAL

O segundo capítulo discutirá a capacidade do Direito Tributário de ser um vetor para a redução da desigualdade social. Para isso, será feita uma análise da constitucionalização do Direito Tributário, bem como um estudo da relação do Direito Tributário com a garantia dos Direitos Sociais, para, então, explicar o motivo do Direito Tributário ser um instrumento de transformação social.

2.1. A constitucionalização do Direito Tributário

Conforme Luís Roberto Barroso¹⁶⁶, o fenômeno da constitucionalização do Direito, no Brasil iniciado com a CRFB/88, é responsável por posicionar a Constituição no centro do sistema jurídico. Segundo o autor, essa mudança de paradigma concedeu supremacia formal e material às normas constitucionais, que passam a influenciar a interpretação do ordenamento jurídico como um todo.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres¹⁶⁷ diz que a constitucionalização do Direito dá status constitucional aos diversos ramos do Direito, criando subconstituições dentro da Carta de 1988, sendo uma delas a subconstituição tributária, que integra a Constituição Financeira.

Torres¹⁶⁸ ainda aponta outra consequência da constitucionalização do Direito, qual seja a necessidade de garantir a observância dos Direitos Fundamentais em todas as relações, o que inclui a relação tributária existente entre o Estado e o contribuinte.

Assim, considerando que o fenômeno da constitucionalização do Direito alcança as normas tributárias, esse capítulo se preocupará em determinar como a constitucionalização do Direito Tributário afeta a interpretação das normas aplicáveis à tributação, bem como o seu exercício e legitimação.

2.1.1. O objeto do Direito Tributário

No capítulo anterior ficou estabelecida a relação do tributo com o Estado Democrático de Direito, bem como sua centralidade no estudo do Direito Tributário. Constatamos essas

¹⁶⁶ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os modelos fundamentais e a construção do novo modelo*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 404-405.

¹⁶⁷ TORRES, op. cit., 2009, p. 253 e 271.

¹⁶⁸ Ibid.

que abrem caminho para analisar a constitucionalização do objeto de estudo do Direito Tributário, o que será necessária para melhor compreender a necessidade da efetiva garantia dos Direitos Sociais na concretização da moralidade tributária no Brasil pós CRFB/88.

Cláudio Carneiro¹⁶⁹ ensina que o Direito Tributário tem por objeto o estudo e a regulação das relações tributárias entre o fisco e os contribuintes, bem como afirma que o Direito Tributário está contido no Direito Financeiro. Todavia, esses ramos não se confundem, pois aquele se preocupa com os tributos e este com toda a receita pública e com a atividade financeira do estado.

Esse trabalho considera correta a diferenciação feita pelo autor entre Direito Tributário e Financeiro e a sua afirmação quanto ao objeto do Direito Tributário. Todavia, Carneiro não especificou o que seria essa relação tributária entre o fisco e o contribuinte, conforme fez Sacha Navarro Calmon Coêlho¹⁷⁰, que complementando o que é ensinado por Cláudio Carneiro, afirma que o objeto do Direito Tributário é regular e restringir o poder do Estado de exigir tributos, bem como regular os direitos e deveres do contribuinte, de forma isonômica.

Sacha Calmon¹⁷¹, ainda dissertando sobre o objeto do Direito Tributário, diz que a relação tributária pressupõe a concessão de direitos e a imposição de deveres ao Fisco e ao contribuinte. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres¹⁷² explica que ao Fisco cabe o direito de exigir o pagamento do tributo e praticar os atos necessários para promover a atividade tributária, mas com isso tem o dever de zelar pela confiança concedida pelo contribuinte ao Poder Público. Por outro lado, o contribuinte tem o dever de recolher os tributos e cumprir com outros encargos relacionados à atividade tributária, mas possui o direito de ser tratado com isonomia e de ter os seus dados mantidos em sigilo.

Estabelecido o objeto do Direito Tributário, será estudado, a seguir, o fenômeno do Neoconstitucionalismo, para, logo após, ser feita uma análise da relação tributária à luz do pós-positivismo, ou seja, como o Fisco e contribuinte devem se relacionar nesse novo paradigma constitucional.

¹⁶⁹ CARNEIRO, op.cit., p. 86.

¹⁷⁰ COÊLHO, op. cit. 31

¹⁷¹ Ibid.

¹⁷² TORRES apud ibid., p. 31.

2.1.2. Conceito de Neoconstitucionalismo

Conforme Ricardo Lobo Torres¹⁷³, com a criação do Estado Democrático de Direito são superados os ideais positivistas, dando espaço ao surgimento do Neoconstitucionalismo ou novo constitucionalismo, cujo marco histórico, para o autor, é a queda do muro de Berlim, fato que encerra o período dos governos totalitaristas de esquerda e de direita. Todavia¹⁷⁴, os neoconstitucionalistas posicionam o marco histórico do Neoconstitucionalismo no fim da 2ª Guerra Mundial, quando a ética e os valores voltam a dialogar com o Direito.

Já no Brasil, conforme Luís Roberto Barroso¹⁷⁵, o Neoconstitucionalismo passa a ser adotado a partir da Constituição de 1988, quando a República do Brasil se torna um Estado Democrático de Direito. Essa mudança, no modelo constitucional, transforma a maneira com que a Constituição deve ser ¹⁷⁶vista pelos intérpretes do Direito, pois ela começa a ser tratada como um paradigma para todo o ordenamento jurídico, ou seja, possui supremacia sobre as normas ordinárias.

Após tratar do marco histórico do Neoconstitucionalismo, Barroso¹⁷⁷ apresenta o marco filosófico dessa nova ordem constitucional, que é o fenômeno do pós-positivismo, cujo objetivo é harmonizar as visões opostas do jusnaturalismo e do positivismo naquilo que sejam complementares. Assim, conforme o autor, o pós-positivismo objetiva superar paradigmas puros e substituí-los por um conjunto abrangente de ideias, ao qual se dá o nome de pós-positivismo.

Seguindo com sua explicação, Barroso¹⁷⁸ aponta que o pós-positivismo é uma terceira opção, diversa das concepções anteriores, já que mantém a clareza, a certeza e a objetividade inerentes à ciência do Direito, enquanto defende que o Direito deve ser interpretado junto com a filosofia moral e política, afirmando que não é possível dissociá-las do Direito, pois devem influenciar a aplicação da norma jurídica.

Logo, os pós-positivistas valorizam a aplicação da razão prática, ou filosofia prática, como concebida por Kant, a qual é caracterizada pelo uso dos princípios da moralidade e da justiça para guiar a ação humana. No caso do Direito seria a interpretação da norma não só

¹⁷³ TORRES, op. cit., 2009, p. 157-158.

¹⁷⁴ BULOS, op. cit., p. 80.

¹⁷⁵ BARROSO, op. cit., p. 281-282.

¹⁷⁶ BULOS, op. cit., p. 80.

¹⁷⁷ BARROSO, op. cit., p. 283.

¹⁷⁸ Ibid., p. 284-285.

pelo frio texto legal, mas também a partir de uma leitura moral das normas constitucionais e infraconstitucionais.

Assim, o Neoconstitucionalismo, considerado a partir dos parâmetros apresentados pelo pós-positivismo, promove uma reaproximação entre o Direito e a ética, bem como a criação de uma teoria dos Direitos Fundamentais construída sobre o alicerce da dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, Guilherme Peña de Moraes¹⁷⁹ explica que o Neoconstitucionalismo busca analisar a relação entre o Direito, a moral e a política, para harmonizar essas ciências e determinar a melhor interpretação para o ordenamento jurídico e, assim, compreender o Direito nas sociedades democráticas.

Logo, é possível enxergar a importância da interpretação do Direito ser realizada considerando os valores morais e o princípio da Supremacia da Constituição. Deve-se ressaltar que a interpretação e aplicação do Direito devem estar fundamentadas na defesa dos Direitos Fundamentais e da dignidade da pessoa humana, pois só assim será alcançado¹⁸⁰ o verdadeiro sentido da norma, entendimento aplicável também ao Direito Tributário, como será visto a seguir.

2.1.3. O Direito Tributário sob a ótica do Neoconstitucionalismo

Nesse subtópico buscar-se-á demonstrar que as relações tributárias não devem ser interpretadas a partir de uma leitura seca da lei, mas devem considerar os ditames trazidos pelo Neoconstitucionalismo. Logo, para esse estudo, as normas aplicáveis à relação tributária devem ser interpretadas a partir das concepções pós-positivistas, para que essa relação, que é objeto do Direito Tributário, seja orientada segundo os parâmetros inerentes a essa nova ordem constitucional que, como já visto, foi adotada pela Constituição de 1988.

Assim, será feita uma análise do Direito Tributário a partir das alterações trazidas pelo fenômeno do Neoconstitucionalismo. Apreciação essa que terá o objetivo de determinar como o Direito Tributário deve ser enxergado no constitucionalismo contemporâneo e, dessa forma, alcançar o objetivo proposto no parágrafo acima.

¹⁷⁹ MORAES, Guilherme Peña de. *Curso de Direito Constitucional*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 23-24.

¹⁸⁰ BOULOS, op. cit. p. 82.

A partir dos apontamentos trazidos por Uadi Lamêgo Bulos¹⁸¹, pode-se deduzir que o Neoconstitucionalismo se caracteriza por iniciar uma nova teoria do Direito Constitucional, que por posicionar a Constituição no topo do ordenamento jurídico, com a força de influenciar e subjugar todos os outros ramos do Direito, gera o fenômeno da constitucionalização do Direito, o qual traz para dentro do texto constitucional normas que seriam objeto da legislação ordinária.

Além dessa mudança, a supremacia da Constituição torna a Carta Federal de 1988 em um paradigma para a interpretação do Direito como um todo, levando o interprete da norma a considerar as normas constitucionais em detrimento das infraconstitucionais.

Ainda conforme o autor¹⁸², o Neoconstitucionalismo introduz no ordenamento jurídico valores e princípios que antes eram considerados desnecessários para a ciência jurídica e que agora devem guiar a interpretação e aplicação do ordenamento jurídico.

Assim pergunta-se: O Direito Tributário foi abrangido pelas mudanças trazidas pelo Neoconstitucionalismo? Deve esse ramo ser interpretado e aplicado considerando os aspectos da nova ordem constitucional?

Considerando que a Carta de 1988 inaugura¹⁸³ a influência do Neoconstitucionalismo sobre o ordenamento jurídico brasileiro e que, devido a esse influxo, o pós-positivismo passa a orientar a interpretação do Direito pátrio, bem como que o fenômeno da constitucionalização alcança também¹⁸⁴ o Direito Tributário, responde-se de forma positiva as indagações feitas anteriormente,

Logo, o Neoconstitucionalismo, considerando seus marcos e suas características, deve permear a interpretação e a aplicação das normas cabíveis ao Direito Tributário, ou seja, relativas aos tributos e a relação tributária como um todo, para que sejam concretizados os objetivos do Estado Democrático de Direito adotado pela CRFB/88.

Determinado como o Direito Tributário deve ser enxergado perante essa nova ordem constitucional, os próximos subtópicos tratarão, respectivamente, da Constituição Financeira e do exercício da atividade tributária no Estado Democrático de Direito. Após será realizado um estudo da relação entre os Direitos Sociais e a aplicação do Direito Tributário, tendo por paradigma as características do Neoconstitucionalismo e do Estado Democrático de Direito; como previsto na Carta de 1988.

¹⁸¹ Ibid., p. 80.

¹⁸² Ibid.

¹⁸³ BARROSO, op. cit. p. 282 -283.

¹⁸⁴ Ibid., p. 403.

2.1.4. A Constituição Financeira de 1988

Como explicado no subtópico 1.1.1., a Constituição Financeira é parte integrante da Constituição do Estado e é o resultado da incidência do fenômeno da constitucionalização da atividade financeira estatal. Além disso, foi apontado que seus aspectos formal e material são responsáveis pela construção do Estado Fiscal.

Outra característica apontada no subtópico 1.1.1. se refere à Constituição Financeira ser um subsistema constitucional, cujas normas regem a atividade financeira do Estado e no qual, conforme o tópico 2.1., estão inseridas as normas da subconstituição tributária.

Feitas essas considerações, passa-se à análise da Constituição Financeira do Estado Brasileiro contemporâneo, ou seja, aquela que compõe o texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Conforme Ricardo Lobo Torres¹⁸⁵, a Constituição Financeira é composta por normas úteis para orientar a obtenção de receita pública e o adimplemento da despesa pública, ou seja, constitucionaliza a atividade financeira do Estado, cujo objetivo é a obtenção de receita para fazer frente aos gastos públicos.

Todavia, segundo Torres¹⁸⁶, a Constituição Financeira não se preocupa apenas com o orçamento público, mas também com a proteção da liberdade do indivíduo e com a limitação da atividade financeira do Estado. Nesse sentido, o autor explica que, devido ao caráter democrático do Estado contemporâneo, a Constituição deve regular tanto os aspectos formais quanto os materiais dos Direitos Fundamentais, visando à positivação da liberdade, da justiça e da segurança jurídica.

Assim, para Ricardo Lobo Torres¹⁸⁷ a Constituição Financeira é caracterizada por poder ser observada sob seu aspecto formal e material. Quanto à Constituição Financeira Formal, é aquela, cujas normas fazem parte do texto constitucional. Já o aspecto material da Constituição Financeira é qualificado pelo conjunto de normas financeiras que estão fora da Constituição de 1988, mas que possuem natureza constitucional.

Após o exposto, será feita uma análise dos aspectos da Constituição Financeira de 1988, mas, antes disso, deve-se apontar que, como a Constituição Financeira abrange também as normas da subconstituição tributária, tudo o que for afirmado sobre as normas que compõem a Constituição Financeira, deve ser aplicado às normas tributárias.

¹⁸⁵ TORRES, op. cit., 2009, p. 03.

¹⁸⁶ Ibid.

¹⁸⁷ Ibid., p. 13, 17 e 19.

Quanto à Constituição Financeira Formal, ela se divide em formal e material. É vista como formal quando considerados apenas os artigos pertencentes ao Título VI (Da Tributação e do Orçamento) da CRFB/88, ou seja, as normas compreendidas entre o artigo 145 e 169 da Constituição de 1988. Por outro lado, suas normas são reconhecidas como materiais quando estão fora do Título IV da CRFB/88. Logo, fazem parte da Constituição Financeira Formal, sob o seu viés material, as normas dos artigos 195, 239 e 240; todos da Constituição de 1988.

Já a Constituição Financeira Material é formada por normas que não estão expressas na Constituição Federal de 1988, mas na legislação financeira e tributária infraconstitucional. Assim, pode-se concluir que qualquer norma inscrita nas leis financeiras ou tributárias, que possua conteúdo constitucional, é parte integrante da Constituição Financeira e deve servir como paradigma para a interpretação e aplicação do Direito.

Entretanto, qual a importância de uma Constituição Financeira? Ou seja, da existência de normas tributárias e financeiras inseridas no texto constitucional de 1988.

Ricardo Lobo Torres,¹⁸⁸ explicando sobre a relação entre as subconstituições que formam a CRFB/88, ressalta a importância do tributo para outros campos do Estado e da sociedade, que por dependerem de receita acabam sendo influenciados pela Constituição Financeira, ou seja, ela regula a principal receita do Estado e, por esse motivo, influencia as subconstituições que regulam esses outros campos.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁸⁹ afirma que o Direito Tributário por estar enraizado na Constituição, é capaz de projetar sua influência sobre as ordens jurídicas dos Entes Federados, pois o Direito Tributário constitucionalizado é fundamento da ordem jurídico-tributária do Brasil.

Logo, a existência de normas tributárias e fiscais na Constituição é necessária para que todos os Entes Federados tenham um paradigma para o exercício da sua atividade financeira, bem como na relação tributária que mantêm com o contribuinte. São normas que necessitam de status constitucional para que os valores e princípios pertinentes ao objeto do Direito Tributário e do Financeiro sejam garantidos por todos os Entes Federados.

Apresentada a estrutura e a importância da Constituição Financeira, resta compreender como ela deve ser interpretada e suas normas aplicadas, ou seja, se é um fim em si mesma ou se deve ser interpretada de forma sistêmica.

¹⁸⁸ Ibid., p.14-15.

¹⁸⁹ COÊLHO, op. cit., p. 43-44.

Com esse objetivo, será analisada a obra de Marco Aurélio Greco no que concerne o questionamento proposto. Segundo o autor,¹⁹⁰ para se compreender a autoridade da Constituição, ela deve ser apreciada como um todo, não se deve discutir a supremacia de uma norma constitucional sobre a outra, mas sim compreendê-las de forma sistêmica.

Para Greco¹⁹¹, essa interpretação sistêmica da Constituição faz com que as normas constitucionais não sejam observadas de forma isolada, mas como integrantes de um mesmo sistema. No caso do Capítulo Tributário, integrante da Constituição Financeira, suas normas só podem ser plenamente compreendidas se observadas a partir do que é estabelecido em toda a Constituição.

Logo, o Fisco ao exercer a atividade tributária ou a financeira, como um todo, deve considerar a Constituição do artigo 1º ao 250 para compreender como as normas tributárias devem ser observadas no Estado Democrático de Direito desenhado pela Constituição Federal de 1988.

2.1.5. O Direito Tributário e o Estado Democrático de Direito

Considerando o que já foi tratado até esse ponto, pode-se afirmar que o tributo é de grande importância para o Estado e para a sociedade, já que, por ser a principal receita pública do Brasil, proporciona a maior parte da receita necessária para a manutenção das atividades próprias de Estado e para aquelas que envolvem o indivíduo diretamente.

Por mais que o tributo seja essencial para o custeio das atividades estatais, não é um fim em si mesmo, pois precisa estar inserido em uma relação tributária, já que só assim poderá ser cobrado e recolhido, atos necessários para que seja absorvido pelos cofres públicos e se torne receita pública. Logo, essa interpretação sistêmica do texto constitucional deve ser aplicada em toda relação tributária.

A partir dessas considerações e da necessidade de se realizar uma apreciação sistêmica das normas tributárias constitucionais com todo o texto constitucional, como explicado por Marco Aurélio Greco¹⁹², é possível concluir que a missão constitucional do Direito Tributário é viabilizar financeiramente a concretização do Estado Democrático de Direito desenhado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹⁹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 50.

¹⁹¹ *Ibid.*

¹⁹² *Ibid.*

Assim, conclui-se que atividade tributária é responsável por financiar a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Além disso, deve providenciar os recursos necessários para garantir o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, bem como a promoção do bem de todos sem preconceito.

Essa atividade deve ser realizada observando não só esses objetivos fundamentais¹⁹³, mas também os fundamentos do Estado Democrático de Direito, como a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, devendo observar e garantir os Direitos Fundamentais naquilo que lhe couber, como é o caso dos Direitos Sociais.

Determinada a função da atividade tributária dentro do Estado Democrático de Direito, busca-se agora responder a seguinte pergunta: A aplicação da moral na atividade tributária é essencial para a legitimação da tributação?

Esse é um questionamento essencial para esse trabalho, já que para esse estudo toda relação tributária deve ser guiada pela moral, não só por uma visão filosófica, mas também por que a Constituição de 1988¹⁹⁴ determinou no seu artigo 37 que assim o fosse.

Esse posicionamento se fundamenta em uma interpretação sistêmica da Constituição de 1988, a qual afirma que o administrador público deve exercer suas atividades observando o princípio da moralidade, não sendo excepcionada a atividade tributária.

O mesmo raciocínio deve ser estendido ao contribuinte, que também deve ser ético ao recolher seus tributos, já que, através do recolhimento de tributos, estará contribuindo para a construção do Estado Democrático de Direito, tema que será tratado no próximo tópico.

2.2. Direito Tributário e a garantia dos Direitos Sociais

Conforme o título desse trabalho, a garantia dos Direitos Sociais é um instrumento de aumento da moralidade tributária. Assim, considerando a importância desse grupo de direitos para essa monografia, será feita uma análise partindo de um estudo sobre os Direitos Sociais, que culminará na explicação da relação entre os Direitos Sociais e o Direito Tributário.

¹⁹³ BRASIL, op. cit., nota: 52, artigo 1º e 3º.

¹⁹⁴ Ibid., artigo 37.

2.2.1. A evolução da proteção dos Direitos Sociais nas Constituições Brasileiras

Conforme se deduz da obra de Guilherme Penã de Moraes ¹⁹⁵, os Direitos Sociais são essenciais para a garantia dignidade da pessoa humana. Logo, contrariando parte da doutrina, esses direitos devem ser contemplados como sendo Direitos Fundamentais, tendo em vista serem cruciais na construção da sociedade almejada pela Constituição Federal de 1988, como será demonstrado ao longo desse estudo. Essa forma de enxergar os Direitos Sociais é necessária para garantir sua plena proteção constitucional, pois impedirá que o constituinte derivado atue causando de retrocesso nos Direitos Sociais conquistados pelo povo brasileiro, que por serem cláusulas pétreas¹⁹⁶, como os outros Direitos Fundamentais não podem ser suprimidos ou esvaziados.

Determinada a natureza dos Direitos Sociais, passa-se a análise da sua evolução no constitucionalismo brasileiro, a qual considerará não só o texto das Constituições Brasileiras como também as gerações dos Direitos Fundamentais, as quais determinarão quando os Direitos Sociais passam a ser protegidos pelas Constituições dos Estados, bem como a partir de qual Constituição Brasileira eles devem ser estudados.

Dessa forma, segundo Uadi Lamêgo Bulos¹⁹⁷, os Direitos Sociais recebem proteção no texto constitucional a partir da segunda geração dos Direitos Fundamentais, a qual tem seu marco histórico em 1918, com o fim da 1ª Guerra Mundial. Todavia, o fim da 1ª Grande Guerra não é um motivo isolado, mas foi o momento em que se constatou a necessidade de remediar¹⁹⁸ os problemas sociais trazidos pela industrialização, pelo crescimento demográfico e pela desigualdade social entre os indivíduos. Fatores esses que obrigaram os Estados a assumir um papel ativo na realização da justiça social, levando as constituições a preverem normas capazes de transformar¹⁹⁹ a realidade social do indivíduo.

Já no Brasil, o marco histórico do Direitos Sociais se deu quando a Constituição de 1934 foi promulgada e o país adotou os Direitos Fundamentais de segunda geração. Essa afirmativa se dá, pois, como já tratado, a Constituição de 1934 se inspirou na Constituição de Alemã de 1919 (Constituição de Weimar), a qual possuía normas garantidoras dos Direitos Sociais.

¹⁹⁵ MORAES, op. cit., p. 233.

¹⁹⁶ Ibid., p. 187.

¹⁹⁷ BULOS, op. cit., p. 529.

¹⁹⁸ MENDES, op. cit., p. 135.

¹⁹⁹ BULOS, op. cit., p. 529.

Nesse sentido, Uadi Lamêgo²⁰⁰ explica que a Constituição Republicana de 1934 foi a primeira Constituição brasileira a demonstrar preocupação e compromisso com os Direitos Sociais. Diferente da Carta de 1937, que reduziu os Direitos Fundamentais, inclusive no campo social, pois reduziu a responsabilidade estatal de garantir ativamente a educação de todos, conforme ensina Flávia Lages de Castro²⁰¹.

Essa redução na justiça social foi remediada com a Constituição de 1946²⁰², que por ter sido inspirada na Constituição de 1934²⁰³ passa a trazer para o Estado a obrigação de garantir os Direitos Sociais, não devendo ser mero colaborador da família, como ocorreu em 1937, mas tendo uma participação ativa no processo²⁰⁴ de consolidação da justiça social.

Quanto à Constituição de 1967, Castro²⁰⁵ afirma que não foram feitas mudanças relativas ao rol de Direitos Fundamentais previstos na Constituição de 1946, todavia o povo não deveria utilizá-los com exageros. Logo, fica clara a limitação dos Direitos Fundamentais, os quais, na prática, só eram concedidos para aqueles que não se opunham ao Regime Militar.

Quanto aos Direitos Sociais, é possível deduzir, a partir do texto da Carta de 1967²⁰⁶, que o Estado, ao menos no texto constitucional, tinha a obrigação de atuar ativamente na garantia dos Direitos Sociais e na concretização da justiça Social.

Todavia, como já apresentado, as Constituições brasileiras anteriores à Carta de 1988, eram textos meramente programáticos, ou seja, não possuíam caráter normativo. Assim, mesmo havendo previsão de garantia dos Direitos Sociais e da justiça social, o Estado não estava obrigado a cumprir as determinações constitucionais.

Entretanto, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Brasil, como já tratado, adota o Estado Democrático de Direito, fenômeno que preza pela autoridade do texto constitucional, ou seja, os valores, princípios e regras trazidos pela Constituição de 1988 têm força normativa e obrigam o Estado e os particulares a adotá-los em suas relações.

Logo, com a promulgação da Constituição de 1988, os Direitos Sociais passam a ter força normativa, devendo o Estado garanti-los por força do texto constitucional, o que deve ser feito de forma ativa, considerando os objetivos e princípios do Estado Democrático de Direito. Assim, a seguir será feita uma análise dos Direitos Sociais previstos na Carta Federal

²⁰⁰ Ibid., p. 495.

²⁰¹ CASTRO, Flávia Lages de. *História do Direito Geral e Brasil*. 5 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 488.

²⁰² BULOS, op. cit., p. 497.

²⁰³ CASTRO, op. cit., p. 506.

²⁰⁴ BULOS, op. cit., p. 497.

²⁰⁵ CASTRO, op. cit., p. 506.

²⁰⁶ BRASIL, op. cit., nota 85, artigos 8º, XIV, 157, 158 e 168.

de 1988, para determinar suas características, a forma que devem ser garantidos e como são financiados.

2.2.2. Características dos Direitos Sociais

Antes de analisar os Direitos Sociais sob a ótica da nova ordem constitucional criada pela Constituição de 1988, serão destacados os direitos que a Constituição Federal de 1988 escolheu para compor o grupo dos Direitos Sociais. Assim, segundo artigo 6º da Constituição de 1988 são Direitos Sociais²⁰⁷: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados.

Uadi Lamêgo Bulos, ao tratar dos Direitos Sociais traz o seguinte conceito²⁰⁸:

Direitos Sociais são as liberdades públicas que tutelam os menos favorecidos, proporcionando-lhes condições de vida mais decentes e condignas com o primado da igualdade real.

Funcionam como lídimas prestações positivas, de segunda geração, vertidas em normas de cunho constitucional, cuja observância é obrigatória pelos Poderes Públicos.

Tais prestações qualificam-se como positivas porque revelam um fazer por parte dos órgãos do Estado, que têm a incumbência de realizar serviços para concretizar os Direitos Sociais [...].

[...] Partem do Princípio de que incumbe aos Poderes Públicos melhorar a vida humana [...]

A partir dos apontamentos trazidos por Bulos, é possível afirmar que a principal característica dos Direitos Sociais é garantir, através de prestações estatais, que o indivíduo tenha uma vida digna, ou seja, que lhe seja garantido o mínimo existencial, instituto que será tratado em momento oportuno.

Entretanto, esse estudo discorda parcialmente da forma com que o autor enxerga a abrangência da tutela dos Direitos Sociais. Uadi Lamêgo²⁰⁹ defende que os Direitos Sociais visam a garantir uma vida digna apenas aos indivíduos hipossuficientes, para que sejam equiparados aos outros membros da sociedade através de vantagens diretas ou indiretas.

Certamente que as políticas públicas visando a garantia de Direitos Sociais, devem ter maior preocupação com aqueles que são menos favorecidos e que se encontram em situação de vulnerabilidade e de pobreza, pois possuem maior dificuldade de, com recursos próprios,

²⁰⁷ BRASIL, nota 52, artigo 6º.

²⁰⁸ BULOS, op. cit., p. 823.

²⁰⁹ Ibid.

constituir o patrimônio necessário para obter bens e contratar serviços essenciais para ter uma vida digna, ou seja, para ter o mínimo para sua existência. Todavia, considerando que todo ser humano é titular²¹⁰ de Direitos Fundamentais, os Direitos Sociais, para esse trabalho, devem ser garantidos a todos e não só a uma parcela social, como Uadi Lamêgo parece defender.

Contudo, deve ficar claro que esse estudo não objetiva criticar políticas afirmativas ou outras políticas públicas que visem reduzir as desigualdades sociais, muito pelo contrário. Entretanto, o Poder Público não pode se deixar levar por um assistencialismo irracional, pois essa forma de gerir o orçamento público tem o potencial de comprometer²¹¹ a economia do Brasil e as finanças públicas dos Entes Federados.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres²¹² afirma que os Entes Federados devem financiar os Direitos Sociais, exclusivamente, através dos tributos recolhidos pelos contribuintes, assim como defende que as políticas públicas, voltadas para garantir os Direitos Sociais devem se adequar ao orçamento público.

Para Torres,²¹³ a ineficácia estatal em garantir os Direitos Sociais dentro dos limites do orçamento público, somada a corrupção perpetrada na gestão dos recursos públicos, levou o Estado Brasileiro a transferir para particulares o seu dever de financiar políticas públicas voltadas para a garantia de Direitos Sociais.

Conforme o autor²¹⁴, essa maneira assistencialista e corrupta de administrar os cofres públicos, resulta no enfraquecimento do Estado Democrático Fiscal Brasileiro, pois ele passa a ser administrado a partir de atitudes típicas de um Estado Assistencialista, o qual, por sua vez, possui viés patrimonialista, que, como já visto, confunde a atuação do Estado Brasileiro com a do particular.

Logo, pode-se observar que a atitude do administrador público perante o orçamento estatal pouco mudou desde o Império, pois ainda se arrecada à medida que se gasta, sem um planejamento financeiro que adeque as políticas públicas à realidade das finanças do país.

Segundo Ricardo Lobo Torres²¹⁵, essa falta de planejamento financeiro e a corrupção realizada pelos representantes do Poder Público inviabilizam a adequação dos gastos públicos

²¹⁰ MORAES, op. cit, p. 171.

²¹¹ TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Orçamento na Constituição*, v. V. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 412.

²¹² Ibid., p. 412 e 415.

²¹³ Ibid.

²¹⁴ Idem, op. cit., 2009, p. 559-560.

²¹⁵ Idem, op. cit., 2008, p. 415.

à realidade financeira, fazendo com que a garantia dos Direitos Sociais, como desenhada pela CRFB/88, seja ineficaz e utópica.

Nesse sentido, Torres²¹⁶ explica que a má gestão dos recursos públicos resulta na precarização dos serviços públicos necessários para garantir os Direitos Sociais do povo, o que causa o afastamento daqueles que podem pagar por um serviço particular igual e melhor. Logo, pode-se concluir que, em regra, só busca o serviço público quem não possui meios financeiros de buscar serviços de saúde e educação, por exemplo, na iniciativa privada.

Entretanto, qual a importância dessa discussão para o objeto desse trabalho, qual seja a influência dos Direitos Sociais na moralidade tributária? A resposta passa pelo ensinamento de Klaus Vogel²¹⁷. Em síntese, o autor afirma que a corrupção no uso dos tributos arrecadados reduz a moralidade na atividade estatal. Seguindo esse mesmo raciocínio, Klaus Tipke²¹⁸ complementa a fala do Vogel, pois ensina que a utilização dos recursos públicos deve visar o bem comum.

Como o bem comum é alcançado através da garantia de Direitos Sociais, para esse estudo, o aumento da moralidade tributária passa pela garantia deles pelo Estado, já que a moralidade do contribuinte aumenta à medida que ele percebe a moralidade na administração das finanças públicas e se vê beneficiado de alguma forma. Afirmação essa que será desenvolvida ao longo de todo esse trabalho.

Por fim, cabe ressaltar que o Estado garantirá os Direitos Sociais pelo oferecimento de serviços públicos²¹⁹, que dependem de recursos públicos²²⁰ para o seu funcionamento. Assim sendo, a seguir será analisada a importância da tributação para a garantia eficaz dos Direitos Sociais.

2.2.3. A tributação como forma de garantir os Direitos Sociais

Como apontado o Estado tem o dever de agir ativamente na garantia dos Direitos Sociais, promovendo a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial, observando a moralidade e o bom uso dos recursos públicos ao executar os serviços públicos necessários para viabilizar o uso dos Direitos Sociais por todos do povo.

²¹⁶ Ibid.

²¹⁷ VOGEL apud TIPKE, op. cit., p. 97.

²¹⁸ Ibid., p. 97-98.

²¹⁹ MORAES, op. cit., p. 291.

²²⁰ MENDES, op.cit., p. 665.

Assim, visando uma abordagem didática do tema proposto nesse subtópico, será feita uma análise das características dos serviços públicos, a partir do seguinte trecho da obra de Guilherme Peña de Moraes²²¹:

As garantias constitucionais dos direitos sociais são evidenciadas pelo serviço público, resumido como atividade material ou substancial executada direta ou indiretamente pelo Estado, por interposição de entidades políticas, administrativas ou delegatárias, sob o regime jurídico próprio, para atendimento de necessidade de interesse coletivos geral, a teor dos princípios da continuidade, cortesia, eficiência, generalidade, modicidade e universalização.

Assim, pode-se afirmar que os Direitos Sociais podem ser prestados por qualquer serviço público? Segundo Rafael Carvalho Rezende de Oliveira²²², os serviços públicos se dividem entre *uti universi* e *uti singuli*. O primeiro objetiva a prestação de serviços gerais à comunidade, não sendo possível determinar o usuário. Já o segundo tem por objeto viabilizar serviços prestados a usuários determinados.

Assim, considerando o texto de Moraes e o de Oliveira, responde-se negativamente a pergunta realizada, pois só os serviços *uti universi*, financiados por meio de impostos, são capazes de garantir os Direitos Sociais, já que são prestados para a sociedade em geral.

Dessa forma, pode-se afirmar que a atividade tributária é essencial para a garantia dos Direitos Sociais, já que dependem da receita advinda da arrecadação de tributos. Entretanto, não são todos os tributos que entram nessa equação, que também não se restringe aos impostos, já que, conforme o artigo 195 da CRFB/88, as contribuições sociais compõem a receita destinada a seguridade social.

Pode-se então concluir que a atividade tributária é essencial para a garantia dos Direitos Sociais, já que eles são financiados a partir da receita pública auferida por impostos e por contribuições sociais.

Todavia, buscando realizar esse estudo de forma objetiva, permanecerá como objeto desse trabalho: Dentre os tributos, o imposto; principal²²³ fonte de receita pública derivada; nos Direitos Sociais serão estudados o direito à educação e os ligados à seguridade social, os quais estão diretamente²²⁴ ligados à construção²²⁵ de uma sociedade justa e igualitária.

²²¹ MORAES, op. cit., p. 291.

²²² OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de Direito Administrativo*. 6 ed. São Paulo: Método, 2018. p. 244-245.

²²³ CARNEIRO, op. cit., p. 184.

²²⁴ PIKETTY, Thomas, *O Capital no século XXI*, tradução de Mônica Baumgarten de Bolle, 1 ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 467.

Demonstrada a importância da tributação para a garantia dos Direitos Sociais, passa-se a analisar o caminho inverso, ou seja, como a garantia de Direitos Sociais, por meio de serviços públicos, legitima a atividade tributária.

2.2.4. A garantia dos Direitos Sociais e a legitimação da atividade tributária

Considerando que o indivíduo não existe sozinho²²⁶, é necessária a figura do Estado para regular a vida em sociedade. Todavia, o contribuinte deve compreender que o Estado necessita de recursos financeiros para realizar suas funções.

Conforme Marco Aurélio Greco²²⁷, a arrecadação de tributos é um aspecto do poder político, pois visa geração de recursos para o Estado. Constatação que leva o autor a defender a ideia de que existe proximidade entre a cidadania e a tributação.

Nesse sentido, Greco²²⁸ explica que, na concepção atual de Estado, o poder político emana do povo, que o exerce de forma direta ou indireta. Logo, a atividade tributária é legitimada pelo povo no exercício do poder político, pois através dos seus representantes o povo elabora as leis que orientam a criação e arrecadação de tributos, posicionamento com o qual Claudio Carneiro concorda. O autor²²⁹ afirma que, como o poder político emana do povo, o indivíduo consente com a tributação realizada pelo Estado.

Esse estudo concorda com os autores, mas deve-se considerar o mundo fático. Caso o Poder Público Brasileiro agisse com moralidade e eficiência na gestão dos recursos públicos, seria lógico que o povo viesse a legitimar a tributação, bem como a atividade financeira do Estado. Todavia, o que se vê é o mau uso das receitas públicas por políticos corruptos²³⁰.

Assim, como esperar que um povo, que vive em um dos países mais corruptos²³¹ do mundo, legitime a tributação e a atividade financeira do Estado, ou mesmo que não sonegue impostos?

²²⁵ ONU. *Promoting inclusion through social protection*. p. 5 e 9. Disponível em: < <https://www.un.org/development/desa/dspd/wp-content/uploads/sites/22/2018/06/rwss2018-full-advanced-copy.pdf> >. Acesso em: 14 jan. 2020.

²²⁶ GRECO, op. cit., p. 20 e 24.

²²⁷ Ibid.

²²⁸ Ibid. p. 32

²²⁹ CARNEIRO, op. cit., p. 178.

²³⁰ BRASIL. Ministério Público Federal. *Mapa da Corrupção*. Disponível em: < <http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/estatistica> > Acesso em: 08 ago. 2019.

²³¹ TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. *Índice de percepção da corrupção 2018*. Disponível em: < <https://ipc2018.transparenciainternacional.org.br/> >. Acesso em: 08 ago. 2019.

Deve-se deixar claro que esse estudo não defende o fim da tributação, o que seria contrário à proposta desse trabalho, já que vem defendendo a necessidade da arrecadação de tributos para a garantia dos Direitos Sociais e da construção do Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, Klaus Tipke²³² defende que o fim da arrecadação de tributos, causará o fim do Estado e das instituições democráticas que o compõem e levará o povo a viver em um estado de desordem, em que prevalece a justiça privada, a violência e a arbitrariedade. Logo, seria imprudente dizer que o povo não deve legitimar a tributação.

Todavia, para esse trabalho, a gestão do orçamento público só deve ser legitimada²³³ mediante uma atividade financeira moral, eficiente, impessoal e nos limites do ordenamento jurídico, ou seja, os gastos públicos devem seguir o que ordena²³⁴ a Constituição de 1988 e as leis ordinárias. Logo, as atividades tributária e financeira do Estado não devem ser submetidas às aspirações pessoais dos representantes políticos ou de servidores públicos.

Nessa linha, Klaus Tipke²³⁵ ensina que a tributação não pode ser legitimada enquanto os representantes políticos ou os servidores públicos, permanecerem utilizando os valores arrecadados em benefício próprio ou para beneficiar grupos de pressão. Todavia, a atividade tributária legítima é aquela utilizada para garantir o bem estar social, ou seja, para garantir o pleno gozo dos Direitos Sociais por todos do povo.

A ideia trazida por Tipke, no Brasil, é defendida por Ricardo Lobo Torres. Para este autor²³⁶, a tributação gera direitos e deveres na relação entre o contribuinte e o Estado. Assim, enquanto o Estado tem o direito de cobrar o tributo, tem o dever de prestar serviços à sociedade, cuja cobrança é direito do indivíduo, o qual tem o dever de recolher tributos.

Logo, respondendo a pergunta suscitada, o indivíduo legitimará as atividades tributária e financeira do Estado, quando perceber que os tributos são utilizados em benefício do povo. Esse estudo defende que a legitimação da atividade estatal ocorrerá quando as leis tributárias e fiscais se harmonizarem²³⁷ com a Constituição e com a ética, resultando na prestação de serviços públicos eficientes. Atitude estatal que, esse trabalho acredita, levará²³⁸ o indivíduo a deixar de recolher tributos pelo medo de uma sanção estatal, mas por que reconhece ser

²³² TIPKE, op. cit., p. 44.

²³³ BRASIL, op. cit., nota 73. artigo 37, caput.

²³⁴ TIPKE, op. cit., p.70 e 79.

²³⁵ Ibid., p. 53 e 65

²³⁶ TORRES, op. cit., 2009 p. 42.

²³⁷ TIPKE, op. cit., p. 79.

²³⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Legitimação do Tributo*: algumas notas. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15586>>. Acesso em: 18 fev. 2019.

legítima a tributação, já que reconhece os benefícios dos tributos para a sociedade, quais sejam, a garantia dos Direitos Sociais.

2.3. O imposto e sua capacidade de alterar a condição social do contribuinte

Como visto, dentre os tributos, o imposto é a principal fonte de receita pública quando se trata da garantia dos Direitos Sociais, pois financia os serviços públicos *uti universi*. Sem eles o Estado não²³⁹ conseguiria realizar os seus fins sociais, salvo se monopolizasse toda a economia, o que, como já explicado, traria prejuízos para o Estado Fiscal Democrático.

Assim, devido a importância do imposto para esse trabalho, será, em um primeiro momento, apresentado o conceito de imposto que será utilizado para após explicar sua função de transformar a condição social do indivíduo.

2.3.1. Características do imposto

Como já exposto, esse estudo concorda com o que é ensinado por Marciano Godoi de Seabra²⁴⁰, que defende a existência de uma missão constitucional do Direito Tributário, cuja abrangência vá além da simples arrecadação de valores e da proteção do poder arrecadatório do Estado. Assim, resumindo o que foi tratado sobre o assunto, a missão constitucional do Direito Tributário é a construção do Estado Democrático de Direito conforme desenhado pela Constituição Federal de 1988, devendo o mesmo ser estendido ao imposto.

Entretanto, considerando que o imposto é apenas um dos institutos regulados pelo Direito Tributário, faz-se necessário diferenciá-lo dos outros tributos, bem como determinar sua função específica na concretização do Estado Democrático de Direito. Com esse fim, será determinado o conceito de imposto que será utilizado por esse estudo para após informar a missão constitucional do imposto.

Conforme ocorreu com o conceito de tributo, o artigo 16 do CTN trouxe, segundo Ricardo Lobo Torres²⁴¹, um conceito incompleto de imposto, cujo texto é o seguinte²⁴²: “Art. 16. Imposto é o tributo, cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”.

²³⁹ COELHO,

²⁴⁰ SEABRA, op. cit., p. 280.

²⁴¹ TORRES, op. cit., 2007, p. 77.

²⁴² BRASIL, op.cit., nota 176, artigo 16.

Torres²⁴³ defende sua posição dizendo que o conceito trazido pelo CTN não contém os elementos característicos do imposto, como o princípio da capacidade contributiva ou a indicação de que os impostos, ainda que sejam tributos não vinculados²⁴⁴, são destinados a financiar serviços públicos globais e indivisíveis, ou seja, serviços *uti universi*²⁴⁵, elementos que, segundo se deduz da obra de Klaus Tipke²⁴⁶, são essenciais para a moralização da atividade tributária do Estado.

Considerando que esse trabalho objetiva relacionar a tributação, a moral e a garantia dos Direitos Sociais através de serviços públicos globais e indivisíveis, o conceito de tributo adotado por esse trabalho será o trazido por Torres²⁴⁷ em sua obra:

Podemos oferecer a seguinte definição de imposto, aproveitando alguns elementos comuns ao conceito de tributo, que já examinamos: é o dever fundamental consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva do princípio constitucional da capacidade contributiva e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas gerais, é exigido de quem tenha realizado, independente de qualquer atividade estatal em seu benefício, o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição.

A definição trazida pelo autor está de acordo com os fins almejados por esse trabalho, já que, considerando os fundamentos e objetivos do Estado Democrático de Direito, o imposto não deve ser reduzido a um mero instrumento²⁴⁸ arrecadatório, pois estaria sendo reduzida sua missão constitucional, conforme se deduz do ensinamento de Seabra²⁴⁹. Resta então a pergunta: qual a missão constitucional do imposto?

Considerando que os impostos são normatizados²⁵⁰ na Constituição de 1988, sua missão constitucional deve ser determinada a partir da interpretação sistêmica das normas previstas na Carta Federativa de 1988, conforme estipulado por Marco Aurélio Greco²⁵¹. Todavia, a essa interpretação será somado o conceito de imposto trazido por Ricardo Lobo Torres, bem como o que foi tratado sobre a obra do autor nesse subtópico.

²⁴³ TORRES, op. cit., 2007. p. 77.

²⁴⁴ CARNEIRO, op. cit., p. 179.

²⁴⁵ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de Direito Administrativo*. 6 ed. São Paulo: Método, 2018. p. 244.

²⁴⁶ TIPKE, op. cit., p. 21 e 53.

²⁴⁷ TORRES, op. cit., 2007. p. 78.

²⁴⁸ CARNEIRO, op. cit., p. 184.

²⁴⁹ SEABRA, op. cit., p. 280.

²⁵⁰ CARNEIRO, op. cit., p. 184.

²⁵¹ GRECO, op. cit., p. 50.

Dessa forma, pode-se considerar que o imposto é um dever fundamental materializado através de uma prestação pecuniária, limitada por liberdades individuais e pelo princípio da capacidade contributiva, a qual é direcionada ao financiamento de serviços públicos gerais, cujo objetivo é viabilizar a garantia de Direitos Sociais. Logo, a partir de tudo o que já foi exposto, para esse estudo, a missão constitucional do imposto é a garantia do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana, como será explicado a seguir.

2.3.2. O imposto e os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil

Determinada a missão constitucional do imposto, este subtópico buscará demonstrar como o imposto pode ser um instrumento de garantia do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana. Todavia, considerando que a garantia do mínimo existencial, envolve o gasto público, primeiro serão feitos breves comentários sobre o assunto.

Como já apresentado, o Estado Democrático Fiscal é uma face do Estado Democrático de Direito, o qual se caracteriza pela garantia dos Direitos Sociais e pela observância dos limites do orçamento público. Seguindo essa linha, deduz-se da obra de Torres, que a receita pública, auferida principalmente mediante a arrecadação de impostos²⁵², deve ser utilizada conforme as balizas²⁵³ colocadas pela Lei de Responsabilidade (LC 101/00).

Assim sendo, por mais que esse estudo defenda a garantia do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana por meio da receita adquirida via impostos, isso não deve ser feito a qualquer custo, pois, assim como a arrecadação, o gasto público moral é aquele que observa a lei²⁵⁴.

Essas considerações iniciais visam demonstrar que o administrador público ao realizar os gastos públicos, deve fazê-lo respeitando a lei e as normas constitucionais que orientam a atividade fiscal, já que, do contrário, seu ato continuará impregnado de imoralidade, pois, independente da finalidade do ato, o desrespeito às normas impede a moralização da atividade estatal.

A afirmação anterior, para esse trabalho, se sustenta mesmo quando se busca concretizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil através de impostos, pois de outra forma o Estado Democrático Fiscal, que é essencialmente um Estado de

²⁵² TORRES, op. cit., 2009, p. 548.

²⁵³ Ibid., p. 554.

²⁵⁴ TIPKE, op. cit., p. 97-98.

responsabilidade fiscal²⁵⁵, será enfraquecido, resultando no enfraquecimento do próprio Estado Democrático de Direito, já que este depende daquele.

Realizadas essas considerações, será feita uma análise visando estabelecer o motivo de se afirmar que o imposto é um meio de garantir o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana. A resposta está na necessidade de se realizar uma interpretação sistêmica da constituição, bem como nos apontamentos que esse estudo realizou sobre o imposto.

Assim, considerando que os impostos estão previstos no texto constitucional, a interpretação das normas que lhes são aplicáveis devem, também, considerar a observância do princípio da dignidade da pessoa humana, positivado no artigo 2º, III, da CRFB/88 e os outros princípios e valores correlatos, conforme se deduz da análise conjunta da obra de Gilmar Mendes²⁵⁶, com o que já foi trazido das obras de Ricardo Lobo Torres, Klaus Tipke e Marco Aurélio Greco.

Nesse sentido, como os Direitos Sociais são prestados através de serviços públicos gerais e são essenciais²⁵⁷ à construção do Estado Democrático de Direito, é possível alegar que os impostos têm a função principal de concretizar os objetivos fundamentais relacionados ao princípio da dignidade da pessoa humana e aos Direitos Sociais, ou seja, aqueles previstos no artigo 3º, I e III, da CRFB/88.

Logo, a missão constitucional do imposto se realiza quando ele é utilizado visando à construção de uma sociedade livre, justa e solidária (artigo 3º, I, da CRFB/88) ou objetivando a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, III, da CRFB/88).

Portanto, para esse estudo, essa missão constitucional nada mais é do que o uso do imposto com o objetivo de promover o bem de todos (artigo 3º, IV, da CRFB/88). Entretanto, deve-se lembrar que a garantia do mínimo existencial através dos impostos não deve inviabilizar o desenvolvimento do país, conforme ensinamento trazido por Torres, sendo que qualquer atitude contrária levará o administrador público a violar o artigo 3º, II, da CRFB/88.

2.3.3. O imposto como instrumento de ascensão social

Explicada a função do imposto diante dos objetivos da República Federativa do Brasil, é possível afirmar que o imposto é essencial para viabilizar que o Estado realize sua obrigação

²⁵⁵ TORRES, op. cit., 2009, p. 554.

²⁵⁶ MENDES, op. cit., p. 127.

²⁵⁷ Ibid.

constitucional de garantir os Direitos Sociais, estendendo-os para todas as pessoas do povo, ainda que certas políticas públicas possam ser direcionadas para as camadas hipossuficientes da sociedade.

Cabe ainda ressaltar, que esse dever constitucional do Estado de viabilizar a fruição dos Direitos Sociais pelos indivíduos que formam a sociedade deve ser realizado pela prestação de serviços públicos gerais ou a partir do fomento de políticas públicas que visem à redução das desigualdades sociais e regionais.

A partir da afirmação apresentada e do explicado na obra de Ricardo Lobo Torres²⁵⁸, pode-se concluir que a redistribuição de renda, por meio de impostos, é um objetivo do Estado Fiscal. Entretanto, considerando que a tributação não pode restringir a liberdade individual, não seria razoável prejudicar os detentores do capital em benefício dos hipossuficientes, pois não se estaria buscando o bem comum, mas o bem de uma parcela social.

Já ficou demonstrado ao longo desse estudo que o Estado deve buscar o bem de todos, não podendo beneficiar uns em detrimento de outros, posicionamento que impede a simples transferência arbitrária de recursos dos mais ricos para os mais pobres, mesmo que através de impostos. Fica então o questionamento: Como fazer a redistribuição de renda sem prejudicar uma parte da sociedade em detrimento de outra?

Para responder essa pergunta deve-se valer dos ensinamentos de Thomas Piketty, cujo posicionamento se alinha com o afirmado acima. Para o autor²⁵⁹, a redistribuição de renda na sociedade moderna deve ser realizada através da prestação de serviços públicos que garantam o acesso de todos, em especial, à educação, à saúde e à aposentadoria.

Seguindo o seu raciocínio, Piketty²⁶⁰ afirma que esses direitos, quando viabilizados observando a igualdade de acesso, tem o potencial de reduzir as desigualdades sociais, com o que esse estudo concorda. Todavia, esse trabalho discorda do autor²⁶¹ quanto à capacidade de mobilidade social da educação, já que ele é cético quanto ao potencial da educação ser um meio de ascensão social do indivíduo, quando confrontado por pesquisas.

Piketty²⁶² explica seu ponto de vista afirmando que, mesmo as instituições educativas defendendo a mobilidade social por meio da educação pública, na prática a massificação da educação não foi capaz de reduzir as desigualdades sociais, que para o autor se dá pelo acesso limitado ao ensino superior.

²⁵⁸ TORRES, op. cit, 2009, p. 538.

²⁵⁹ PIKETTY, op. cit., p. 466

²⁶⁰ Ibid., p. 467.

²⁶¹ Ibid., p. 471.

²⁶² Ibid., p. 472.

Entretanto, deve-se considerar que o autor está analisando países, cujo acesso ao ensino superior é limitado pelo seu alto custo, o que não é o caso do Brasil, que disponibiliza educação superior pública de qualidade para a população, política que, conforme afirma pesquisador da FGV IBRE, tem viabilizado²⁶³ a mobilidade social de indivíduos provenientes de famílias hipossuficientes.

Assim, considerando o caso brasileiro, o financiamento do ensino superior através da receita advinda de impostos tem possibilitado à ascensão social dos indivíduos de famílias hipossuficientes. Entretanto, o mesmo não pode ser dito sobre os serviços públicos voltados para seguridade social, pois resultam em consequências diversas, ainda que sejam essenciais para garantir o mínimo existencial.

Todavia, considerando toda a burocracia necessária para redistribuir a renda de forma indireta através do financiamento de serviços públicos educacionais, que resultem na ascensão social, por que fazê-lo dessa forma? Não seria mais célere reduzir a liberdade econômica dos detentores do capital e distribuir seu patrimônio entre os mais pobres?

Ainda que se enxergue, nessa maneira de agir, uma solução mais rápida para a redução da desigualdade social, essa visão é contrária à própria ideia de Estado Fiscal e de moralidade tributária, bem como impede a legitimação da atividade estatal, que, como já dito, poderá levar o contribuinte a não cumprir com o dever fundamental de recolher tributos.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres explica que o tributo objetiva proteger a liberdade individual²⁶⁴, logo só pode incidir sobre os frutos do patrimônio e do trabalho, não podendo ser utilizado para destruir²⁶⁵ o patrimônio do indivíduo. Raciocínio com o qual Klaus Tipke²⁶⁶ concorda ao afirmar que só há moralidade tributária quando o imposto recai sobre a renda do contribuinte e a receita arrecadada é utilizada para o bem comum.

Ideia de moral tributária que, para esse estudo, leva o contribuinte a concordar com a tributação e a legitimá-la, pois se enxergará como financiador da atividade estatal e garantidor do bem coletivo, ao invés de se sentir uma vítima do Estado, afirmação que está de acordo com o que já dizia Nicoló Machiavelli²⁶⁷, o qual, com clareza, ensinou que o governante, para ser amado pelo povo, deve se abster do patrimônio do indivíduo.

²⁶³ DUQUE, Daniel. *Estudo revela que educação impulsiona mobilidade social no Brasil*. Disponível em: < <https://portal.fgv.br/noticias/estudo-revela-educacao-impulsiona-mobilidade-social-brasil> >. Acesso em: 13 ago. 2019.

²⁶⁴ TORRES, op. cit., 2009, p. 375.

²⁶⁵ Ibid. 377-379

²⁶⁶ TIPKE, op. cit., p. 21 e 98.

²⁶⁷ MACHIAVELLI, Nicoló. *O Príncipe*. Disponível em: < <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv000052.pdf> > Acesso em: 07 ago. 2019

3. MORALIDADE TRIBUTÁRIA NO CENÁRIO BRASILEIRO

Ao longo dos capítulos anteriores foi explicada a importância da moralidade tributária na relação entre Estado e contribuinte, bem como para a realização de despesas públicas. Entretanto, se apresenta necessária uma análise do fenômeno da moralidade tributária, que é nuclear para o escopo desse trabalho.

Portanto, como a moralidade tributária é central para esse ensaio, a ela será destinado um capítulo próprio, o qual terá por escopo a apresentação dos conceitos gerais e específicos referentes à moralidade tributária, com o objetivo de estudá-los e compreendê-los dentro da realidade tributária observada no Brasil.

3.1. Aplicação da moral no ordenamento brasileiro e a moralidade tributária

Conforme apontado no subtópico 2.1.2., há uma relação entre o Direito e a moral que deve ser preservada, para que a interpretação da norma jurídica considere os valores que devem guiar a ação humana. Entendimento esse que, como explicado, deve ser estendido às normas incidentes sobre toda a atividade financeira e tributária do Estado.

Todavia, falta ainda explicar como esse trabalho enxerga essa relação, análise essa que será objeto desse tópico, cujo objetivo será apresentar conceitos gerais relativos à moral e a moralidade, determinar como a norma ética deve se relacionar com a norma jurídica e por fim fazer comentários gerais sobre a moralidade tributária no Brasil.

3.1.1. A relação entre a ética, a moral e a moralidade

Visando uma análise objetiva do tema proposto para esse capítulo, inicialmente serão determinados os conceitos de ética e de moral que irão orientar este estudo. Assim, seguindo os ensinamentos de Klaus Tipke²⁶⁸ e Ricardo Lobo Torres²⁶⁹, ética é um conjunto de regras e princípios, que determinam a ação humana moralmente correta, ou seja, a conduta virtuosa. Conceito esse que, segundo Torres²⁷⁰, está em consonância com o sistema de filosofia moral prática desenvolvido por Immanuel Kant, que, ao tratar da norma jurídica, diz estar o Direito

²⁶⁸ TIPKE, op.cit., p. 7.

²⁶⁹ TORRES, op. cit., V. II. 2005, p. 3

²⁷⁰ Ibid., p. 4

intimamente ligado à ética, afirmação que vai de encontro ao que defende o positivismo, já que seus adeptos defendem a separação entre a ética e a norma jurídica.

Todavia, considerando que esse estudo visa identificar a aplicação da moralidade no Direito Tributário e não as diferenças entre ética e moral, não serão feitas divagações filosóficas quanto à distinção entre ética e moral. Assim, seguindo a posição de Ricardo Lobo Torres e Klaus Tipke, os termos ética e moral serão tratados, para os fins desse trabalho, como sinônimos²⁷¹, bem como as expressões moral tributária e ética tributária²⁷².

Determinado o tratamento que será dado aos conceitos de ética e moral, cabe agora determinar o que seria moralidade. Assim, a partir dos ensinamentos de Torres²⁷³, moralidade é o agir moral ou ético, associado à conduta eticamente valorada pelo indivíduo, que agirá conforme as normas universais que estabeleceu para si, ou seja, é a própria ação virtuosa. O autor²⁷⁴ explica que, para Kant, a moralidade é a relação das ações do indivíduo com a autonomia da vontade. Logo, se suas ações estiverem condizentes com a sua liberdade de escolha, elas serão permitidas.

Entretanto, ao colocar a moralidade frente à legalidade, vê-se que, diferente da moralidade, a legalidade não exige que o agir do indivíduo coincida com a sua vontade pessoal, mas com o agir positivo perante a legislação. Logo, para haver moralidade perante as normas tributárias, por exemplo, o contribuinte deve recolher os seus tributos dentro do prazo estabelecido, independente do que sente em relação à tributação sofrida.

Todavia, considerando a diferença que existe entre a moralidade perante a ética pessoal e a moralidade perante o ordenamento jurídico, se estabelece o dilema de como harmonizar a liberdade de escolha do indivíduo com o seu dever de cumprir as leis. Conforme se deduz do que é apontado por Höffe²⁷⁵, o indivíduo mantém sua liberdade ao unir sua vontade com a de outro para formar uma lei geral de liberdade, sendo esse sistema de leis gerais o Direito.

Logo, é possível a existência de normas jurídicas permeadas por valores éticos, pois, conforme Radbruch²⁷⁶, há um mínimo ético que atua efetivamente sobre o ordenamento jurídico, o que é possível devido à juridicização da ética, em especial devido aos princípios e

²⁷¹ Ibid., p. 3.

²⁷² TIPKE, op. cit., p. 7.

²⁷³ TORRES, op. cit., V. II. 2005, p. 15 e 17

²⁷⁴ Ibid., p. 16-17.

²⁷⁵ HÖFFE apud Ibid., p.5.

²⁷⁶ RADBRUCH apud Ibid., p. 8

demais normas presentes na Constituição Federal de 1988, os quais irão guiar tanto a conduta do Estado, quanto a do contribuinte, para que vivam de forma ética e legais em suas relações.

Assim, pode-se afirmar que não é qualquer norma ética que será obrigatoriamente observada pelo Estado ou mesmo pela sociedade, mas apenas aquelas previstas no ordenamento jurídico, em especial na Constituição de 1988. Conclui-se, portanto, que o princípio da legalidade deve ser observado ao serem aplicadas as normas éticas, pois de outra forma elas não terão validade.

3.1.2. A norma ética e a norma positivada

Considerando que as normas éticas devem ser validadas pelo princípio da legalidade, para que gerem efeitos jurídicos nas relações entre o Estado e o particular, bem como que a filosofia Kantiana determina que haja uma íntima relação entre o Direito e a moral, a análise da relação existente entre a norma ética e a norma positivada partirá da seguinte indagação: Como harmonizar a moral e o Direito, sem que o intérprete da norma jurídica se afaste dos ideais pós-positivistas?

Assim sendo, partindo dos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁷⁷, pode-se aprender que a moral e o Direito são sistemas normativos que induzem ou inibem o comportamento humano, concluindo-se que ambos regulam o modo de agir do indivíduo. Todavia, deve-se trazer a diferenciação feita por Carlos Roberto Gonçalves, já que, segundo o autor,²⁷⁸ apenas as normas jurídicas podem ser impostas pelo Estado, como a obrigação de recolher tributos, norma essa presente no artigo 3º, caput, do CTN²⁷⁹.

Ricardo Lobo Torres²⁸⁰ enriquece essa afirmação ao dizer que a ética geral não pode criar obrigações, muito menos a obrigação de recolher tributos, ensinamento que, a princípio, pode levar a conclusão de que os positivistas estão corretos ao defender que a moral e o direito não se misturam ou mesmo que Ricardo Lobo Torres concorda com eles, mas não é o caso²⁸¹, pois, como já visto, o autor defende a íntima relação entre a moral e o Direito.

Todavia, deve-se compreender que o autor não defende, em sua obra, que qualquer norma ética possa ser utilizada para influenciar o Direito, mas apenas aquelas incorporadas ao

²⁷⁷ COÊLHO, op. cit., p. 8.

²⁷⁸ GONÇALVES, Carlos Roberto, *Direito Civil Brasileiro*, v. I. 8 ed. São Paulo: Saraiva. 2010, p.21.

²⁷⁹ BRASIL, nota 176.

²⁸⁰ TORRES, op. cit., V. II, 2005, p. 8.

²⁸¹ Ibid., p. 8-9.

ordenamento jurídico, ou seja, defende a juridicização da ética, o que pode ser feito por meio do processo legislativo²⁸², bem como através da interpretação da norma²⁸³.

Responde-se então a pergunta feita no início desse subtópico, pois a juridicização da ética permitirá que o ordenamento jurídico seja permeado por valores morais, como a justiça, a liberdade e a segurança jurídica. Entretanto, essa inclusão de valores morais precisa ser feita respeitando o princípio da legalidade, necessidade que, para esse estudo, harmoniza a relação entre a moral e o Direito e satisfaz as determinações do Neoconstitucionalismo.

Esta juridicização, deve ser aplicada às normas reguladas pelo Direito Tributário²⁸⁴, com o objetivo principal de resguardar a liberdade do contribuinte e a justiça na tributação, para que esses valores não sejam cerceados pelo Estado²⁸⁵.

Entretanto, como não é razoável considerar o Poder Público como o único capaz de agir com imoralidade tributária, também deve haver normas que protejam a atividade tributária do Estado, para evitar que o contribuinte sonegue os tributos devidos, agindo contra as normas aplicáveis à tributação.

Assim, devido à possibilidade de violação das normas tributárias, as normas éticas devem ser juridicializadas, garantindo meios de coibir a imoralidade tributária do Estado e do contribuinte, pois a moral geral, segundo Gonçalves²⁸⁶, se violada, só causa sanção no íntimo do indivíduo. Por outro lado, as normas éticas, quando juridicializadas, passam a ter força coercitiva, podendo criar obrigações reguladas pelo Direito, o qual pune através de sanções impostas pelo Estado²⁸⁷ e não segundo o remorso trazido pela consciência do indivíduo²⁸⁸.

Assim, pode-se afirmar que a moralidade tributária impõe ao Estado a obrigação de cumprir as normas previstas no ordenamento jurídico ao criar, modificar, usar ou cobrar os tributos, bem como impõe ao contribuinte a obrigação de recolher os tributos devidos no prazo estabelecido.

²⁸² Ibid., p. 9.

²⁸³ BARROSO apud SANTIAGO, Júlio César. *Moralidade Tributária: um projeto de estudos para a fundamentação da tributação no Brasil*. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15588>>. Acesso em: 18 fev. 2019.

²⁸⁴ TIPKE apud TORRES, op. cit., p. 9.

²⁸⁵ Idem, op. cit., V. II, 2005. p. 59.

²⁸⁶ COELHO, op. cit., p. 8.

²⁸⁷ GONÇALVES, op. cit., p. 21.

²⁸⁸ COELHO, op. cit., p. 8.

3.1.3. A moralidade tributária no Brasil

Feitas essas ponderações gerais, passar-se-á ao estudo da moralidade tributária a partir das normas que formam o Sistema Tributário Nacional, previsto na CRFB/88 e, no que couber, as normas do CTN. Conquanto, antes de realizar esse estudo específico da moralidade no sistema tributário brasileiro, serão apresentados os apontamentos trazidos por Klaus Tipke a respeito das qualidades necessárias para os impostos e as normas que os regulam serem considerados morais.

Assim, partindo do que é ensinado por Klaus Tipke²⁸⁹, conclui-se que os impostos, para que sejam legitimamente cobrados, devem vir previstos em lei, cujo conteúdo deve estar harmonizado com a Constituição e os valores morais juridicializados na forma de Direitos Fundamentais. Continuando seu raciocínio, o autor²⁹⁰ afirma que as leis tributárias devem ser aplicadas a todos e cumpridas pelos contribuintes à luz da justiça na tributação, ou seja, sem a concessão de favorecimentos fiscais injustos em detrimento do bem comum.

Ainda conforme Tipke²⁹¹, o imposto moral é aquele que incide apenas sobre o incremento patrimonial (renda) e não sobre o patrimônio acumulado, bem como afirma que a carga tributária deve ser dividida igualmente entre os contribuintes. Seguindo essa linha²⁹², o autor defende que o imposto deve ser orientado pela capacidade contributiva do contribuinte e pela busca da elevação do bem estar social.

Feitos esses apontamentos, passa-se à análise do que ensina Klaus Tipke à luz do ordenamento brasileiro. Assim sendo, segundo se deduz das normas do título VI, Capítulo I da CRFB/88²⁹³, no Brasil os impostos só podem ser arrecadados mediante previsão legal, cuja incidência deve respeitar as limitações impostas pela Constituição através de imunidades tributárias, as quais recebem a proteção das cláusulas pétreas se estiverem garantindo um Direito Fundamental. Logo, pode-se afirmar que todos os contribuintes devem recolher os impostos devidos e previstos em lei, salvo quando possuírem alguma imunidade tributária.

Entretanto, outras pessoas também podem receber benefícios fiscais, desde que cumpram com os requisitos das leis que criem isenções²⁹⁴ e anistias²⁹⁵. Todavia, para esse

²⁸⁹ TIPKE, op. cit., p.67 e 79.

²⁹⁰ Ibid., p. 8, 99, 65 e 66.

²⁹¹ Ibid., p. 14, 16 e 18

²⁹² Ibid., p. 20 e 53

²⁹³ BRASIL, op. cit., nota 52, artigos 145-162.

²⁹⁴ BRASIL, op. cit., nota 131, artigo 176.

²⁹⁵ Ibid., artigo 180.

estudo, o Estado deve ser cauteloso ao utilizar desses mecanismos de concessão de benefícios fiscais, pois eles têm o potencial de criar os benefícios odiosos. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres²⁹⁶, ao tratar dos benefícios odiosos, os define como a permissão, sem razoabilidade, de um indivíduo ou grupo deixar de recolher tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes, atitude estatal que, para Tipke²⁹⁷ e Torres²⁹⁸, quebra a justiça na tributação e, com isso, reduz a moralidade tributária.

Seguindo a análise proposta, foi explicado que o imposto deve observar o princípio da capacidade contributiva bem como prezar pela distribuição igualitária da carga tributária. Quanto à capacidade contributiva, o artigo 145, §1º da CRFB/88, determina que a incidência de impostos deve observar a capacidade contributiva do contribuinte. Logo, o ordenamento jurídico está tributariamente moralizado nesse quesito.

Entretanto, o mesmo entendimento não se dá quanto à distribuição da carga tributária entre os contribuintes, já que, conforme Misabel Derzi²⁹⁹, os mais pobres suportam uma carga tributária intensamente desproporcional em relação aos mais ricos, o que se dá devido a maior tributação do consumo em relação ao capital.

A autora³⁰⁰ ensina que os hipossuficientes, por gastarem mais com bens de consumo e por não possuírem reservas de capital, sofrem com uma carga tributária de 50% sobre seus rendimentos. Por outro lado, Derzi explica que a camada mais rica da população, por possuir mais reserva de capital e por não comprometer sua renda com bens de consumo na mesma proporção que os mais pobres, suporta uma carga tributária de 20% sobre a sua renda. Logo, considerando o ensinamento por Klaus Tipke e os dados trazidos por Derzi, pode-se afirmar que o Brasil tem um caminho longo a percorrer na moralização da distribuição da carga tributária.

Outro ponto citado por Klaus Tipke, como já explicado, é o ensinamento de que o imposto moral é aquele utilizado para buscar o bem comum, afirmação essa importante para esse trabalho, pois fundamenta a sua premissa de que a garantia dos Direitos Sociais moraliza a tributação, já que, conforme o autor, quando os representantes do povo buscam realizar o bem comum através da tributação e se abstêm de utilizar a tributação em benefício próprio ou de grupos de pressão, há um uso moral do imposto.

Todavia, ainda que a interpretação sistêmica da Constituição obrigue o uso do imposto na busca pelo bem comum, não é o que se observa na prática. Portanto, considerando-se o

²⁹⁶ TORRES, op. cit., V. III, 2005, p. 367.

²⁹⁷ TIPKE, op. cit., p. 16

²⁹⁸ TORRES, op. cit., V. III, 2005, p. 367.

²⁹⁹ DERZI, op. cit., p. 659.

³⁰⁰ Ibid.

excessivo custo³⁰¹ dos políticos brasileiros, que ,isoladamente, já prejudica o orçamento público, bem como a intensificação desse prejuízo pelo alto índice de corrupção³⁰² na gestão do orçamento público, é possível, a partir desses motivos, concluir que o Brasil ainda não pode ser considerado um país que aja com moralidade nas relações tributárias.

Entretanto, não é razoável inculcar toda a culpa da imoralidade tributária sobre o Poder Público, já que o contribuinte brasileiro também age de forma imoral perante a tributação quando pratica a sonegação de tributos, atitude que levou o Brasil, em 2011, a ser considerado o segundo³⁰³ país com maior taxa de sonegação de impostos. Essa situação vem melhorando, conquanto, deve-se observar que a tênue redução³⁰⁴ da sonegação fiscal nos últimos anos se deu pela evolução dos instrumentos de coibição e não pela vontade dos contribuintes.

Logo, é possível concluir que a imoralidade tributária ocorre nos dois lados da relação tributária. Todavia, para esse trabalho, esse quadro poderá ser modificado caso o contribuinte passe a perceber o Estado como um parceiro na busca do bem comum, alegação que será trabalhada ao longo desse estudo.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres³⁰⁵, com quem esse trabalho concorda, afirma que a moralidade tributária legitima o próprio Estado Democrático Fiscal. Entretanto, o autor³⁰⁶ afirma que a moralidade na conduta do Poder Público e do contribuinte é inviabilizada pela incidência de normas e atitudes patrimonialistas perante a tributação, bem como pela cultura brasileira de se conceber as finanças públicas como valores a serem utilizados privativamente por quem está no poder e não em benefício exclusivo da sociedade.

Seguindo esse raciocínio, ao fazer um estudo sistêmico da obra de Torres, pode-se afirmar que uma reforma tributária³⁰⁷, capaz de modificar a realidade da moralidade tributária no Brasil, deve visar o fim do patrimonialismo, o que permitirá o desenvolvimento pleno do

³⁰¹ CONGRESSO EM FOCO. *Deputados custam R\$ 1 bilhão por ano ao contribuinte*. Disponível em: < <https://congressoemfoco.uol.com.br/especial/noticias/lista-todos-os-salarios-e-beneficios-de-um-deputado/> >. Acesso em: 20 ago. 2019.

³⁰² TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. op. cit.

³⁰³ TAX JUSTICE NETWORK. *The cost of tax abuse: A briefing paper on the cost of tax evasion*. Disponível em: < <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf> >. Acesso em: 20 ago. 2019.

³⁰⁴ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. *Com aparato tecnológico, Brasil vê sonegação fiscal reduzir nos últimos anos*. Disponível em: < <https://ibpt.com.br/noticia/2700/Com-aparato-tecnologico-Brasil-ve-sonegacao-fiscal-reduzir-nos-ultimos-anos> >. Acesso em: 20 ago. 2019.

³⁰⁵ TORRES, op. cit., V. II, 2005, p. 39.

³⁰⁶ Ibid.

³⁰⁷ TORRES, op. cit., 2009, p. 558-560.

Estado Democrático de Direito que, segundo o autor³⁰⁸, necessita da moralidade tributária para que seja legitimado.

Dessa forma, considerando que o Estado Democrático de Direito, desenhado pela Constituição Federal de 1988, exige uma atitude moral do Estado no exercício das suas funções, pode-se concluir pela necessidade de uma reforma tributária que viabilize o aumento da moralidade tributária nas relações entre o Fisco e os contribuintes. Entretanto, para esse estudo, essa reforma não deve só acabar com o patrimonialismo, mas deve também fomentar o uso da tributação na realização dos objetivos fundamentais da CRFB/88.

3.2. Moralidade tributária do Poder Público

Feito o estudo sobre a moralidade tributária, o escopo desse tópico é compreender a necessidade da tributação estar em consonância com a moral tributária. Assim sendo, será realizada uma análise visando determinar a natureza da relação entre a moralidade tributária e a moralidade administrativa expressa no artigo 37, caput, da CRFB/88³⁰⁹, para, logo após, a partir da obra de Klaus Tipke, determinar como o agente fazendário deve agir para que seus atos sejam considerados morais.

3.2.1. A relação entre a moralidade tributária e a moralidade administrativa

Conforme Rafael Carvalho Rezende Oliveira³¹⁰ ensina em sua obra, o princípio da moralidade administrativa determina que o agente público, ao exercer sua função, respeite não só a lei, mas também a ética e a boa-fé. Definição essa que é complementada por José dos Santos Carvalho Filho³¹¹, que explica ser imoral o ato do agente público que viole o princípio da impessoalidade. Seguindo esse raciocínio, Carvalho Filho³¹² afirma que os princípios da moralidade e da impessoalidade estão intimamente ligados.

Logo, pode-se afirmar que o agente público ao agir em favorecimento próprio ou de terceiro estará violando tanto a regra constitucional de atuar com impessoalidade, quanto a de

³⁰⁸ TORRES, op. cit., V. II, 2005, p. 39.

³⁰⁹ BRASIL, op cit., artigo 37, nota: 73.

³¹⁰ OLIVEIRA, op. cit., p. 38.

³¹¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito administrativo*. 24 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 225.

³¹² Ibid.

atuar com moralidade. Entretanto, qual a relação do princípio da moralidade administrativa com o instituto da moralidade tributária?

Para Ricardo Lobo Torres³¹³, a moralidade administrativa é a conduta do agente ou órgão público que esteja em consonância com a ética geral. Seguindo essa linha de raciocínio, Uadi Lamêgo Bulos, citando Maurice Hauriou³¹⁴, complementa o ensinamento por Torres ao explicar que o administrador público deve se guiar tanto pela moral comum; da sociedade em que está inserido, quanto pela moral jurídica, cujas normas se extraem do interior da Administração Pública.

Logo, pode-se afirmar que o agente público além de precisar observar as regras morais na Constituição Federal de 1998 e nas demais leis, também deverá respeitar os valores éticos caros para a população em geral, que conforme se deduz da obra de Bulos³¹⁵ e de Torres³¹⁶, são o atuar permeado pela boa-fé e igualdade na aplicação da lei.

Entretanto, ainda que Torres³¹⁷ reconheça a importância da aplicação da moralidade administrativa para a atividade financeira em geral, ele diferencia a atividade financeira da atividade administrativa. Nesse sentido³¹⁸, o autor afirma que por ser a atividade financeira uma atividade estatal vinculada à lei, o fundamento da sua moralidade não pode ser o controle do desvio de poder, como ocorre com a atividade administrativa. Entretanto, qual seria o fundamento da moralidade na atividade financeira?

Segundo Ricardo Lobo Torres³¹⁹ a moralidade na atividade financeira se fundamenta na obrigação do Fisco de respeitar a boa-fé do contribuinte e a igualdade na aplicação da legislação tributária, ou seja, se fundamenta no atuar ético dos agentes da Fazenda Pública.

Todavia, o autor³²⁰ afirma que, mesmo a atividade financeira estando sujeita ao princípio da moralidade administrativa, só o está com o escopo de adequar a conduta dos agentes públicos fazendários às normas gerais da moral fiscal. Nesse sentido, explica que a atividade financeira não está subordinada aos princípios gerais da moralidade administrativa, mas às normas inerentes à moralidade fiscal, a qual deve ser examinada conforme os aspectos: tributário, financeiro e orçamentário.

³¹³ TORRES, op. cit., V. II, 2005, p. 18.

³¹⁴ HAURIU, op. cit., BULOS, p. 1030.

³¹⁵ Ibid.

³¹⁶ TORRES, op. cit., V. II, 2005, p. 21.

³¹⁷ Ibid.

³¹⁸ Ibid. p. 20-21.

³¹⁹ Ibid. p. 21.

³²⁰ Ibid.

Logo, respondendo o questionamento quanto à relação entre a moralidade tributária e administrativa, pode-se deduzir, a partir do que foi apontado, que essa relação possui natureza complementar. Portanto, é possível afirmar que, enquanto a moralidade administrativa orienta a conduta geral do agente público fazendário, a moralidade fiscal traz normas específicas que devem ser observadas pela Fazenda Pública no exercício das atividades pertinentes à tributação e a gestão dos recursos públicos.

3.2.2. A moralidade na arrecadação de tributos pela Fazenda Pública

Determinado que o agente fazendário deve pautar sua conduta também pelo princípio da moralidade administrativa, será feito um estudo da obra de Klaus Tipke, cujo escopo será determinar o que é necessário para que a arrecadação dos tributos esteja de acordo com a moralidade tributária.

Assim sendo, para Klaus Tipke³²¹ a arrecadação deve ser realizada de maneira que os tributos não sejam cobrados de forma injusta, ou seja, nem a mais e nem a menos, bem como deve ser feita visando a garantir que os tributos sejam recolhidos por todos aqueles que estão obrigados a fazê-lo, para que, assim, se alcance uma tributação justa para todos e não favorável apenas a alguns setores da sociedade.

Nesse sentido, Jürgen Habermas³²², com quem esse estudo concorda, afirma que, quando a Fazenda Pública procede à arrecadação justa dos tributos, o contribuinte tende a legitimar a tributação com mais facilidade, em especial quando vê serem punidos aqueles que não colaboram com a arrecadação dos tributos, pois, com isso, os contribuintes honrados têm a percepção que a obediência às normas é requerida de todos e não só de um grupo de tolos³²³ fiscalmente corretos.

Seguindo seu raciocínio, Tipke³²⁴ ensina que a arrecadação deve ser realizada sob a orientação do princípio da capacidade contributiva, com o objetivo de não onerar injustamente o contribuinte honesto, atitude que, para o autor³²⁵, deve ser mantida mesmo quando o tributo recaia sobre a propriedade ou incida sobre o consumo, pois, do contrário, serão onerados bens necessários para a sobrevivência do indivíduo, ou seja, para a garantia do mínimo existencial.

³²¹ TIPKE, op. cit., p. 70 e 73.

³²² HABERMAS apud ibid., p. 69.

³²³ TIPKE, op. cit., p. 81.

³²⁴ Ibid. 21.

³²⁵ Ibid. 28, 29 e 31.

Klaus Tipke³²⁶, seguindo seus apontamentos sobre a arrecadação, determina que a atividade arrecadatória da Fazenda Pública deve ser feita respeitando a Constituição e as demais leis tributárias. Todavia, o autor ensina³²⁷ que, estando as leis tributárias viciadas por normas imorais ou inconstitucionais, o Poder Judiciário, ao ser requisitado, deve declarar a inconstitucionalidade dessas normas, seja por violarem a Constituição, seja por violarem a moral impositiva. Decisão judicial, a qual, conforme o Tipke, não³²⁸ deve ser tomada a partir de um olhar com viés puramente positivista, uma vez que também deve ser guiada pela moral impositiva.

Ainda sobre a atuação moral do agente fazendário, Klaus Tipke³²⁹ ensina que o Fisco deve agir orientado pela boa fé e de forma cooperativa nas suas relações com o contribuinte. Nesse sentido, o autor explica³³⁰ que a atuação moral dos agentes fazendários ocorre quando observados os limites legais, eles prestam as informações requeridas pelos indivíduos e não cobram tributos injustos, por exemplo aqueles já prescritos. Também³³¹ afirma que, a arrecadação de tributos deve considerar as circunstâncias favoráveis aos contribuintes e, da mesma forma, garantir que eles sejam ouvidos antes da aplicação de alguma sanção por inadimplemento.

Feitos esses apontamentos, passa-se a analisar a moralidade na atividade arrecadatória promovida pela administração tributária brasileira, apreciação que será realizada a partir da obra de Ricardo Lobo Torres. Destarte, para o autor,³³² a justiça tributária no Brasil precisa passar por um processo de moralização, pois o Estado Brasileiro ainda está preso a costumes de cunho patrimonialista. O autor fundamenta sua afirmação ao considerar as concessões de privilégios odiosos, a má distribuição da carga tributária e a manutenção de tributos sem função redistributiva.

Logo, é possível afirmar que o Fisco brasileiro, ao realizar a arrecadação dos tributos o faz de forma injusta, portanto imoral, já que, segundo deduz-se do texto de Torres³³³, o Poder Público nacional não demonstra possuir a intenção de corrigir a má distribuição da carga tributária ou mesmo de extinguir os benefícios fiscais iníquos.

³²⁶ Ibid. p. 71 e 87.

³²⁷ Ibid.

³²⁸ Ibid. p. 88.

³²⁹ Ibid. p. 70.

³³⁰ Ibid.

³³¹ Ibid.

³³² TORRES, op. cit., 2009, p. 558-559.

³³³ Ibid.

Quanto à aplicação da boa-fé e da cooperação na relação tributária, infere-se, a partir da análise dos ensinamentos de Torres³³⁴, que esses princípios são pouco observados pelo Estado Brasileiro ao tratar com os contribuintes. Nesse sentido, um dos apontamentos trazidos pelo autor, que leva esse estudo a inferir pela falta de moralidade do Poder Público frente ao contribuinte, é a utilização pelo Fisco de ameaças e instrumentos de pressão injustos e não eficazes ao realizar a cobrança dos tributos inadimplidos, como também é realizado em outros países de viés neopatrimonialista.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres³³⁵ cita Dubergé e Uckmar com o objetivo de ensinar que é inútil aumentar as sanções que incidem sobre o inadimplemento de tributos ou sobre a sonegação fiscal, pois esse método só tem capacidade de coagir aqueles devedores juridicamente hipossuficientes, já que os grandes sonegadores possuem assessores que os protegem das sanções devidas.

Todavia, como pode ser imoral o aumento das sanções visando o combate à sonegação ou ao inadimplemento fiscal, já que têm o objetivo de preservar a arrecadação de tributos, que é um dever fundamental de todos os contribuintes? Conforme se deduz do ensinado por Torres³³⁶, não é a simples intensificação das penas que torna imoral a atuação da Fazenda Pública, mas sim a aplicação injusta da lei. Portanto, a imoralidade na aplicação ou na intensificação das sanções fiscais, ocorre quando elas, ainda que previstas em lei, alcançam apenas os contribuintes que não têm a capacidade de evitá-las, enquanto outros se mantêm impunes em razão de poderem custear bons assessores.

Outro requisito para a moralização da atuação fazendária, conforme aponta Tipke³³⁷, é a necessidade dela ser realizada obedecendo as normas constitucionais e aquelas presentes na legislação tributária infraconstitucional, expressão a qual abrange³³⁸ leis, tratados, decretos e normas complementares que versem sobre o Direito Tributário.

Entretanto, deve-se ressaltar que, além de ser fundamental que a legislação tributária esteja adequada ao texto da Constituição, essa legislação infraconstitucional também³³⁹ deverá estar de acordo com o esperado pela moral impositiva. Todavia, o que se entende por moral impositiva? Conforme Klaus Tipke³⁴⁰, moral impositiva traduz-se na necessidade da

³³⁴ TORRES, op. cit., V. II, 2005, p. 21-27.

³³⁵ Ibid., p. 22.

³³⁶ Ibid.

³³⁷ TIPKE, op. cit., p. 71 e 87.

³³⁸ BRASIL, op. cit., nota 131, artigo 96.

³³⁹ TIPKE, op. cit., p. 71 e 87.

³⁴⁰ Ibid., p. 87.

legislação tributária ser elaborada orientando-se pelos princípios de justiça aplicáveis ao Direito Tributário. Logo, conforme o autor³⁴¹, a legislação tributária não pode trazer normas contrárias à Constituição ou mesmo normas com viés arbitrário, que tenham o potencial de ferir a justiça tributária.

Portanto, os criadores da legislação tributária, que, no Brasil³⁴², podem ser membros do Poder Executivo ou do Poder Legislativo, devem se orientar pela justiça tributária, elaborando leis que permitam ao agente público conceder tratamento justo ao contribuinte. Todavia, Tipke³⁴³ reconhece a necessidade de controle dos atos do Fisco pelo Poder Judiciário, o que deve ocorrer sempre que o Poder Judiciário for provocado para decidir se a norma, aplicada pelo agente fazendário, fere a Constituição ou a moral impositiva.

Comentando esse requisito, Ricardo Lobo Torres³⁴⁴ ensina que a Fazenda Pública dos Entes Federados só deixa de aplicar uma norma se ela for considerada inconstitucional após ação direta de inconstitucionalidade, resistindo a outras decisões judiciais que busquem evitar a aplicação de uma norma inconstitucional ou contrária à moral impositiva, sem a declaração de inconstitucionalidade em controle abstrato.

Conforme Torres³⁴⁵, a Administração Fiscal age dessa forma por reconhecer que a atividade do agente fazendário deve se orientar pelo princípio da vinculação do lançamento ao texto legal, em detrimento do princípio da proteção da confiança do contribuinte. Todavia, o autor³⁴⁶ ameniza esse traço do Fisco ao apontar que a juridicização da moral no ordenamento tributário tem feito o princípio da proteção da confiança do contribuinte aos poucos prevalecer na relação tributária.

Seguindo seu raciocínio e finalizando seus apontamentos sobre a moral tributária da Administração Pública, Torres³⁴⁷ apresenta atitudes do Fisco que demonstram o longo caminho que o Brasil tem para percorrer na moralização das relações tributárias, em especial quanto a boa-fé do Poder Público.

A primeira dessas atitudes é o uso das inconstitucionalidades úteis que, conforme o autor³⁴⁸, consiste na adoção, pelo Fisco, de normas claramente inconstitucionais, mas que são

³⁴¹ Ibid., p. 87 e 89.

³⁴² BRASIL, nota 52, artigos 59 e 153, §1º.

³⁴³ TIPKE, op. cit., p. 71 e 87.

³⁴⁴ TORRES, op. cit., V. II, 2005, p. 22.

³⁴⁵ Ibid.

³⁴⁶ Ibid., p. 24.

³⁴⁷ Ibid.

³⁴⁸ Ibid.

utilizadas enquanto não são declaradas inconstitucionais. Atitude a qual resulta no enriquecimento imoral do Estado.

Já as outras atitudes imorais do Fisco brasileiro, segundo Ricardo Lobo Torres, são³⁴⁹ a desigualdade nas respostas dadas às consultas dos contribuintes e na demora da restituição de tributos. Todavia tais traços da atividade tributária brasileira estão sendo mitigados pela juridicização da moral tributária, o que tornou ilegal a falta de padronização das respostas dadas aos contribuintes, bem como o retardo indevido da restituição de tributos.

Por fim, considerando o que foi tratado nesse tópico, pode-se afirmar que o Poder Público brasileiro ainda se mantém preso às atitudes patrimonialistas, bem como às atitudes contrárias à moral tributária. Cenário que, como já explicado, minimiza o Estado Fiscal e deslegitima a atuação do Estado perante o contribuinte. Situação que, para esse estudo, só mudará com uma reforma tributária que combine as propostas de Ricardo Lobo Torres e de Klaus Tipke, ou seja, uma reforma que ponha fim³⁵⁰ ao patrimonialismo e permeie³⁵¹ o ordenamento tributário com valores inerentes à moral tributária.

3.3. O uso moral da receita derivada

Analisada a moralidade tributária na arrecadação dos tributos, passa-se a estudar o grau de moralidade no uso do seu produto, ou seja, se o administrador público brasileiro, ao realizar as despesas públicas, se utilizando da receita derivada, o faz adequando sua atividade à moralidade fiscal, que, como já explicado, abrange a moralidade tributária, orçamentária e financeira.

Dessa forma, considerando o proposto, inicialmente esse tópico terá por escopo definir o que seria o gasto público moral. Conceito, o qual é necessário para que, em seguida, seja possível determinar se o administrador público brasileiro age com moralidade ao realizar as despesas estatais.

³⁴⁹ Ibid., 25-27.

³⁵⁰ Ibid., p. 39.

³⁵¹ TIPKE, op. cit., p. 77 e 114.

3.3.1. A moralidade nos gastos públicos

Iniciando sua explicação, Klaus Tipke³⁵² ensina que a Administração Pública, a princípio, não deve sofrer qualquer tipo de controle sobre a forma com que realiza as despesas públicas, logo deve ser livre para alocar a receita derivada conforme lhe seja conveniente. Entretanto, essa discricionariedade do administrador público não é absoluta, pois, conforme se deduz do texto do autor³⁵³, o Poder Judiciário poderá exercer controle sobre a atividade financeira estatal, mas só poderá fazê-lo caso o Poder Público seja parcial ao realizar a gestão do orçamento público.

Assim, conclui-se que, para Tipke³⁵⁴, o gasto público moral é aquele realizado com imparcialidade. Todavia, o que seria esse gasto público imparcial? Conforme se depreende dos ensinamentos do autor³⁵⁵, o administrador público age com imparcialidade quando busca o bem comum, se abstendo de utilizar a receita pública em benefício próprio ou de terceiros.

Nesse sentido, Klaus Tipke³⁵⁶ afirma que os políticos e as demais autoridades não devem fazer uma gestão esbanjadora do orçamento público, o que pode ser evitado caso eles não se tornem o motivo para o aumento excessivo de despesas e busquem aplicar as melhores práticas financeiras na gestão dos recursos públicos.

Em suma, para que o gasto público seja considerado imparcial, logo moral, o administrador deve fazê-lo com eficiência, buscando suprir as necessidades da sociedade, atividade essa que deve ser realizada sem o cometimento de atos ímprobos ou ainda criando despesas que só beneficiem os agentes públicos e os grupos de pressão.

Assim sendo, apresentados os requisitos necessários para que o gasto público seja considerado moral, passar-se-á a análise da moralidade dos gastos públicos brasileiros, para determinar se as autoridades administrativas e políticas do Brasil criam despesas e realizam os seus respectivos gastos com imparcialidade. Destarte, pergunta-se: a atividade orçamentária realizada pelo Poder Público brasileiro está de acordo com os requisitos apresentados por Klaus Tipke?

Se a questão apresentada for analisada apenas sob a ótica das normas constitucionais e infraconstitucionais que tratam sobre a gestão do orçamento público, a resposta à pergunta

³⁵² Ibid., p. 95-96

³⁵³ Ibid., 96-98.

³⁵⁴ Ibid.

³⁵⁵ Ibid., p. 97.

³⁵⁶ Ibid., p. 96.

formulada será positiva, pois a Constituição determina que os agentes públicos exerçam suas atividades dentro dos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico³⁵⁷.

Logo, os agentes públicos brasileiros, no exercício da atividade orçamentária, ao criar despesas e realizar gastos devem fazê-lo sob a orientação dos princípios da legalidade, da moralidade, da eficiência, da impessoalidade e da publicidade. Atividade, cujo propósito³⁵⁸ deve ser garantir que a sociedade, como um todo, usufrua efetivamente dos serviços públicos, o que deve ser realizado sem que as despesas públicas excedam³⁵⁹ os valores arrecadados, bem como que os gastos com pessoal não ultrapassem³⁶⁰ os limites previstos em lei.

Percebe-se, também, que a Constituição de 1988, além de possuir normas com o fito de manter o equilíbrio financeiro na prestação dos serviços públicos, possui ainda normas que visam a evitar que os gastos com os agentes públicos se tornem um fardo financeiro para os contribuintes.

Nesse sentido, têm-se os seguintes artigos da CRFB/88³⁶¹: art. 169; que limita os gastos com pessoal aos parâmetros legais, art. 37, X; que proíbe a fixação ou a alteração dos valores recebidos pelos agentes públicos sem previsão em lei específica, art. 37, XI; que determina um teto remuneratório para todos os agentes públicos, art. 39, §4º; que criou o regime de subsídio e art. 39, §8º; que traz a possibilidade de estender o pagamento por meio de subsídio a todos os agentes públicos.

Nessa mesma perspectiva, tem-se a Lei nº 4.320/64, que traz³⁶² normas gerais de Direito Financeiro aplicáveis a todos os Entes Federados. Normas essas que informam os princípios que devem orientar a gestão das finanças públicas e trazem regras e conceitos aplicáveis à atividade orçamentária estatal, com o objetivo de organizá-la e controlá-la.

Como também existe a Lei Complementar nº 101/2000, cujas normas³⁶³ determinam que a gestão pública responsável é aquela feita de forma planejada, com transparência, prevenindo riscos e corrigindo desvios, com o objetivo de manter o equilíbrio das contas públicas

³⁵⁷ BRASIL, nota 52, artigo 37.

³⁵⁸ Ibid., artigo 165, §10.

³⁵⁹ Ibid., artigo 167, II.

³⁶⁰ Ibid., artigo 169.

³⁶¹ Ibid., artigos 37, X e XI; 39, §§ 4º e 8º e 169.

³⁶² BRASIL, *Lei nº 4.320* de 17 de março de 1964. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm>. Acesso em: 01 out. 2019.

³⁶³ BRASIL, *Lei Complementar nº 101* de 04 de maio de 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM16.htm>. Acesso em: 01 out. 2019.

Todavia, mesmo havendo normas constitucionais e infraconstitucionais que orientam a atuação imparcial do administrador público, não é possível afirmar que a gestão orçamentária brasileira, de forma geral, seja feita seguindo os requisitos apresentados por Klaus Tipke. Afirmação a qual leva esse estudo a concluir que os gastos públicos no Brasil não são realizados observando a moralidade orçamentária.

Tal conclusão é amparada por pesquisas que apontam a intensificação³⁶⁴ da corrupção no Brasil. Situação essa que causa prejuízo financeiro aos cofres públicos, os quais, em 2008, foram estimados³⁶⁵ entre R\$ 41,5 bilhões a R\$ 69,1 bilhões. Valores que poderiam ser utilizados para melhorar a prestação de serviços públicos³⁶⁶, mas que foram utilizados em esquemas corruptos, como os deflagrados pela “Operação Lava Jato”³⁶⁷, com o único intuito de beneficiar autoridades públicas ou particulares em detrimento do bem comum.

Nessa seara, é possível ainda afirmar que a imoralidade no orçamento público está também na criação de normas que permitem aos agentes públicos receberem³⁶⁸ valores que superam o teto remuneratório constitucional e que burlam³⁶⁹ o regime de subsídio, o que certamente beneficia os agentes públicos em detrimento do bem de toda a sociedade.

Logo, seja de forma lícita ou ilícita, o agente público ao elaborar o orçamento público e realizar os gastos públicos age com imoralidade, pois seja devido ao patrimonialismo enraizado no Brasil, seja por vontade de aumentar seus ganhos de forma criminosa, é perceptível a imoralidade orçamentária no Brasil.

Entretanto, qual a importância do estudo da moralidade orçamentária em um trabalho que busca analisar a relação da moralidade tributária com a garantia de Direitos Sociais? Como já explicado, os Direitos Sociais são garantidos por meio da prestação de serviços públicos e de políticas públicas que busquem reduzir as desigualdades sociais. Entretanto, como essas prestações públicas necessitam de custeio, não há como disponibilizá-los à sociedade na falta de recursos financeiros.

³⁶⁴ TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL, op. cit.

³⁶⁵ FIESP. *Custo da Corrupção no Brasil*. Disponível em: <<https://www.fiesp.com.br/noticias/custo-da-corrupcao-no-brasil-chega-a-r-69-bi-por-ano/>>. Acesso em: 01 out. 2019.

³⁶⁶ Ibid.

³⁶⁷ BRASIL. Ministério Público Federal, *Grandes Casos. Caso Lava Jato*. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso>>. Acesso em: 01 out 2019.

³⁶⁸ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Resolução nº 13/2006*. Disponível em: <<https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/atos-normativos?documento=177>> Acesso em: 03 out 2019.

³⁶⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Ato da mesa nº 43/2009*. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/int/atomes/2009/atodamesa-43-21-maio-2009-588364-norma-cd-mesa.html>> Acesso em: 03 out 2019.

Dessa forma, a importância da moralidade orçamentária é garantir que o contribuinte perceba a moralidade tributária, para que possa legitimar a tributação ao tomar ciência de que os recursos arrecadados são gastos de forma moral, ou em outras palavras, em prol do bem comum.

Todavia, como já explicado, nem mesmo a garantia dos Direitos Sociais deve prejudicar as finanças públicas ou o desenvolvimento econômico do país. Por esse motivo, esse estudo defende que o Estado só está obrigado a fornecer o mínimo existencial necessário a uma existência digna. Entendimento que, para esse trabalho, só excepciona o Direito à Educação, pois, como já visto, é um meio de ascensão social, motivo pelo qual deve ser garantido em sua plenitude, com o objetivo de tornar o indivíduo autossuficiente em relação ao Estado.

3.3.2. Tributo e a garantia do mínimo existencial

Determinado que o gasto moral é aquele que objetiva realizar o bem comum, assim como, que a moralidade tributária deve ser observada junto com a moralidade orçamentária, esse tópico se preocupará em estudar o instituto do mínimo existencial com o escopo de entendê-lo dentro do que é proposto por esse trabalho.

De início, deve-se ressaltar que, mesmo não existindo norma expressa que obrigue o Estado a garantir o mínimo existencial para a sociedade, tal obrigação é uma consequência³⁷⁰ lógica da obediência ao princípio da dignidade da pessoa humana. É necessário observar também que os Entes Federados, segundo o STF³⁷¹, não podem se esquivar da garantia do mínimo existencial alegando estarem limitados pela reserva do possível.

Todavia, considerando que esse estudo concorda com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, seria possível alegar que esse trabalho se contradiz ao defender que o financiamento do mínimo existencial deve ser feito em detrimento da reserva do possível?

A resposta é negativa, conquanto o que se defende é que o mínimo existencial deve ser garantido dentro dos limites orçamentários. Entretanto, surge a pergunta: como harmonizar a garantia do mínimo existencial com a necessidade do Estado manter o equilíbrio das finanças públicas?

³⁷⁰ MENDES, op. cit., p. 677.

³⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 592.581*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/592581.pdf>>. Acesso em: 03 out. 2019.

Dessa forma, visando compreender o que esse estudo entende por mínimo existencial, serão trazidos os entendimentos de dois autores sobre o tema. Para Ricardo Lobo Torres³⁷², o mínimo existencial é a obrigação estatal de erradicação da pobreza absoluta, que tem por objetivo possibilitar ao indivíduo uma vida digna, para que possa se desenvolver e ascender socialmente.

Todavia, ainda que se concorde com Torres, o autor³⁷³, ao apontar que as receitas públicas no Brasil são muito limitadas, estipula um mínimo existencial modesto, em especial na saúde e na educação, posição da qual esse trabalho discorda, pois não seria razoável minimizar a prestação de serviços públicos enquanto o Brasil perde milhões com a corrupção dos agentes públicos, com a concessão de benefícios odiosos e com a realização de gastos públicos imorais para manter os agentes do Estado.

Dessa forma, enquanto o Brasil não realizar uma reforma que efetivamente moralize a atividade tributária e orçamentária do Estado, não há que se falar em adequação do orçamento público a partir de uma redução drástica do mínimo existencial, mas deve-se adequá-lo à busca pelo bem comum.

Nesse sentido, Klaus Tipke³⁷⁴ ensina que os tributos devem ser utilizados com o objetivo de aumentar o bem estar social e não diminuí-lo. Portanto, a arrecadação de tributos e os gastos com a manutenção da estrutura estatal não podem ser tão grandes que venham a obstruir a efetiva garantia do mínimo existencial, impossibilitando-a ou mesmo reduzindo o mínimo existencial a níveis modestos.

Logo, para os fins desse estudo, a garantia do mínimo existencial, que é realizada através da prestação de serviços ou políticas públicas que visem ao bem comum, é essencial para que o indivíduo tenha, além de uma vida digna, as condições necessárias para se desenvolver e poder ascender socialmente.

Por fim, ressalte-se que esse estudo compreende a necessidade de equilibrar as contas públicas, mas defende que isso não pode ser feito em desfavor do bem comum. Posicionamento que pode ser mitigado caso o Poder Público, agindo com moralidade em todos os aspectos da atividade estatal, continue com problemas para equilibrar o orçamento, mesmo após reduzir os gastos necessários para manter a estrutura estatal.

³⁷² TORRES, op. cit., V. III, 2005, p. 177, 414 e 415.

³⁷³ Ibid. 415.

³⁷⁴ TIPKE, op. cit., p. 53.

3.4. Moralidade Tributária do contribuinte

Conforme já explicado a moralidade do contribuinte está ligada ao recolhimento dos tributos devidos. Assim sendo, caso o contribuinte deixe de recolher os seus tributos de forma ilícita ou abusiva estará agindo com imoralidade na sua relação com o Fisco. Logo, esse tópico não cuidará de estudar o que torna o contribuinte tributariamente imoral, mas sim o que leva o contribuinte a deixar de recolher os seus tributos, para que se determine se a busca pelo bem comum tem efeito sobre a moralidade do contribuinte.

Além disso, também será analisado como uma percepção, ainda que equivocada, de que a receita advinda dos impostos é vinculada a alguma prestação estatal pode aumentar a moralidade tributária do contribuinte.

3.4.1. O comportamento dos contribuintes perante a tributação

Como já explicado nesse trabalho, o recolhimento de tributos é um dever fundamental do contribuinte, cujo adimplemento fortalece o Estado e em consequência a sociedade, já que o Estado, com os valores arrecadados, deve financiar serviços e políticas públicas visando o aumento da igualdade social e o bem da sociedade em geral. Assim sendo, considerando que o recolhimento de tributos pode trazer benefícios aos indivíduos, pergunta-se: O que leva o contribuinte a não recolher tributos? Questão a qual será respondida a partir da obra de Klaus Tipke.

Destarte, segundo o autor³⁷⁵ os contribuintes se dividem em classes, cada qual possuindo um motivo para não cumprir com o dever de recolher tributos, resultando em uma atuação imoral perante o Fisco, razões estas que variam da sonegação fiscal ao inadimplemento por desconhecimento, classes e razões que serão apresentadas a seguir:

a) O *homo oeconomicus*: Representa os contribuintes que não reconhecem qualquer dever moral na conduta de recolher tributos. São pessoas individualistas que, mesmo reconhecendo que o Estado depende dos tributos e que eles se beneficiam com a existência do Estado, deixam de recolher tributos visando obter vantagens econômicas com isso. São contribuintes que não enxergam qualquer imoralidade em deixar que outros custeiem os serviços e políticas públicas que venha utilizar.

³⁷⁵ TIPKE, op. cit., p. 103-111.

- b) Os Barganhistas: São contribuintes, cuja imoralidade tributária está umbilicalmente ligada à imoralidade estatal. Esse grupo de pessoas só se vê obrigado a recolher aqueles tributos que acreditem estar vinculados a uma prestação estatal, pois afirmam que o Estado é perdulário e não disponibiliza serviços públicos suficientes ou eficientes. Logo, para essa classe, se o Estado lhes dá o mínimo, eles recolheram o mínimo, bem como acreditam que se o Estado é imoral não pode esperar que o contribuinte aja com moralidade.
- c) Os desgostosos com o Estado: Essa classe abrange aqueles contribuintes que estão decepcionados com as políticas adotadas pelo governo. São pessoas que defendem a desobediência civil em relação ao recolhimento de tributos. Acreditam que ao retirarem o apoio financeiro do qual o Estado necessita, o governo irá ceder a suas reivindicações, resultando na descontinuação de alguma política governamental, em especial social, que lhes esteja desagradando.
- d) Os liberais: Esse grupo percebe o tributo como um meio do Estado cercear sua liberdade. Conforme Tipke, esses contribuintes acreditam que o ato de recolher tributos é um sacrifício econômico do qual não advém qualquer prestação estatal, atitude mental que pode levar essas pessoas a inadimplirem, a não recolher os tributos no período correto ou a buscar assessores fiscais que formulem seu planejamento fiscal.
- e) Os elusores fiscais legalísticos: Conforme Klaus Tipke esse grupo por considerar injusta a legislação tributária, se utiliza de lacunas e obscuridades legais, assim como de favorecimentos fiscais com o objetivo de recolher menos tributos. Planejamento tributário esse que, em geral, é feito com o auxílio de assessores fiscais que conhecem os meios legais de evitar a tributação. Entretanto, conforme o autor, essa atividade deve ser controlada para que o contribuinte não incorra em sonegação fiscal.
- f) Os inexperientes: Essa classe é formada pelos contribuintes que não compreendem a legislação tributária e dependem exclusivamente dos seus assessores fiscais em quem confiam cegamente. Entretanto, como nem todos contratam um assessor fiscal, acabam por inadimplir, não necessariamente com o dolo de sonegar tributos, mas por que não compreendem a lei. Situação essa que poderia ser evitada caso a legislação tributária fosse formulada de forma clara e simples, para que qualquer contribuinte pudesse lê-la e compreendê-la.
- g) Os sensíveis à justiça: São aqueles que se indignam com a desigualdade na tributação. São os contribuintes que protestam contra o excesso de benefícios fiscais odiosos, assim como reclamam da injustiça na aplicação da legislação tributária, pois alegam que não é feita de forma igualitária. Portanto, por se sentirem injustiçados pelo Estado, o qual permite que muitos deixem de recolher tributos, seja através da concessão de benefícios fiscais ou pela

ineficiência estatal de cobrar os inadimplentes, esses contribuintes acreditam estar agindo de forma justa ao buscar a igualdade por meio do inadimplemento fiscal.

Portanto, considerando o exposto, pode-se concluir que a inadimplência fiscal poderia ser evitada caso o Estado exerça a atividade tributária e orçamentária com imparcialidade. Assim sendo, é possível afirmar que o bom uso dos recursos públicos, a formulação de leis transparentes e eficazes, bem como a prestação de serviços públicos eficientes e a aplicação uniforme da legislação são suficientes para fomentar a moralidade do contribuinte.

3.4.2. O princípio da não vinculação e a moralidade tributária do contribuinte

Como explicado, uma das premissas desse trabalho é afirmação de que a moralidade tributária do contribuinte aumenta à medida que ele reconhece o bom uso dos recursos públicos. Ideia essa, que foi confirmada por uma pesquisa publicada pela OCDE³⁷⁶, análise essa que fortalece a alegação de que a prestação de serviços públicos eficientes é uma causa de aumento da moralidade tributária do contribuinte.

Entretanto, como essa afirmativa explica a relação entre o princípio da não vinculação e o aumento da moralidade tributária do contribuinte? Esse questionamento é respondido com a alegação de que há uma relação entre o aumento da moral do contribuinte e a sua percepção de que a receita derivada está vinculada às despesas com serviços e políticas públicas.

Todavia, considerando a importância do princípio da não vinculação da receita de impostos para o planejamento orçamentário do governo, não seria sensato afirmar que a vedação prevista no artigo 167, IV, CRFB/88³⁷⁷ seja ignorada pelos agentes públicos no exercício da atividade financeira.

Nesse sentido, Misabel Derzi³⁷⁸ explica que, caso o agente público não tenha a liberdade necessária para planejar o orçamento, coloca-se em risco a própria capacidade distributiva do imposto, pois se as receitas públicas estiverem previamente vinculadas, o agente público não terá a faculdade de alocar os recursos públicos conforme a necessidade social, mas deverá destiná-los conforme a lei determina.

³⁷⁶ DAUDE, Christian; GUTIÉRREZ, Hamlet; MELGUIZO, Ángel (2012), *What Drives Tax Morale?*, OECD Development Centre Working Papers, No. 315, Paris: OECD Publishing.. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/5k8zk8m61kzq-en>>. Acesso em: 05 out. 2019.

³⁷⁷ BRASIL, nota 52, artigo 167, IV.

³⁷⁸ DERZI, op. cit., p. 03.

Assim sendo, como dar ao contribuinte a percepção de que a receita dos impostos está vinculada ao financiamento de serviços e políticas públicas eficientes sem que se proceda à violação da vedação prevista no artigo 167, IV, CRFB/88?

A solução do problema proposto está na exceção trazida pelo próprio artigo 167, IV, CRFB/88. Essa ressalva constitucional permite que a receita derivada seja vinculada ao financiamento de serviços voltados para as áreas de saúde e educação. Prestações públicas as quais são criticadas³⁷⁹ pela sociedade brasileira, que as considera de baixa qualidade³⁸⁰, como mostram pesquisas realizadas pelo Ibope.

Tais pesquisas não só apresentam a insatisfação popular com os serviços públicos, como também demonstram a percepção da sociedade quanto à moralidade estatal, pois, ao menos na área de educação pública³⁸¹, o Ibope aponta que a população culpa a má gestão dos recursos públicos como responsável pela má qualidade da educação pública e desconsidera a possibilidade de não haverem recursos públicos suficientes.

Percepção popular que, para esse estudo, pode ser modificada ao vincular parte da receita pública auferida com impostos ao financiamento das prestações estatais ligadas à saúde e à educação. Atitude que, para esse trabalho, dará ao contribuinte a impressão de que seus impostos são utilizados em prol do bem comum.

Entretanto, ainda que o Estado fosse moral em todas as suas atividades, não há como afirmar que outras áreas não seriam prejudicadas pela falta de recursos financeiros. Motivo pelo qual se defende a criação de um imposto progressivo sobre o capital vinculado à despesa com educação. Tributo o qual teria por objetivo modificar a percepção da sociedade em relação ao governo, fomentar a moralidade tributária do contribuinte, redistribuir a renda e equilibrar carga tributária que recai sobre o consumo e a que incide sobre o capital.

³⁷⁹ IBOPE. *Avaliação da saúde pública é ruim e vem piorando..* Disponível em: < <http://www.ibopeinteligencia.com/noticias-e-pesquisas/avaliacao-da-saude-publica-e-ruim-e-vem-piorando/>>. Acesso em: 05 out. 2019.

³⁸⁰ IBOPE. *Cresce insatisfação com educação no país.* Disponível em: < <http://www.ibopeinteligencia.com/noticias-e-pesquisas/cresce-insatisfacao-com-educacao-no-pais/>>. Acesso em: 05 out. 2019.

³⁸¹ Ibid.

4. A INFLUÊNCIA DA MORALIDADE TRIBUTÁRIA ESTATAL

Conforme já explicitado, o recolhimento de tributos é um dever fundamental e deve ser cumprido independente da atuação moral do Estado. Logo, não seria razoável escusar o contribuinte que deixa de recolher tributos em razão da imoralidade estatal, pois ao agir em desacordo com o ordenamento jurídico, além de estar prejudicando a sociedade como um todo, está também participando do enfraquecimento do Estado Brasileiro.

Entretanto, por outro lado, para esse estudo, não seria correto dar um salvo conduto para o Estado, deixando que aja de forma imoral na relação tributária e na gestão dos recursos públicos, já que, da mesma forma que o contribuinte tem o dever de recolher tributos, o Estado tem o dever constitucional de buscar o bem comum.

Obrigação essa, que, como demonstrado, ao ser inadimplida pelo Estado fere o próprio Estado Democrático de Direito e leva o contribuinte a se sentir no direito de não contribuir financeiramente com o desenvolvimento do país. Imoralidade do contribuinte que, para esse ensaio, é motivada pela percepção de que o Estado não utilizará os recursos públicos em prol da sociedade, mas para beneficiar os agentes públicos e os grupos de pressão.

Logo, esse trabalho defende que há uma conexão entre a moralidade tributária estatal e a do contribuinte, qual seja, a influência positiva da primeira sobre a segunda. Todavia, deve-se concordar com Klaus Tipke³⁸², que afirma desconhecer uma prova cabal que corrobore a alegação de que a moral tributária do contribuinte aumenta na medida em que o Estado atua de forma moral, ainda que o autor reconheça a existência dessa conexão.

Assim sendo, esse capítulo terá por objetivo analisar a existência dessa relação entre a moralidade estatal e a do contribuinte. Portanto, com esse escopo, primeiro será analisado se a atuação moral do Estado influencia o contribuinte a aumentar sua moralidade, para depois ser analisado o efeito da garantia de Direitos Sociais sobre a sonegação de impostos.

4.1. Os efeitos da atuação moral do Estado sobre o contribuinte

Nesse tópico será estudada a influência da atuação estatal sobre a percepção que o contribuinte tem perante à atividade do Estado. Logo, será analisado o peso que o contribuinte dá à moralidade do Estado ao julgar se deve ou não legitimar a atuação do Poder Público.

³⁸² TIPKE, op. cit., p. 111-112.

Em razão disso, será analisado o que motiva o contribuinte a legitimar a atividade estatal a ponto de considerá-la moralmente correta, para, após, concluir se a moralidade tributária do Estado pode ser considerada como um elemento de intensificação da moralidade do contribuinte.

Após, será proposta uma nova classe de contribuinte, cujo principal atributo é a capacidade de reconhecer a imprescindibilidade da sua atuação tributariamente moral para o desenvolvimento do país e na construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Atitude essa que, como será demonstrado, está intimamente ligada à moralidade tributária do Estado.

Por fim, será proposto um modelo de imposto que terá por objetivo ser uma forma de promover a moralidade do contribuinte, bem como de garantir a ascensão social por meio do financiamento da educação pública em todos os níveis, cabendo apontar que a eficiência desse tributo depende de uma atuação moral do Estado.

4.1.1. Legitimação da tributação e a moralidade tributária do Estado

Ao longo desse trabalho foi defendido que o contribuinte estará mais propenso a cumprir sua obrigação de recolher tributos se julgar legítima a atividade exercida pelo Estado. Todavia, deve-se questionar o que fundamenta essa legitimação da atividade estatal, ou seja, qual a qualidade ou atitude do governo que move o contribuinte a ser moral em relação ao recolhimento de tributos.

Nesse sentido, partindo das pesquisas realizadas por Daude, Gutiérrez e Melguizo³⁸³, em 2012 e pela OCDE, em 2019³⁸⁴, a moralidade tributária do contribuinte, pessoa física, é influenciada por fatores institucionais e socioeconômicos. Quanto às pessoas jurídicas, ainda que alguns desses fatores também sejam aplicáveis, já que são geridas por pessoas físicas, deve-se considerar também que a previsibilidade dos custos com a tributação e a existência de uma relação de confiança entre o Estado e as pessoas jurídicas são fatores importantes para fomentar a moralidade tributária dos contribuintes que exercem atividade empresarial.

Considerando os fatores mencionados, aponta-se que as pesquisas não divergem³⁸⁵ quanto aos elementos socioeconômicos responsáveis por influenciar a moralidade tributária do contribuinte, sendo tais fatores: nível de escolaridade, gênero, idade, renda, forma de

³⁸³ DAUDE; GUTIÉRREZ; MELGUIZO, op. cit., p. 34.

³⁸⁴ OECD (2019), *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*. Paris: OECD Publishing. p. 13, 17-19 e 39. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

³⁸⁵ Ibid., p. 19.

exercício da atividade laboral e religiosidade. Quanto aos fatores institucionais, ambas as pesquisas³⁸⁶³⁸⁷ concordam que a percepção do contribuinte no tocante a sua confiança no Poder Público, a coerção estatal, a adoção da democracia como sistema de governo, a redistribuição fiscal, a prestação de serviços públicos de qualidade e um sistema tributário simples são fatores que motivam a moralidade tributária do contribuinte. Todavia, esses fatores não são os únicos apresentados pelas pesquisas, já que o estudo feito pela OCDE, em 2019, acrescenta³⁸⁸ a esse rol a valorização da meritocracia.

Já no que concerne aos fatores institucionais apresentados, é possível afirmar que há uma relação entre a atuação estatal e a moralidade tributária do contribuinte, qual seja o fomento da atitude moral do indivíduo perante à tributação, visto que esses fatores necessitam que o Estado atue ativamente³⁸⁹ para que sejam efetivos. Essa afirmação é feita, pois só o Estado pode punir os sonegadores, determinar que o governo seja democrático, fazer a divisão da carga tributária, ser titular de serviços públicos e garantir sua qualidade, bem como só o Poder Público pode formular um sistema tributário simples, claro e transparente, que facilite o recolhimento dos tributos.

Seguindo esse raciocínio, deve-se apontar que o Poder Público possui a obrigação de ter um papel ativo também na valorização da meritocracia pela sociedade, cabendo ao Estado garantir que todos tenham oportunidades de alcançar o sucesso através do seu trabalho, ideia com a qual esse trabalho concorda. Defende-se o papel do Estado no fomento à valorização da meritocracia, que não deve ser realizado por meio de políticas assistencialistas que tornem o indivíduo dependente do Estado, mas sim por meio da disponibilização de educação pública integral e gratuita a todos, ou mediante a realização de concursos públicos para a contratação de servidores públicos, ou por qualquer outra forma de fomento à meritocracia que permita ao indivíduo se tornar autossuficiente em relação ao Estado.

Em relação ao fator confiança no governo, não seria razoável afirmar que o Estado deve se manter passivo esperando que o contribuinte crie a percepção de que o governo é confiável. Mesmo por que as pesquisas publicadas pela OCDE demonstram³⁹⁰ que a confiança³⁹¹ do contribuinte no Poder público aumenta à medida que o Estado supre as necessidades da sociedade, necessidades as quais variam conforme a região e o tempo, mas

³⁸⁶ Ibid. 20-21.

³⁸⁷ DAUDE; GUTIÉRREZ; MELGUIZO, op. cit., p. 34.

³⁸⁸ OCDE (2019), nota 384, op.cit., p. 18 e 20.

³⁸⁹ Ibid. 20 e 21.

³⁹⁰ Ibid.

³⁹¹ DAUDE; GUTIÉRREZ; MELGUIZO, op. cit., p. 21

que ao serem supridas incentivam o contribuinte a perceber que pode confiar no Estado, o que resulta³⁹² na legitimação da atividade estatal.

Ressalta-se que as pesquisas realizadas por Daude, Gutiérrez e Melguizo, e pela OCDE, ao afirmarem que a confiança no governo está ligada à atitude positiva do Estado em suprir as necessidades da sociedade, apenas vem a confirmar o que já foi tratado ao longo desse trabalho, que a legitimação da tributação está ligada à busca pelo bem comum.

Portanto, há uma relação entre a moralidade tributária do Estado e a legitimação da sua atividade, pois à medida que o Estado faz bom uso³⁹³ da receita advinda dos tributos, com o fito de buscar o bem da coletividade, o indivíduo perceberá que pode confiar no governo e legitimará a atividade fiscal, percepção que terá influência direta no aumento da arrecadação de tributos e na redução da sonegação.

Entretanto, como apontado, cada povo apresentará necessidades diferentes, devendo os governos determiná-las e supri-las, para que a moralidade do contribuinte aumente. Essa conclusão é corroborada pelos achados de Daude, Gutiérrez e Melguizo³⁹⁴, ao determinarem que a legitimação da coerção estatal na África era maior em países onde o povo percebia a corrupção como estando controlada, enquanto a moralidade tributária, nesse mesmo continente, era maior nos países em que o governo realizava obras de urbanização.

Todavia, os autores³⁹⁵ não constataram o mesmo na Ásia, em relação à corrupção, pois concluíram que a moralidade tributária nessa região dependia da disponibilização de serviços públicos de qualidade, em especial os de educação e saúde, independente da certeza do bom uso dos recursos públicos. Sendo também determinado, pelos autores, que os indivíduos dos países mais desenvolvidos do continente asiático não têm sua moralidade alterada pela inexistência de redistribuição da renda.

Cabe apontar que tais cenários sofrem alterações no tempo, pois, em 2019, a OCDE³⁹⁶ apresentou um estudo apontando o aumento da moralidade tributária na África, que resultou na intensificação da legitimação dos atos governamentais. Essa pesquisa identificou como motivadores, dessa melhora, a redistribuição da carga tributária, o aumento da qualidade da gestão dos recursos públicos, a simplificação da tributação, maior qualidade na prestação de serviços públicos, valorização da democracia e redução da corrupção. Enquanto na Ásia, em 2019, percebeu-se que a valorização da meritocracia e da democracia, bem como a igualdade

³⁹² Ibid.

³⁹³ Ibid.

³⁹⁴ Ibid., p. 26.

³⁹⁵ Ibid., p. 29 e 30

³⁹⁶ OCDE (2019), nota 384, op.cit., p. 21-27, 29 e 30.

na distribuição da renda, em conjunto com a boa prestação de serviços públicos, foram causas de aumento da moralidade tributária dos indivíduos.

No entanto, não só as demandas regionais ou o mero passar dos anos modifica as necessidades das diferentes sociedades, havendo também fatores políticos, econômicos e sociais, como é o caso da América Latina. Assim, é necessário ter em conta que, em 2012, a região latino-americana possuía alta³⁹⁷ taxa de moralidade tributária em relação às outras localidades estudadas, cenário esse que se dava mesmo havendo quem justificasse a sonegação dos tributos em razão da corrupção existente nos governos e dos serviços públicos de má qualidade.

Todavia, em 2019, observou-se um declínio na moralidade tributária dos indivíduos da América Latina, que, segundo a OCDE, se deve à crise econômica, social e política que a região vem passando, pois ainda que a corrupção estatal e má prestação de serviços públicos já existissem, os indivíduos aumentaram sua imoralidade tributária em razão de terem ainda mais reduzida a confiança de que o governo é capaz de suprir as necessidades do povo. Falta de confiança no Estado que, conforme pesquisa da OCDE de 2019, é motivada pelo fato dos indivíduos terem perdido o seu poder econômico e perceberem o aumento dos problemas sociais, enquanto são trazidos à luz uma série de escândalos de corrupção perpetrados pelo governo.

Por outro lado, a moralidade tributária na América Latina ainda que seja diminuída pela falta de confiança no governo³⁹⁸, é intensificada por outros fatores, como o nível de escolaridade, a idade, a satisfação com situação econômica e a percepção de viver em uma sociedade democrática.

Finalizando os apontamentos sobre a América Latina, um ponto a ser destacado é a relação³⁹⁹ entre a moralidade tributária do contribuinte e a sua percepção de que vive em uma democracia. Fenômeno interessante, pois ainda que os indivíduos⁴⁰⁰ satisfeitos com democracia não justifiquem a sonegação fiscal, não se sentem confortáveis com o aumento dos tributos para o desenvolvimento do país, situação que, para esse estudo, modificaria se o contribuinte confiasse que os recursos públicos seriam utilizados em prol da sociedade, pois, se assim fosse, o aumento de tributos seria visto como benéfico e não como um fardo a ser suportado pela sociedade.

³⁹⁷ DAUDE; GUTIÉRREZ; MELGUIZO, op. cit., p. 21.

³⁹⁸ OCDE (2019), nota 384, op.cit., p. 21-26.

³⁹⁹ DAUDE; GUTIÉRREZ; MELGUIZO, op. cit., p. 31.

⁴⁰⁰ OCDE (2019), nota 384, op.cit., p. 27.

Por fim, conclui-se que o Estado é percebido como confiável quando supre as necessidades dos contribuintes, ou seja, quando atua de forma ativa na efetivação dos fatores institucionais e buscando o bem comum. Conclusão essa que demonstra a relação de causa e efeito entre a atuação moral do Estado e a legitimação da tributação pelo contribuinte, que, como será demonstrado, pode se tornar um parceiro econômico do Estado e deixar de sentir os tributos como sendo uma simples perda financeira.

4.1.2. O contribuinte investidor

Para determinar quem é o contribuinte investidor, deve-se considerar que o investidor atuante no mercado financeiro é aquele indivíduo⁴⁰¹ que realiza bons investimentos financeiros visando alcançar a sua própria prosperidade econômica. Portanto, o contribuinte investidor é a pessoa física ou jurídica que, através do recolhimento dos tributos devidos, investe na sociedade, financiando as ações estatais voltadas à busca pelo bem comum, com o objetivo de se beneficiar, direta ou indiretamente, com o retorno desse investimento por meio de contraprestações estatais.

Todavia, esse contribuinte só existirá se os indivíduos e pessoas jurídicas perceberem que podem confiar no governo e, conseqüentemente, legitimarem a atividade estatal em todos os seus aspectos. Logo, para que o contribuinte queira investir na sociedade, o Estado precisa orientar seus atos à luz da moralidade, em especial da moralidade tributária e orçamentária, pois ao perceber que a receita derivada é utilizada em prol do bem comum, o contribuinte se sentirá fazendo parte do desenvolvimento da sociedade como um todo.

Ainda sobre o contribuinte investidor, é uma classe de contribuinte proposta como um contraponto às modalidades apresentadas por Tipke⁴⁰². Nesse sentido, é um indivíduo que jamais justifica o inadimplemento fiscal, pois ele compreende a importância do recolhimento de tributos não só para viabilizar a existência do Estado ou de políticas que objetivem garantir os Direitos Sociais, mas também para propiciar um ambiente seguro para o exercício da livre iniciativa, na forma do artigo 170 da CRFB/88⁴⁰³.

Convém ainda ressaltar que o contribuinte investidor não visa apenas se beneficiar diretamente da estrutura e dos serviços oferecidos pelo Estado, mas também indiretamente por

⁴⁰¹ BTG PACTUAL DIGITAL. *O que exatamente, significa investir?*. Disponível em: < <https://www.btgpactualdigital.com/blog/coluna-gustavo-cerbasi/o-que-significa-investir>>. Acesso em: 23 dez. 2019.

⁴⁰² TIPKE, op. cit., p. 103 - 111.

⁴⁰³ BRASIL, op. cit., nota 52, artigo 170.

meio do desenvolvimento da sociedade em que está inserido. Em razão disso, é uma classe de contribuintes que não aceita a sonegação fiscal ou planejamentos tributários abusivos, pois reconhece que cada tributo não recolhido ou recolhido a menor, prejudica a sociedade como um todo, já que o sonegador ou elusor abusivo não está deixando de contribuir só com o Estado, mas com o bem estar de todo o povo.

Dessa forma, considerando que o imposto é a principal fonte de receita pública e que é auferido a partir da renda das pessoas do povo, bem como que essa receita deve ser utilizada com o intuito de beneficiar os indivíduos, o contribuinte investidor tem a consciência de que o inadimplemento fiscal, abusivo ou ilegal, é um ato que vai de encontro aos interesses da sociedade em geral, já que ela perderá, de forma indevida, recursos que seriam utilizados em seu benefício.

Aponta-se que a visão de que todos precisam contribuir para o bem comum não é uma forma inédita de enxergar o dever fundamental de recolher tributos, já que, em 2009, Stephen Timms, Secretário Financeiro do Tesouro Britânico, afirmou⁴⁰⁴ que a sonegação fiscal é um meio de subtrair os recursos que seriam direcionados aos serviços públicos. Tal declaração levou o povo Britânico a compreender que a inadimplência fiscal, ilegal ou abusiva, prejudica toda a sociedade, pois o Estado deixa de receber recursos que seriam revertidos em benefício de todos.

Após a declaração de Timms e a informação⁴⁰⁵ de que o governo Britânico determinou que o planejamento tributário abusivo e sonegação fiscal deveriam ser exterminadas, uma série de protestos começaram a eclodir no Reino Unido, pois os indivíduos passam a demandar que as corporações cumpram com a sua parte, deixando de aplicar práticas abusivas para evitar os tributos ou mesmo de sonegá-los.

Tamanha foi a força desses protestos, que, em 2012, causaram prejuízos⁴⁰⁶ à Starbucks, cujos gestores chegaram ao ponto de prometer pagar £ 20 milhões extras de tributação corporativa por dois anos, com o simples objetivo de melhorar sua imagem perante a opinião pública e evitar a marginalização da corporação. Isso por que, conforme o editor da matéria veiculada pela BBC, as corporações, ao deixarem de recolher os tributos devidos, são

⁴⁰⁴ THE GUARDIAN. *Avoiding tax robs our public services, declares minister*. Disponível em: < <https://www.theguardian.com/business/2009/sep/20/tax-avoidance-penalties>>. Acesso em: 27 dez. 2019.

⁴⁰⁵ BBC. *Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'*. Disponível em: < <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>>. Acesso em: 27 dez. 2019.

⁴⁰⁶ BBC. *UK Uncut protests over Starbucks 'tax avoidance'*. Disponível em: < <https://www.bbc.com/news/uk-20650945>>. Acesso em: 27 dez. 2019.

percebidas pelo povo, por políticos ou pela mídia como instituições que não contribuem para a sociedade de onde retiram suas receitas e lucros e serão marginalizadas.

Um mecanismo de planejamento fiscal agressivo⁴⁰⁷, perpetrado por multinacionais, que tem preocupado a OCDE e o grupo do G20, é o que ficou conhecido como *base erosion and profit shifting (BEPS)*. Tal forma abusiva, ou até ilegal, de planejamento fiscal, consiste na exploração, por multinacionais, de lacunas e contradições presentes na legislação, que permitam realizar a transferência artificial dos seus lucros para países com uma tributação mais favorável. Atitude que, conforme a OCDE/G20⁴⁰⁸, causa grande prejuízo para países em desenvolvimento, já que, devido a sua alta dependência da receita advinda de tributos corporativos, esses países sofrem mais com o uso de BEPS.

Ainda sobre os efeitos do BEPS, não só a receita derivada dos países é reduzida, mas a moralidade tributária dos demais contribuintes também é minada, pois, conforme a OCDE/G20⁴⁰⁹, quando eles percebem que as multinacionais, dentro dos limites legais, realizam planejamentos fiscais abusivos que manipulam o sistema tributário, não se sentem na obrigação de cumprir com os seus deveres perante o Fisco.

Portanto, essas multinacionais que, por visarem apenas o aumento do seu lucro e competitividade, deixam de contribuir para a sociedade de onde retiram o seu lucro, além de correrem o risco de serem marginalizadas e de prejudicarem o desenvolvimento do país, cuja tributação evitaram, sendo também pivôs na redução da moralidade tributária dos contribuintes.

Logo, fica evidente a natureza danosa do BEPS, estando correta a OCDE e o G20 em se preocuparem com essa maneira agressiva de planejamento tributário. Preocupação essa, que levou⁴¹⁰ a OCDE, em parceria com o G20, a formular um conjunto de 15 ações voltadas para combater o uso e os efeitos do BEPS, quais sejam: 1) Analisar os desafios fiscais trazidos pela economia digital. 2) Neutralizar os efeitos das operações híbridas. 3) Fortalecer as regras que evitam a transferência de lucros para corporações estrangeiras controladas. 4) Limitar a dedução de juros. 5) Com foco na transparência, combater práticas fiscais nocivas. 6) Prevenir o uso abusivo de tratados tributários. 7) Prevenir a evasão virtual do status de estabelecimento permanente. 8-10) Assegurar que os resultados dos preços de transferência são compatíveis com os valores gerados a partir de intangíveis, risco e capital e transações de

⁴⁰⁷ OECD/G20. *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>>. Acesso em: 08 jan. 2020.

⁴⁰⁸ Ibid.

⁴⁰⁹ Ibid.

⁴¹⁰ Ibid.

alto risco. 11) Criação de instrumentos para a coleta e análise de dados referentes a evasão fiscal e implemento das medidas do pacote de medidas para combate ao BEPS. 12) Elaboração de regras que sujeitem os contribuintes a divulgar para o Fisco a realização de planejamentos tributários agressivos. 13) Elaboração de relatórios país por país, que visa a aumentar a transparência dos negócios realizados pela corporação nos países em que atua. 14) Tornar mais rápidos, eficientes e eficazes os mecanismos de resolução de conflito entre jurisdições diferentes. 15) Estabelecer um instrumento multilateral direcionado às vulnerabilidades dos tratados tributários existentes.

Isto posto, fica clara a nocividade dos planejamentos tributários agressivos perpetrados por multinacionais por meio do BEPS, ainda que realizados segundo a legislação, pois afetam a sociedade como um todo, tanto na atenuação da moralidade tributária dos contribuintes, quanto na redução dos recursos necessários para o desenvolvimento socioeconômico dos países. Efeitos esses que, para esse estudo, podem ser minimizados caso os países adotem o pacote de ações da OCDE/G20, pois aparenta possuir o potencial de moralizar a atitude das corporações perante a tributação, ainda que por meio de atitudes estatais que visem a coibir o uso do BEPS.

Todavia, não vem ao caso questionar se os indivíduos possuem maior moralidade tributária que as corporações, mas apenas demonstrar que, ao menos no Reino Unido, já existe uma preocupação da população em moralizar o recolhimento de tributos, pois reconhecem que o inadimplemento por meio de práticas elisivas abusivas, ainda que dentro da lei, ou através da sonegação, afetam a sociedade como um todo, pois os serviços e políticas públicas que beneficiam a coletividade necessitam desses recursos para serem financiados.

Essa consciência de que todos, inclusive as pessoas jurídicas, devem contribuir para o desenvolvimento do país, investindo na sociedade por meio de tributos, é a principal característica do contribuinte investidor, cujo propulsor de adimplemento é a confiança no governo e a certeza de que será beneficiado, ainda que indiretamente.

Confiança e legitimação que, no caso dos indivíduos, são desenvolvidas quando o Estado especifica quais são as necessidades da sociedade e as supre. Já quanto às corporações, elas legitimam os atos do Poder Público quando percebem que podem confiar no Estado e quando a tributação é previsível e possibilita planejar os custos com os tributos. Confiança que, tratando-se das pessoas jurídicas, está presente na relação estável e justa entre Estado e corporações.

Logo, a legitimação da tributação pelo contribuinte não surge apenas pelo simples fato da legislação tributária ter sido criada pelos representantes do povo, mas sim a partir da

confiança que o indivíduo ou a pessoa jurídica deposita no Estado. Confiança essa que surge a partir da efetivação da moralidade estatal, que se dá quando o Estado busca o bem comum.

Entretanto, como o contribuinte investidor preza pela obediência ao ordenamento jurídico, além de precisar reconhecer que pode confiar no Estado, ele também deve se enxergar na legislação. Nesse sentido, conforme Hugo Brito Machado Segundo⁴¹¹, as normas que formam o ordenamento jurídico devem corresponder às expectativas dos contribuintes, em específico quanto à justiça tributária.

Na mesma linha, Klaus Tipke⁴¹² afirma que a moralização do contribuinte será possível apenas se, inicialmente, a legislação tributária for moralizada tendo a justiça tributária como um elemento principal e não marginal. Seguindo sua explicação, o autor afirma que, só após essa moralização poderá o estado conscientizar o contribuinte quanto às vantagens advindas do agir fiscal moral em conjunto, qual seja, se beneficiar dos serviços públicos oferecidos pelo Poder Público e essenciais para uma coexistência civilizada.

Logo, considerando o que foi tratado sobre o contribuinte investidor, para que essa classe de contribuinte seja possível, primeiro o Estado deve passar por um processo de moralização fiscal em conjunto com a valorização da justiça tributária. Reforma essa imprescindível para que o contribuinte passe a perceber que o recolhimento de tributos não é apenas um meio de redução da sua capacidade financeira, mas um dever fundamental que recai sobre todos igualmente. Para após, os contribuintes compreenderem que o adimplemento dos tributos traz vantagens para a sociedade como um todo, vantagens essas que, além de beneficiarem toda a coletividade, podem beneficiar o contribuinte individualmente de forma direta ou indireta.

4.1.3. O IGF como um instrumento de fomento da moralidade tributária

O imposto sobre grandes fortunas é um tributo⁴¹³ federal previsto no artigo 153, VII da CRFB/88, que ainda não foi criado⁴¹⁴ pelo Poder Legislativo, mesmo que tenham existido propostas de lei complementar que visassem a instituí-lo. A última⁴¹⁵ dessas propostas, de

⁴¹¹ MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 8, 9.

⁴¹² TIPKE, op. cit., p. 114 e 122.

⁴¹³ BRASIL, nota 52, artigo 153, VII.

⁴¹⁴ PAULSEN, Leandro. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 231

⁴¹⁵ ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico; DUARTE, Gabriel. *Imposto sobre grandes fortunas não é a solução para a desigualdade*. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/imposto-grandes-fortunas-desigualdade-14062019> > Acesso em: 31 dez 2019.

tentativa da instituição do IGF, foi Projeto de Lei do Senado Federal nº 139, de 2017 (Complementar), de autoria da Senadora Vanessa Grazziotin, que foi arquivado⁴¹⁶.

Ainda que o referido projeto de lei se aproxime⁴¹⁷ do que será proposto nesse tópico, já que defende o uso prioritário da receita auferida com o IGF às despesas com ações na área de educação, bem como propõe a progressividade do tributo, foi correto o seu arquivamento. Nesse sentido, são três as razões de se concordar com o arquivamento do PLS nº 139/2017: 1ª) a definição de grandes fortunas; 2ª) a falta de preocupação com a recuperação do patrimônio tributado e 3ª) alegar que a total vinculação da receita auferida com o IGF viola o artigo 167,IV da CRFB/88.

Conforme Leandro Paulsen⁴¹⁸, o imposto sobre grandes fortunas só deve incidir sobre os patrimônios de elevadíssimo valor, em outras palavras, serão contribuintes do IGF apenas os detentores de grandes fortunas, ou seja, aquelas que excedem em muito o padrão normal. Logo, pode-se afirmar, com base no que ensina o autor⁴¹⁹, que os indivíduos pertencentes à classe média e os detentores de pequenas fortunas não devem ser alcançados pela incidência do IGF, pois o legislador estaria extrapolando a competência tributária concedida pela CRFB/88 à União.

Assim sendo, considerando o que foi apresentado por Paulsen, conclui-se que o PLS nº 139/2017 extrapolou sua competência, pois determina que o IGF incida sobre as riquezas, cujo valor seja maior⁴²⁰ que 8.000 vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do Imposto de Renda, o que, com os valores atuais⁴²¹, levaria à tributação dos patrimônios que excedessem à R\$ 15.231.920,00. Todavia, esse valor não pode ser considerado como grande fortuna, pois se torna irrisório quando confrontado com a fortuna da parcela mais rica da população: indivíduos⁴²² que em um mês acumulam o mesmo montante que uma pessoa que recebe salário mínimo levaria 19 anos para juntar.

Entretanto, além do PLS nº 139/2017 apresentar uma base de cálculo que resultará na tributação de pequenas fortunas, ou mesmo dos indivíduos da classe média, deve-se também

⁴¹⁶ BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei do Senado nº 139, de 2017 (Complementar)*. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5285512&ts=1567533040842&disposition=inline>> Acesso em: 31 dez 2019.

⁴¹⁷ Ibid., p. 5.

⁴¹⁸ PAULSEN, op. cit., p. 231.

⁴¹⁹ Ibid.

⁴²⁰ BRASIL, nota 416. p.3.

⁴²¹ BRASIL. Receita Federal. *IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)*. Disponível em: < <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em: 01 jan. 2020.

⁴²² EL PAÍS. *Seis brasileiros concentram a mesma riqueza que a metade da população mais pobre*. Disponível em: < https://brasil.elpais.com/brasil/2017/09/22/politica/1506096531_079176.html>. Acesso em: 01 jan. 2020.

observar que não se preocupa com a recuperação do patrimônio dentro do mesmo ano em que foi realizado o recolhimento do tributo, o que seria um mecanismo de reposição econômica que objetiva preservar a capacidade contributiva do contribuinte, impedir uma tributação de natureza confiscatória e proteger o patrimônio dos contribuintes do IGF.

Segundo Thomas Piketty⁴²³, as alíquotas incidentes sobre a base de cálculo não podem ser tão altas a ponto dilapidar o patrimônio do contribuinte e impedir a arrecadação futura do tributo. Assim, conforme o autor⁴²⁴, as alíquotas de um imposto anual progressivo sobre o capital devem ser moderadas. Nesse sentido, explica que, para determinar a alíquota correta e respeitar a capacidade contributiva do contribuinte, deve-se determinar a progressividade em função da evolução do retorno médio dos patrimônios nos anos anteriores. Dessa forma, Piketty⁴²⁵ defende ser possível aplicar uma tabela de cálculos progressivos para o patrimônio total do indivíduo, em que a alíquota incidente será estipulada considerando o valor da fortuna e a sua capacidade de recuperação financeira.

Portanto, deve-se observar o efetivo retorno financeiro auferido com a renda produzida pelo patrimônio, para então determinar em qual faixa de cálculo o contribuinte estará inserido, visando a evitar alíquotas confiscatórias e a preservar o patrimônio dos contribuintes, de forma a preservar a capacidade contributiva do contribuinte e possibilitar a continuidade da arrecadação.

Já no que concerne a vinculação da receita, a justificção⁴²⁶ apresentada no PLS nº 139/2017 afirma que a vinculação integral da receita advinda do IGF às ações na área de educação e saúde viola o artigo 167, IV da CRFB/88, motivo pelo qual defende o uso prioritário dessa receita pública com as referidas ações, mas não a vinculação completa dos valores arrecadados.

Todavia, comparando o explicado no PLS nº 139/2017 com o texto do artigo 167, IV⁴²⁷ da CRFB/88, conclui-se que o referido projeto de lei está equivocado, já que o princípio da não vinculação da receita de impostos não se aplica aos serviços públicos de saúde, bem como aos de manutenção e desenvolvimento do ensino. Logo, afirma-se ser possível vincular a receita auferida com o IGF às ações na área de saúde e educação.

⁴²³ PIKETTY, op. cit., p. 514 e 516.

⁴²⁴ Ibid.

⁴²⁵ Ibid., p. 512.

⁴²⁶ BRASIL, nota 416. p.6.

⁴²⁷ BRASIL, nota 52, artigo 167, IV.

Raciocínio esse que está em consonância com o que é ensinado por Harada⁴²⁸ e Torres⁴²⁹, já que, segundo os autores, por força da ressalva feita pelo artigo 167, IV da CRFB/88, o princípio da não vinculação ou da não afetação da receita de impostos não se aplica à vinculação de recursos às ações e serviços públicos de saúde e aos de manutenção e desenvolvimento do ensino.

As críticas feitas ao PLS nº 139/2017 foram necessárias para começar a delimitar a proposta de imposto sobre grandes fortunas que será apresentada por esse trabalho. Todavia, antes de expor as características e objetivos que esse trabalho visa a conceder ao IGF, deve-se primeiro lembrar alguns conceitos já tratados por esse estudo, necessários para a construção do modelo de IGF que será apresentado.

Assim sendo, inicialmente é necessário ressaltar que o tributo é um dever fundamental, constituído em uma prestação pecuniária, devendo ser limitado pelas liberdades fundamentais e se orientar sob a ótica dos princípios constitucionais. Além disso, tem por finalidade principal ou acessória a obtenção de receitas visando ao financiamento do Estado e das suas atividades. Entretanto, o Poder Público só pode exigir o tributo se o contribuinte realizar um fato previsto em lei, cuja elaboração deve ser realizada pelo Ente Federado que possua a competência constitucional.

Nessa linha, considerando que o imposto é uma espécie de tributo, aos impostos são aplicáveis as características gerais do tributo, devendo-se apenas apontar as especificidades do imposto. Logo, aponta-se que os impostos, sempre que possível⁴³⁰, devem ser orientados pelo princípio constitucional da capacidade contributiva. Já quanto a sua finalidade, o imposto tem por objetivo, principal ou acessório, angariar os recursos que serão utilizados para custear as necessidades gerais do Poder Público, bem como é uma espécie de tributo que independe de qualquer contraprestação estatal para ser exigido do contribuinte, necessitando apenas que o fato gerador esteja previsto em lei elaborada pelo Ente Federado com a devida competência atribuída pela Constituição.

Portanto, as características e objetivos do imposto sobre grandes fortunas devem ser desenhadas a partir do conceito de tributo, sem deixar de observar as especificidades do imposto. Todavia, é necessário lembrar que o imposto deve ser um instrumento para a redistribuição de renda, pois, como já apontado, é um objetivo do Estado Fiscal. Deve-se

⁴²⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 79

⁴²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 120.

⁴³⁰ BRASIL, nota 52, artigo 145, §1º.

ressaltar também que o imposto tem por missão constitucional viabilizar a efetivação do Estado Democrático de Direito idealizado pela Constituição Federal de 1988, observando as regras, objetivos e princípios apresentados pela CRFB/88.

Outro ponto que deve ser analisado, devido a sua importância para esse trabalho, é o imposto progressivo sobre o capital idealizado por Thomas Piketty⁴³¹, tributo cujo objetivo principal, segundo o autor⁴³², é regular o capitalismo e reduzir a desigualdade social. Finalidade extrafiscal essa que levou o autor a propor a criação de um imposto anual e progressivo, cujo objeto da arrecadação seja o valor líquido dos ativos controlados por um indivíduo, em outras palavras, o capital acumulado pelo contribuinte.

Dessa forma, conforme apresentado por Piketty⁴³³, o imposto progressivo sobre o capital deve considerar o patrimônio global do indivíduo (ativos financeiros e não financeiros), possuir alíquotas moderadas e considerar o rendimento médio de cada patrimônio. Em relação ao retorno médio do patrimônio, o autor⁴³⁴ afirma que não se deve considerar apenas a capacidade do patrimônio de produzir renda, mas também considerar as perdas patrimoniais sofridas pelo indivíduo ao longo do ano, pois, dessa forma, será possível determinar a real capacidade contributiva do contribuinte.

Seguindo sua explicação, visando justificar a criação do imposto progressivo sobre o capital, Thomas Piketty⁴³⁵ defende que o referido imposto possui tanto uma lógica contributiva, quanto de incentivo. Em relação à lógica da contribuição, ele afirma que, por ser o conceito de renda ineficaz na determinação da capacidade contributiva dos detentores de grandes fortunas, tais indivíduos são tributados aquém da sua capacidade contributiva. Como exemplo, o autor expõe que a renda fiscal da herdeira da L'Oréal representa menos de um centésimo da sua renda econômica, disparidade essa que, para Piketty, pode ser corrigida com tributação direta sobre capital.

Ainda sobre a lógica da contribuição, o autor⁴³⁶ aponta que por ser o imposto sobre a renda incapaz de determinar a verdadeira capacidade contributiva do indivíduo, o imposto progressivo sobre o capital deve complementar o IRPF nos casos em que a renda declarada no imposto de renda (renda fiscal) não for proporcional ao patrimônio (renda econômica).

⁴³¹ PIKETTY, op. cit., p. 504.

⁴³² Ibid., p.502 e 504.

⁴³³ Ibid., p. 503.

⁴³⁴ Ibid., 513.

⁴³⁵ Ibid., 511.

⁴³⁶ Ibid., p. 512.

Já em relação à lógica do incentivo, Piketty⁴³⁷ afirma que o imposto progressivo sobre o capital também tem a função de estimular os titulares de grandes fortunas a buscarem melhores rendimentos, resultando em um melhor uso do patrimônio e no aumento do retorno médio do capital.

Entretanto, o autor⁴³⁸ argumenta que não só o bom empreendedor será incentivado a buscar melhores investimentos com o intuito de aumentar sua renda, pois o contribuinte que pouco ou nada faz para aumentar o rendimento produzido pelo seu patrimônio será compelido a buscar novos rendimentos, sob a pena de ter o seu patrimônio reduzido devido à incidência do imposto progressivo sobre o capital.

Em relação ao tributo proposto por Piketty, o autor⁴³⁹ concorda que, mesmo sendo desejável, é utópica a ideia de um imposto mundial progressivo sobre o capital. Em razão disso, propõe que o referido tributo deve incidir, inicialmente, em uma escala continental ou regional.

Continuando a exposição da sua ideia, Thomas Piketty ainda explica⁴⁴⁰ que o cálculo do patrimônio líquido deve se dar a partir de informações prestadas pelos contribuintes ao Fisco. Informações as quais devem ser obtidas mediante o preenchimento de uma declaração, pelos contribuintes, indicando todos os seus ativos e passivos, bem como pela troca de dados⁴⁴¹ entre o Estado e as instituições financeiras.

Nesse sentido, cabe apontar que o autor defende⁴⁴² ser prudente que os países busquem, junto aos bancos localizados fora do seu território, informações sobre os ativos dos seus nacionais que estão aplicados em outros países. Como exemplo, Piketty aponta o que ocorre nos Estados Unidos, que, por meio do *foreign account tax compliance act (Fatca)*, impõe aos bancos estrangeiros o repasse ao seu Fisco dos dados referentes aos contribuintes americanos.

Feitas essas observações, tendo por base os apontamentos trazidos ao longo desse estudo, em conjunto com o modelo de imposto apresentado por Piketty, será elaborada uma proposta de IGF. Essa proposição tem a finalidade de demonstrar que o IGF pode ser um instrumento de fomento da moralidade tributária do contribuinte, assim como uma ferramenta

⁴³⁷ Ibid., p. 513.

⁴³⁸ Ibid.

⁴³⁹ Ibid., p. 501 e 502

⁴⁴⁰ Ibid., 506.

⁴⁴¹ Ibid., 507

⁴⁴² Ibid., 507 e 508.

para modificar a percepção da sociedade em relação ao governo, redistribuir a renda e equilibrar a carga tributária que recai sobre o consumo e a que incide sobre o capital.

Assim, em síntese, o IGF, para esse estudo, deve ser um imposto progressivo sobre o capital, cujo fato gerador não será a aquisição⁴⁴³ da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, mas a titularidade da grande fortuna, visão que segue na mesma linha do PLS 139/2017⁴⁴⁴. Todavia, devem ser feitas algumas alterações quanto ao que é apresentado por Piketty e pelo PLS 139/2017, visando adequar o imposto progressivo sobre o capital ao ordenamento jurídico brasileiro e ao que foi proposto nesse subtópico.

Dessa forma, a primeira diferença é relativa à abrangência do IGF. Para esse estudo, não só o imposto mundial é utópico, mas também o tributo que possua alcance continental ou regional. Logo, propõe-se um imposto de abrangência nacional, de competência da União, em observância⁴⁴⁵ ao artigo 153, VII da Constituição Federal de 1988, todavia com alcance extraterritorial, tomando por base o *foreign account tax compliance act (Fatca)*.

Segundo o *Internal Revenue Service (IRS)*⁴⁴⁶, o *Fatca* tem sido um instrumento para combater a sonegação de impostos por contribuintes americanos que possuem ativos fora dos Estados Unidos, pois impõe severas sanções aos contribuintes que não declararem seus ativos financeiros colocados em outros países. Entretanto, não só os contribuintes devem prestar informações sobre seus ativos estrangeiros, como às instituições financeiras estrangeiras também é requerido que transmitam ao *IRS* as informações referentes aos ativos estrangeiros dos contribuintes americanos.

Para esse trabalho, a adoção pelo Brasil de um sistema como o *Fatca*, para alcançar os ativos dos contribuintes brasileiros, colocados em outros países, pode reduzir a sonegação fiscal e mitigar os efeitos da fuga de capital, que é uma consequência⁴⁴⁷ da tributação por meio de IGF. Todavia, esse estudo defende que a legitimação da atividade estatal causada pela confiança no governo é uma forma mais eficaz⁴⁴⁸ de intensificar a moralidade tributária do contribuinte.

Em razão disso, propõe-se que a moralidade tributária do contribuinte seja aumentada por meio da vinculação da receita do IGF às ações do Estado voltadas à educação, sendo dois

⁴⁴³ BRASIL, nota: 131. artigo 43, I e II.

⁴⁴⁴ Ibid., nota 416. p.2.

⁴⁴⁵ Ibid., nota 52, artigo 153,VII

⁴⁴⁶ EUA. IRS. *Summary of FACTCA Reposting for U.S. Taxpayers*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-fatca-reporting-for-us-taxpayers>> Acesso em: 08 jan. 2020.

⁴⁴⁷ APPY apud ZUGMAN; BASTOS; DUARTE, op. cit.

⁴⁴⁸ DAUDE; GUTIÉRREZ; MELGUIZO, op. cit., p. 34

os motivos que levam esse estudo a defender essa ideia: 1º) Quanto maior o nível de escolaridade, maior⁴⁴⁹ é a moralidade tributária do contribuinte e 2º) O uso da receita do IGF na prestação de serviços de qualidade demonstrará que o Estado está buscando o bem comum e proporcionando oportunidade de crescimento para todos, percepção do governo essa que gera confiança no contribuinte, que em consequência terá sua moralidade tributária intensificada, como já apresentado.

Entretanto, o investimento na educação não só moraliza a atuação do contribuinte perante a tributação, como também permite a redução da desigualdade social, por meio da redistribuição de renda. Conquanto, deve-se observar que não se defende a mera transferência de valores dos ricos para os pobres, como foi realizado na França⁴⁵⁰, mas sim a redistribuição de renda e consequente redução da desigualdade social, por meio da ascensão social viabilizada pelo financiamento da educação pública com a receita advinda do IGF.

Outro ponto específico da proposta desse trabalho é estender a incidência do IGF às pessoas jurídicas detentoras de grandes fortunas, para que elas contribuam com a sociedade em que estão inseridas e de onde retiram seus lucros. Nesse sentido, cabe apontar que a lei, cujo texto amplie o alcance do IGF, deve se preocupar com o fomento da moralidade tributária dos contribuintes pessoas jurídicas que, como já tratado, é influenciada pela sua capacidade de confiar no governo e prever os custos com a tributação.

A decisão por estender a incidência do IGF às pessoas jurídicas detentoras de grandes fortunas tem dois objetivos principais: 1) aumentar a capacidade do IGF de gerar receita para financiar a educação pública e 2) trazer para a sociedade a percepção de que todos estão contribuindo para o desenvolvimento do país. Entretanto, a tributação das pessoas jurídicas, no Brasil, por meio do IGF, certamente esbarrará no fenômeno do *BEPS*, pois se as multinacionais já se utilizam desse mecanismo para evitar a tributação sobre os seus lucros, é razoável concluir que as corporações evitariam a incidência do IGF por meio da transferência artificial dos seus lucros para países que não possuíssem um imposto progressivo sobre o capital das pessoas jurídicas nos moldes do IGF.

Portanto, para reduzir os efeitos do *BEPS* e coibir a atuação tributária imoral das multinacionais, esse trabalho defende que o Brasil deve adotar, no que couber, o pacote de ações da OCDE/G20 para o combate ao *BEPS*, adaptando-o ao ordenamento brasileiro e

⁴⁴⁹ Ibid., p. 23.

⁴⁵⁰ BBC. *Reforma do imposto sobre fortuna na França reacende debate sobre a taxaço dos mais ricos*. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

criando uma lei que, orientada pela moralidade tributária, seja capaz de coibir o uso do BEPS com o objetivo de deteriorar a base tributável do IGF.

Nessa linha, o Brasil possui⁴⁵¹, em seu ordenamento, normas jurídicas alinhadas a algumas ações do plano de combate apresentado pelo projeto BEPS da OCDE/G20, normas essas que poderiam ser adaptadas e adotadas pela lei que regular o imposto sobre grandes fortunas. Todavia, uma possível extensão dessas normas ao IGF deve ser antecedida por modificações que moralizem a legislação brasileira voltada para a repressão de planejamentos tributários agressivos, visto que a legislação em questão não tem tanta preocupação com uma arrecadação justa, pois possibilita a dupla tributação da renda.

Outro tema que deve ser tratado se refere à redistribuição da carga tributária, visando a diminuir a diferença entre a carga incidente sobre o consumo e sobre o capital. Tal redistribuição, conforme Piketty⁴⁵², tem ligação com a aplicação das lógicas contributiva e de incentivo, pois ao auxiliarem, respectivamente, na aferição da real capacidade contributiva do contribuinte e no fomento da busca por melhores rendimentos, estarão garantindo o fortalecimento da justiça tributária, princípio⁴⁵³ esse que requer o equilíbrio na repartição da carga tributária entre os contribuintes.

Nesse sentido, Amir Khair⁴⁵⁴, tratando da desigualdade tributária apontada também por Misabel Derzi⁴⁵⁵, afirma que essa má distribuição tributária e de renda limita o potencial socioeconômico do Brasil. Em razão disso, o autor⁴⁵⁶ afirma que a justiça tributária tem a capacidade de aumentar a competitividade das empresas, bem como de gerar empregos, diminuir a inflação e promover o crescimento econômico. Entretanto, explica que a justiça tributária só será possível com a redução da carga tributária sobre o consumo, assim como pela diminuição da regressividade.

Deve-se apontar que esse estudo concorda com Amir Khair, entretanto defende que a justiça tributária não virá apenas por modificações nos impostos sobre o consumo, mas sim com a aplicação conjunta de mecanismos que onerem o capital e reduzam a carga tributária sobre o consumo. Oneração essa que, para esse estudo, deve ser feita a partir da tributação por

⁴⁵¹ COELHO, Renato; CHIANG, Gabriel. *Projeto BEPS Brasil: comentários sobre alterações legislativas e normativas brasileiras*. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-stocche-forbes/projeto-beps-no-brasil-24012017>> Acesso em: 08 jan. 2020

⁴⁵² PIKETTY, op. cit., p. 512 e 513.

⁴⁵³ TIPKE, op. cit., p. 14.

⁴⁵⁴ KHAIR, Amir. *Pela justiça tributária*. Le Monde Diplomatique. Disponível em: < <https://diplomatique.org.br/pela-justica-tributaria/>> Acesso em: 10 jan. 2020.

⁴⁵⁵ DERZI, op. cit., p. 659

⁴⁵⁶ KHAIR, op. cit.

meio do IGF, imposto o qual, segundo Khair⁴⁵⁷, caso implementado de forma correta com a previsão de mecanismos de controle, tem o potencial de arrecadar o correspondente a 4% do PIB.

Todavia, deve-se considerar que vários países revogaram⁴⁵⁸ impostos similares ao IGF, por considerá-lo ineficaz, já que sua implementação levou os detentores de grandes fortunas a mudarem o seu domicílio fiscal para países que não possuíam tal tributo. Logo, considerando a experiência internacional, em um primeiro momento, não há motivos para discordar de Bernard Appy⁴⁵⁹, quanto a possível ineficácia arrecadatória do IGF no Brasil, pois ele afirma que os brasileiros detentores de grandes fortunas também buscariam países com uma tributação mais vantajosa, o que resultaria na deterioração da base tributável do IGF.

Entretanto, considerando o ensinamento por Danielle Souza⁴⁶⁰, tal forma de evitar a tributação é uma reação natural do contribuinte ao sentimento de que poderá perder o seu patrimônio. Nesse sentido, a autora⁴⁶¹ explica que esse medo de perda em relação à tributação, ocorre devido ao contribuinte considerar o tributo uma forma de subtração do seu patrimônio, sem que haja o retorno correspondente. Visão que se mantém quando o Estado concede contraprestações que não levam o contribuinte a reconhecer o benefício do seu decréscimo patrimonial.

Para esse estudo, as situações apresentadas por Appy e por Souza se resolvem caso os contribuintes reconheçam que estão sendo beneficiados e que os valores retirados do seu patrimônio estão sendo utilizados para o Estado realizar o bem comum. Todavia, defende-se, que essa mudança de percepção dos contribuintes requer que eles vejam o tributo como um investimento em si e na sociedade.

Motivo pelo qual, esse estudo defende a vinculação do IGF às despesas com o ensino, pois o maior grau de escolaridade está ligado⁴⁶² à ascensão social e à compreensão⁴⁶³ pelo contribuinte, de que o tributo é uma contribuição necessária para o desenvolvimento da sociedade, que lhe beneficia de forma direta ou indireta, modificando a visão dos indivíduos de que o tributo é uma mera subtração⁴⁶⁴ patrimonial. Assim sendo, como já tratado, seriam

⁴⁵⁷ Ibid.

⁴⁵⁸ ZUGMAN; BASTOS; DUARTE, op. cit.

⁴⁵⁹ APPY apud Ibid.

⁴⁶⁰ SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. *Neurodireito, Psicologia e Economia Comportamental no Combate à Evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 49

⁴⁶¹ SOUZA, op. cit., p. 48.

⁴⁶² SCHMÖLDERS apud Ibid., p. 17.

⁴⁶³ Ibid., p. 28.

⁴⁶⁴ SCHMÖLDERS apud Ibid., p. 17

benefícios diretos: o próprio acesso à educação de qualidade, a possibilidade de ascensão social e a viabilização da autossuficiência do indivíduo. Já quanto aos benefícios indiretos, em primeira análise, aponta-se o aumento do lucro das empresas e a redução da criminalidade.

Nesse sentido, a partir do ensinamento por Khair⁴⁶⁵ e Schmöders⁴⁶⁶, há o aumento do lucro das empresas, pois a ascensão social causada pela maior escolaridade, em conjunto com a desoneração do consumo, resultará no aumento do poder de compra da população. Maior poder de compra que naturalmente causará o aumento do consumo dos bens e serviços ofertados pelas empresas. Já em relação à redução da criminalidade, Daniel Cerqueira⁴⁶⁷, em seu artigo, demonstra a relação entre o acesso à educação e a criminalidade, deixando clara a capacidade de um ensino de qualidade evitar e reduzir a criminalidade, o que certamente afeta a segurança de todos.

Assim, considerando o defendido ao longo desse subtópico, demonstra-se o potencial do IGF para fomentar a moralidade tributária do contribuinte, bem como, sua capacidade de ser uma ferramenta para modificar a percepção da sociedade em relação ao governo e para reduzir as desigualdades social e tributária no Brasil. Entretanto, deve-se ressaltar que não se busca vilipendiar o patrimônio dos detentores de grandes fortunas, pois seria uma violação das liberdades individuais, as quais são defendidas tanto pela CRFB/88, quanto pelos conceitos de tributo e de imposto. Logo, com o escopo de proteger a propriedade privada, a livre iniciativa e a livre concorrência, o IGF deve ser, necessariamente, progressivo⁴⁶⁸.

4.2. Relação entre a garantia dos Direitos Sociais e a moralidade tributária

No tópico anterior buscou-se demonstrar que a moralidade tributária dos contribuintes aumenta à medida que eles confiam no governo e legitimam a atividade estatal, no caso a arrecadação de tributos. Apresentou-se ainda, que o Estado se torna confiável e sua atuação como legítima, quando o governo busca alcançar o bem comum por meio da prestação de serviços públicos, com o objetivo de satisfazer as necessidades da sociedade.

Assim sendo, continuando a análise da influência que a moralidade estatal tem sobre a moralidade tributária do contribuinte, esse último tópico se preocupará em determinar se é

⁴⁶⁵ KHAIR, op. cit.

⁴⁶⁶ SCHMÖLDERS apud SOUZA, op. cit., p. 17

⁴⁶⁷ CERQUEIRA, Daniel. *Trajetórias Individuais, Criminalidade e o Papel da Educação*. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/boletim_analise_politico/160908_bapi9_4_reflexao2.pdf> Acesso em: 08 fev. 2020. p.32 e 33.

⁴⁶⁸ PIKETTY, op. cit., p. 485 e 514-516.

possível alterar positivamente a moralidade tributária do contribuinte por meio da garantia de acesso a Direitos Sociais que objetivem suprir as necessidades da sociedade, bem como buscará demonstrar que a prestação de serviços públicos de qualidade tem o potencial de reduzir a inadimplência fiscal.

4.2.1. O efeito da educação e da seguridade social sobre a moralidade dos contribuintes

Segundo já foi afirmado, o contribuinte aumenta sua moralidade tributária à medida que o Estado supre as necessidades da sociedade. Em razão disso, considerando os dados apresentados pela *Corporacion Latinobarómetro*⁴⁶⁹, pode-se afirmar que na América Latina a moralidade tributária dos contribuintes aumentará conforme os governos busquem atender às demandas populares relativas à situação socioeconômica, à segurança pública, ao cenário político, à educação e à saúde.

Assim sendo, será demonstrado que, a viabilização, pelo Estado, do acesso à educação e à seguridade social, com o objetivo de suprir as demandas da sociedade, é capaz de aumentar a confiança que o contribuinte deposita nos atos do Poder Público, causando, então, a intensificação da moralidade tributária dos contribuintes.

Portanto, concorda-se com Schmolders⁴⁷⁰, quando ele afirma que é dever do Estado demonstrar aos contribuintes que o Poder Público lhes beneficia através de contraprestações financiadas pelos recursos advindos da arrecadação de impostos. Sendo assim, para o autor⁴⁷¹, cabe ao Estado comprovar que utiliza os impostos em prol do bem comum.

Todavia, não cabe ao Estado demonstrar o bom uso dos impostos por mero capricho, mas sim para modificar a visão do contribuinte em relação ao próprio tributo⁴⁷². Logo, o Poder Público, ao demonstrar que busca o bem da coletividade por meio de contraprestações estatais, deve fazê-lo com o objetivo de influenciar⁴⁷³ a conduta dos contribuintes frente ao recolhimento de impostos, pois deixarão de ver esse tributo como um mal necessário⁴⁷⁴ para reconhecê-lo como uma forma de contribuir para o bem comum⁴⁷⁵.

⁴⁶⁹ CORPORACION LATINOBARÓMETRO. *Informe Latinobarómetro 2018*. Disponível em: <<http://www.latinobarometro.org/latContents.jsp>> Acesso em: 14 jan. 2020. p. 5 e 6.

⁴⁷⁰ SCHMÖLDERS apud SOUZA, op.cit., p. 20

⁴⁷¹ Ibid.

⁴⁷² Ibid.

⁴⁷³ MEHL apud SOUZA, op. cit., p. 7

⁴⁷⁴ Ibid.

⁴⁷⁵ Ibid., p. 7.

Como já tratado, o bom uso dos impostos requer a busca pelo bem comum. Logo, conclui-se que os Estados Latino-americanos, ao disponibilizarem contraprestações visando a suprir as demandas apontadas no relatório Latinobarómetro, farão com que os contribuintes considerem os impostos como uma forma de contribuir para a sociedade, ou seja, para o bem comum de todos os indivíduos.

Nesse sentido, Danielle Souza⁴⁷⁶, ao estudar o contexto brasileiro, afirma que um dos motivos da alta sonegação fiscal existente no país é a percepção dos contribuintes de que não são beneficiados por contraprestações estatais. Constatção com a qual esse estudo concorda. Todavia, deve-se observar que os impostos não⁴⁷⁷ podem ter seus fatos geradores vinculados a contraprestações estatais, não sendo o objetivo desse trabalho afirmar o contrário.

Entretanto, mesmo que os impostos não possam ter seus fatos geradores vinculados a contraprestações estatais ou mesmo ter sua receita vinculada, salvo nos casos já tratados, é importante dar ao contribuinte a percepção de que o recolhimento de impostos lhe trará benefícios. Assim sendo, esse estudo defende que tal percepção, deve ser construída por meio da garantia de Direitos Sociais, em especial o direito à educação e os direitos relativos à seguridade social⁴⁷⁸ (saúde, previdência e assistência social).

Em relação à educação já foi explicada a importância do acesso ao ensino público integral para a intensificação da moralidade tributária, seja aumentando a escolaridade da população, seja pela disponibilização de serviços educacionais públicos eficientes. Bem como falou-se da relevância do acesso à educação para a redistribuição de renda através dos recursos advindos dos impostos.

Assim sendo, considerando a importância do financiamento de serviços públicos que garantam o acesso à educação para todos os indivíduos, não é de se espantar que países como Dinamarca⁴⁷⁹, em que o acesso à educação é gratuito em todos os níveis, tendem a possuir contribuintes com alta⁴⁸⁰ moralidade tributária. Enquanto países como Chile⁴⁸¹, em que o

⁴⁷⁶ Ibid., p. 5.

⁴⁷⁷ BRASIL, nota 131. artigo 16.

⁴⁷⁸ BRASIL, nota 52, artigo 194.

⁴⁷⁹ OCDE (2019). *Education at a glance 2019: OECD Indicators*. Paris: OECD Publishing. Disponível em: < <https://doi.org/10.1787/f8d7880d-en>>. Acesso em: 20 jan. 2020. p. 315.

⁴⁸⁰ CLEMENTE, Felipe; LÍRIO, Viviani Silva. *Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde*. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/ee/v47n3/0101-4161-ee-47-03-0487.pdf>> Acesso em: 08 jan. 2020. p. 492.

⁴⁸¹ OCDE (2019), nota 479, op. cit., p. 315.

ensino superior não é gratuito, têm maior potencial de criar contribuintes que justifiquem a inadimplência fiscal⁴⁸².

Quanto à seguridade ou proteção social, constitui-se em um sistema de medidas que objetivam assegurar aos indivíduos o acesso à saúde, bem como a benefícios previdenciários e assistenciais, que tenham por escopo reduzir os efeitos da pobreza, do desemprego e da fome⁴⁸³, assim como viabilizar⁴⁸⁴ uma renda digna para todos e a redução das desigualdades sociais.

Destarte, considerando que a proteção social supre algumas das necessidades apontadas pelo Latinobarómetro, deve-se concordar com Francesca Bastagli⁴⁸⁵ quanto à importância do custeio de ações públicas que disponibilizem o acesso à seguridade social, pois é uma forma de legitimar a atuação estatal e de resolver as demandas sociais, cujo efeito, como já tratado, é a intensificação da moralidade tributária do contribuinte.

Nesse sentido, pode-se afirmar que o mesmo raciocínio aplicado à educação pode ser estendido para a seguridade social, pois se observa maior⁴⁸⁶ moralidade tributária naqueles países, como a Noruega, que disponibilizam amplo acesso à seguridade social⁴⁸⁷ para todos os indivíduos⁴⁸⁸. Por outro lado, países como o Brasil⁴⁸⁹, que apresentam⁴⁹⁰ proteção social insuficiente⁴⁹¹, possuem alto índice de inadimplência fiscal.

Logo, constatando-se que a maior moralidade tributária da população dos países que possuem um sistema eficiente de seguridade social, vê-se a importância da existência de um sistema de seguridade social para a intensificação da moralidade tributária dos contribuintes naqueles países, cujas populações têm demandas similares com as feitas pelos países latino-americanos.

⁴⁸² CLEMENTE; LÍRIO, op. cit., p. 492.

⁴⁸³ FAO. *What is social protection?*. Disponível em: < <http://www.fao.org/social-protection/overview/whatissp/en/> > Acesso em: 14 jan. 2020.

⁴⁸⁴ ONU. *Promoting inclusion through social protection*. Disponível em: < <https://www.un.org/development/desa/dspd/wp-content/uploads/sites/22/2018/06/rwss2018-full-advanced-copy.pdf> > Acesso em: 14 jan. 2020. p. 5 e 6.

⁴⁸⁵ BASTAGLI, Francesca. *Delivering Social Protection Systems for All: Why Taxes Matter*. UNRISD. Disponível em: < <http://www.unrisd.org/road-to-addis-bastagli> > Acesso em: 14 jan. 2020.

⁴⁸⁶ CLEMENTE; LÍRIO, op. cit., p. 492.

⁴⁸⁷ OIT. *World Social Protection Report 2017-2019: Universal social protection to achieve Sustainable Development Goals*. Disponível em: < https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_604882.pdf > Acesso em: 14 jan. 2020. p. 159-164.

⁴⁸⁸ OCDE (2019). *Health at a glance 2019: OECD Indicators*. Paris: OECD Publishing. Disponível em: < <https://doi.org/10.1787/4dd50c09-en> >. Acesso em: 20 jan. 2020. p. 28 e 29.

⁴⁸⁹ CLEMENTE; LÍRIO, op. cit., p. 492.

⁴⁹⁰ OIT, op. cit., p. 132-139.

⁴⁹¹ OCDE (2019), nota 488, op. cit., p. 28 e 29.

Todavia, ainda que a seguridade social seja importante para a moralidade tributária, deve-se ter em mente que a criação de um Estado Assistencialista vai de encontro à própria ideia de Estado Fiscal, já que aquele possui viés patrimonialista, em que o patrimônio do indivíduo se confunde com o do Poder Público. Logo, concorda-se com o afirmado por Muhammad Yunus⁴⁹², para quem o assistencialismo deve dar lugar às soluções de longo prazo, que objetivem tornar o indivíduo economicamente autossuficiente em relação ao Estado.

Assim, conclui-se que o Poder Público não deve criar um sistema de proteção social que vá levar o indivíduo a depender financeiramente do Estado por período indeterminado, mesmo por que se estaria enfraquecendo o estado fiscal. Entretanto, tal entendimento deve guardar uma exceção quanto aos indivíduos tenham direito a receber o benefício de prestação continuada⁴⁹³, já que sua dependência econômica do Estado advém da sua impossibilidade de garantir a sua vida digna por meios próprios ou com o auxílio de terceiros.

Por fim, resta observar que esse estudo reconhece o valor do acesso a outros Direitos Sociais para o aumento da moralidade tributária do contribuinte. Todavia, tratou apenas da educação e dos Direitos Sociais ligados à seguridade social, por acreditar que a efetiva viabilização desses últimos é capaz de garantir o acesso dos contribuintes aos demais Direitos Sociais, que também são necessários para intensificar a moralidade dos indivíduos, já que terão suas necessidades supridas pelo Estado por meio da receita advinda dos impostos arrecadados.

4.2.2. A influência dos serviços públicos sobre o comportamento dos contribuintes

Conforme explicado, os Direitos Sociais são viabilizados mediante a prestação de serviços públicos, que por sua vez são financiados por meio de impostos. Assim, pode-se afirmar que, quanto mais serviços públicos forem disponibilizados, maior será a carga tributária necessária para custeá-los.

Portanto, partindo da ideia de que o indivíduo irá defender seu patrimônio contra a tributação, por meios lícitos ou ilícitos, pode-se, em primeira análise, afirmar que uma alta carga tributária propiciará o inadimplemento fiscal, ou seja, a imoralidade tributária do

⁴⁹² YUNUS apud AZEVEDO, Reinaldo. *Nobel da paz diz que bolsa família é assistencialista e que o assistencialismo deve dar espaço a soluções de longo prazo*. Disponível em: < <https://veja.abril.com.br/blog/reinaldo/nobel-da-paz-diz-que-bolsa-familia-e-assistencialista-e-que-o-assistencialismo-deve-dar-espaco-a-solucoes-de-longo-prazo/> >. Acesso em: 20 jan. 2020.

⁴⁹³ BRASIL. *Lei nº 8.742 de 07 de dezembro de 1993. (Lei Orgânica da Assistência Social)*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8742.htm >. Acesso: 08 fev. 2020. artigo. 20.

contribuinte. Isto ocorreria, pois, conforme explica Souza⁴⁹⁴, o indivíduo estaria mais disposto a evitar perdas patrimoniais do que contribuir para a manutenção de serviços públicos, em especial se não vislumbrar uma situação direta de custo-benefício.

Todavia, considerando a experiência dos países escandinavos e os dados apresentados pela OCDE, pode-se afirmar que a alta carga tributária, por si só, não tem relação com a alta inadimplência fiscal. Pelo contrário, segundo a OCDE⁴⁹⁵, países com alta carga tributária tendem a ter uma população que não justifica a inadimplência fiscal, o mesmo sendo apontado por Henrik Kleven⁴⁹⁶ em relação aos países escandinavos, que mesmo possuindo cargas tributárias muito elevadas, estão entre os países com o menor índice de sonegação fiscal.

Seguindo suas explicações, Kleven elenca alguns motivos para os países escandinavos possuírem altos índices de moralidade tributária mesmo impondo alta carga tributária para os seus contribuintes, dentre os quais estão: o bom uso dos recursos públicos pelo Estado e a disponibilização de contraprestações estatais.

Nesse sentido, a OCDE⁴⁹⁷ explica que, em geral, os países, cujos contribuintes possuem um alto índice de moralidade tributária apesar da elevada carga tributária, apresentam as seguintes características: Eficiência na atuação governamental, sistema de controle e contribuintes dispostos a recolherem seus tributos, pois percebem que os valores pagos em tributos retornam em forma de serviços públicos de qualidade.

Logo, considerando o apresentado por Henrik Kleven e pela OCDE, pode-se afirmar que países cujos governos disponibilizem serviços públicos de qualidade gerarão nos seus contribuintes a vontade de realizar o recolhimento dos tributos de forma voluntária, sem a necessidade de coerção estatal, já que reconhecerão os benefícios advindos do recolhimento de tributos. Todavia, também se deduz que a prestação de serviços públicos não exclui a necessidade de se criar um sistema de controle com o objetivo de impedir e punir a sonegação de tributos e o planejamento fiscal abusivo.

Assim sendo, pode-se afirmar que, em regra, os contribuintes brasileiros justificam a sua imoralidade tributária não só por quererem proteger o seu patrimônio de uma alta carga tributária, mas também por não reconhecerem os benefícios advindos do recolhimento de

⁴⁹⁴ SOUZA, op. cit., p. 48.

⁴⁹⁵ OCDE (2019), nota 384, op.cit., p. 12.

⁴⁹⁶ KLEVEN, Henrik Jacobsen. *How can scandinavians tax so much?*. Disponível em: < <http://www.piketty.pse.ens.fr/files/Kleven2014JEP.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2019. p. 77, 78,79 e 86.

⁴⁹⁷ OCDE (2019) , nota 384, op.cit., p. 12.

tributos. Tal situação se dá em razão do Poder público não disponibilizar⁴⁹⁸ serviços públicos eficientes e capazes de suprir as necessidades da população, cuja percepção em relação ao Estado, em geral, constitui-se na visão de que o governo é corrupto e pouco confiável.

Nesse sentido, Danielle de Souza⁴⁹⁹ explica que, historicamente, a alta prática de sonegação fiscal é do traço marcante do Estado Fiscal Brasileiro, cuja causa a autora atribui a incentivos estatais negativos, que levam o contribuinte a decidir por defender o seu patrimônio em detrimento do interesse público.

Segundo a autora⁵⁰⁰, tais incentivos negativos se caracterizam pela corrupção da atuação estatal, pela gestão ineficiente dos recursos públicos, pela imoralidade nos gastos públicos e pela falta de educação fiscal, além de também apontar, como causas, a falta de transparência e de moralidade geral na atuação do Poder Público.

Para a autora⁵⁰¹, tais incentivos estatais negativos fomentam o inadimplemento fiscal dos contribuintes, já que os leva, intuitivamente, a perceber o tributo como algo a ser evitado. Em razão disso, considerando que a moralidade tributária do contribuinte é reduzida por tal atuação negativa do Poder Público, nada mais razoável do que afirmar que o próprio Estado deve tomar atitudes com o objetivo restaurar a confiança do contribuinte, causando então o aumento do adimplemento fiscal voluntário.

Conforme já tratado, o gasto público moral é aquele cujo objetivo é a busca pelo bem comum. Em outras palavras, o Poder Público, ao realizar a gestão dos recursos públicos, deve visar a suprir as necessidades dos cidadãos, cuja consequência será o aumento da confiança no Estado, que leva à intensificação da moralidade tributária do contribuinte.

Logo, para modificar a relação fisco-contribuinte, no Brasil ou em outros países, os Estados devem se valer da disponibilização de serviços públicos eficientes que vão resolver as demandas sociais de forma efetiva, pois tais ações públicas, como já explicado, darão ao contribuinte a percepção de que os tributos recolhidos não são perdidos, já que retornam para os contribuintes em forma de benefícios custeados pelo Estado.

Todavia, cabe apontar que o Estado, além de prestar serviços que supram as necessidades sociais, também deve disponibilizar serviços de educação fiscal, em razão da sua relevância⁵⁰² para o aumento da moralidade tributária do contribuinte. Nesse sentido, Danielle

⁴⁹⁸ OCDE et al (2019). *Latin American Economic Outlook 2019: Development in Transition*. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/g2g9ff18-en>>. Acesso em: 16 dez. 2019. p. 203

⁴⁹⁹ SOUZA, op. cit., p. 135-136.

⁵⁰⁰ Ibid.

⁵⁰¹ Ibid. p. 91 e 149.

⁵⁰² Ibid.

de Souza⁵⁰³ explica que a educação fiscal visa mostrar aos membros da sociedade a importância do recolhimento de tributos e os benefícios trazem para a sociedade. Conforme a autora⁵⁰⁴, os contribuintes devem se conscientizar da importância do tributo para a garantia dos Direitos Fundamentais e da vida em sociedade, conscientização que, segundo Souza⁵⁰⁵, deve ser feita desde a infância, inclusive ensinando como realizar o recolhimento de tributos.

Nessa mesma linha, para esse estudo, o ensino fiscal deve também conscientizar o indivíduo quanto à importância da missão constitucional do tributo, qual seja a viabilização financeira do Estado Democrático de Direito. Portanto, os contribuintes devem compreender que o tributo é necessário para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, assim como para a erradicação da pobreza e das desigualdades sociais. Sem esquecer do valor do tributo para o desenvolvimento do país e para a promoção do bem de todos.

Portanto, considerando todo o exposto, afirma-se que os serviços públicos eficientes são necessários para a mudança de percepção dos contribuintes em relação ao Estado, pois tais ações estatais, ao serem prestadas com o escopo de suprir as demandas sociais, têm o potencial de dar ao contribuinte a percepção de que o Estado é confiável e busca o bem comum.

Todavia, deve-se concordar⁵⁰⁶ que a prestação de serviços públicos eficientes voltados para o bem coletivo e para a educação fiscal, não excluem a necessidade do Estado tomar outras atitudes positivas para aumentar a moralidade dos contribuintes. Assim sendo, além delas, o Estado também deve realizar ações com o objetivo de, por exemplo: erradicar a corrupção, simplificar o sistema tributário, aumentar a justiça tributária e punir a sonegação fiscal.

Cabe ainda observar que se concorda com a posição dos autores⁵⁰⁷ de que a melhor forma de mudar o comportamento do contribuinte é por meio de ações estatais que objetivem aumentar a moralidade do contribuinte por meio da intensificação da confiança no Estado. Entretanto, ainda que essa maneira de pensar seja eficiente para algumas das classes de contribuintes apresentadas, não há como afirmar que todos os contribuintes recolheriam voluntariamente os seus tributos, mesmo que confiem no Estado e percebam que o Poder Público age buscando o bem comum.

⁵⁰³ Ibid., p. 168

⁵⁰⁴ Ibid., p. 160.

⁵⁰⁵ Ibid., p. 161.

⁵⁰⁶ Ibid., p. 136-137 e 149.

⁵⁰⁷ DAUDE; GUTIÉRREZ; MELGUIZO, op. cit., p. 34.

Logo, ainda que se demonstre o potencial da prestação de serviços públicos eficientes para alterar o comportamento do contribuinte perante a tributação, não se deve deixar de criar um sistema eficiente de coerção, para que o Estado evite e puna a sonegação fiscal daqueles contribuintes que, por exemplo, ajam privilegiando os seus interesses em detrimento do bem comum.

Por fim, concorda-se com Klaus Tipke⁵⁰⁸ quanto à importância dos contribuintes formarem uma comunidade solidária, em que todos contribuam para o financiamento das prestações estatais. Coletividade na qual deve prevalecer a igualdade na distribuição da carga tributária que recai sobre os contribuintes. Sistema que, se violado, deve contar com mecanismos⁵⁰⁹ de punição para proteger a igualdade na carga tributária e evitar que um contribuinte obtenha prestações públicas à custa dos seus concidadãos.

⁵⁰⁸ TIPKE, op. cit., p. 121 e 122

⁵⁰⁹ Ibid.

CONCLUSÃO

Após todo o exposto, determinou-se que o tributo surge junto com a criação do Estado de Direito, cujo aspecto fiscal é responsável por orientar a atividade financeira do Estado. Assim como foi explicado que o mencionado modelo estatal se caracteriza pela supremacia da lei, pela obtenção de receita por meio de tributos e por se contrapor ao patrimonialismo.

Destarte, o Estado de Direito no Brasil surge, em 1824, com a outorga da Constituição Imperial. Entretanto, ainda que o Estado Liberal Fiscal tenha sido desenhado na Carta do Império, ele foi mitigado pelas características patrimonialistas que eram perpetuadas pelo Poder Público. Observou-se ainda, que o Estado Fiscal Brasileiro não deixou de conviver com modelos de gestão pública de cunho patrimonialista, motivo pelo qual não é possível afirmar que o Brasil aderiu por completo ao Estado Fiscal.

Outras características que se mantêm, desde o Período Imperial, são: a gestão imoral dos recursos públicos, a maior tributação sobre o consumo, a corrupção na atividade estatal, a prevalência de interesses particulares em detrimento do bem comum e o uso essencialmente arrecadatório e regulatório do tributo.

Estabeleceu-se ainda que, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, as normas constitucionais deixam de ter um caráter meramente programático e passam a ser um paradigma para todo o ordenamento jurídico. Tal mudança se dá em razão da superação dos ideais positivistas, os quais dão lugar ao Neoconstitucionalismo no momento em que o Brasil adota o Estado Democrático de Direito.

Como resultado dessa modificação trazida pela Carta de 1988, além de ter sido realizada a constitucionalização das diversas áreas do Direito, essa nova ordem constitucional reaproxima o Direito da ética, assim exigindo que o intérprete, ao analisar a norma à luz do texto constitucional, também realize uma leitura moral das regras e princípios que constituem ordenamento jurídico.

Portanto, os institutos do Direito Tributário, que regulam as relações entre o fisco e os contribuintes, devem ser interpretados à luz da Constituição de 1988, mas não só, já que os interpretes da norma tributária também devem fazer uma análise valorativa das normas que regem a relação tributária.

Referente ao Direito Tributário, não há dúvidas quanto a sua constitucionalização, a qual se deu com a formulação da Constituição Financeira, que corresponde a uma parcela da CRFB/88. Componente da Constituição de 1988, cuja interpretação deve se dar forma sistêmica, ou seja, considerando a Carta Federal de 1988 como um todo. Afirmativa que levou

a conclusão de que o tributo possui a missão constitucional de construir o Estado Democrático de Direito, por meio do financiamento das ações estatais que visem a concretizar e defender os objetivos e fundamentos do mencionado modelo de Estado.

Nessa linha, concluiu-se que o tributo é essencial para a viabilização de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como para a redução das desigualdades sociais. Em razão disso, foi determinado que o imposto é um instrumento de transformação social, em especial para possibilitar a mobilidade social por meio do financiamento do ensino público integral e gratuito.

Na seara dos Direitos Sociais, concluiu-se que sua garantia a partir do financiamento de serviços públicos através de impostos dá ao contribuinte a percepção de que pode confiar no Poder Público, pois passa a acreditar que o governo está buscando o bem comum. Entretanto, firmou-se que o custeio dos Direitos Sociais não deve ser realizado de forma perdulária, mas sim buscando harmonizar a garantia do mínimo existencial com a saúde das finanças públicas.

Nesse sentido, ficou demonstrado que, dentre uma gama de fatores, a prestação de serviços públicos eficientes tem papel importante no aumento da moralidade tributária do contribuinte, pois o indivíduo, ao perceber que recebe uma contraprestação estatal, enxerga os benefícios advindos do recolhimento de tributos.

Entretanto, ainda que os mencionados fatores sejam aplicados na relação tributária, ainda se fará necessária a existência de mecanismos de controle e punição, com o objetivo tanto de penalizar aqueles que violam o dever de recolher tributos, quanto para dar aos contribuintes honestos a ideia de que os sonegadores e os elisores abusivos estão sendo perseguidos e punidos pelo Estado.

Quanto a moralidade tributária, concluiu-se pela sua diminuta adoção na relação tributária existente entre o contribuinte e o Estado brasileiros. A razão dessa conclusão é a alta evasão fiscal perpetuada pelos contribuintes, bem como a incapacidade do Poder Público brasileiro em aplicar a moralidade na sua atividade tributária ou orçamentária.

Tal situação tem consequência direta sobre a moralidade tributária do contribuinte, pois ao perceber que o Estado não preza pela moralidade tributária e orçamentária, o indivíduo irá justificar a evasão fiscal e buscará meios de defender o seu patrimônio. Por outro lado, o Estado ao suprir as demandas sociais, realizando gastos com o objetivo de garantir o bem comum, dará ao contribuinte a ideia de que o governo é confiável. Portanto, a atuação estatal permeada pela moralidade, desde a arrecadação dos tributos até o uso das receitas públicas, tem o potencial de aumentar a moralidade tributária do contribuinte,

demonstrando a existência de uma relação positiva de causa e efeito entre a atuação moral do Poder Público e a moralidade tributária do contribuinte.

Em relação à moralidade, é um princípio que, por força do artigo 37, CRFB/88, deve ser obedecido por todos os agentes públicos no exercício da sua atividade. Entretanto, ainda que os agentes públicos devam observar a moral geral da sociedade, não é toda norma moral que tem capacidade de obrigar os agentes públicos a atuar com moralidade, mas apenas aquelas juridicalizadas.

No que concerne a atuação moral do Estado, determinou-se que aumenta na medida em que o Estado age em função do bem comum, realizando uma arrecadação justa e efetivando gastos de forma imparcial. Já o contribuinte age conforme a moralidade tributária quando cumpre com o seu dever fundamental de recolher tributos.

Demonstrou-se, ainda, a importância do IGF na redistribuição de renda por meio do financiamento dos serviços de educação, bem como foi apresentado o seu papel no aumento da moralidade tributária e os meios para impedir a evasão fiscal que acompanha a instituição do IGF. Além disso, foi retratada uma classe de contribuinte, cuja principal característica é se perceber como alguém que está investindo na sociedade por meio do recolhimento de tributos, com o intuito de ser beneficiado direta ou indiretamente pelo Estado. Todavia, chegou-se a conclusão de que o surgimento do contribuinte investidor e a instituição do IGF devem ser antecedidos de uma reforma que moralize toda a relação tributária.

Por fim, concluiu-se que a moralidade tributária é influenciada por diversos fatores, sejam institucionais ou socioeconômicos, dentre os quais se destaca a garantia dos Direitos Sociais. Portanto, considera-se correta a premissa apresentada por esse trabalho, para afirmar que a garantia eficiente dos Direitos Sociais é um dos meios de concretização da moralidade tributária, pois além de alterar a percepção do contribuinte em relação ao Poder Público, também faz com que o Estado aja com moralidade na sua atuação, pois a arrecadação e os gastos públicos passam a ter por objetivo a busca pelo bem comum.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; AMED, Plínio José Labriola de Campos Negreiros. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: SINAFRESP, 2000.

AZEVEDO, Reinaldo. *Nobel da paz diz que bolsa família é assistencialista e que o assistencialismo deve dar espaço a soluções de longo prazo*. Disponível em: < <https://veja.abril.com.br/blog/reinaldo/nobel-da-paz-diz-que-bolsa-familia-e-assistencialista-e-que-o-assistencialismo-deve-dar-espaco-a-solucoes-de-longo-prazo/> >. Acesso em: 20 jan. 2020.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os modelos fundamentais e a construção do novo modelo*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BBC. *Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'*. Disponível em: < <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359> >. Acesso em: 27 dez. 2019.

_____. *Reforma do imposto sobre fortuna na França reacende debate sobre a taxaço dos mais ricos*. Disponível em: < <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305> >. Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. *UK Uncut protests over Starbucks 'tax avoidance'*. Disponível em: < <https://www.bbc.com/news/uk-20650945> >. Acesso em: 27 dez. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Ato da mesa nº 43/2009*. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/legin/int/atomes/2009/atodamesa-43-21-maio-2009-588364-norma-cd-mesa.html> > Acesso em: 03 out. 2019.

_____. Conselho Nacional de Justiça. *Resolução nº 13/2006*. Disponível em: < <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/atos-normativos?documento=177> > Acesso em: 03 out. 2019.

_____. *Constituição Política do Império do Brasil de 1824*, Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm >. Acesso: 22 mai. 2019.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm >. Acesso: 25 mai. 2019.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm >. Acesso: 28 mai. 2019.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1946*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm >. Acesso: 30 mai. 2019.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm >. Acesso: 31 mai. 2019.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm >. Acesso: 20 mar. 2019.

_____. *Lei nº 16 de 12 de agosto de 1824*. (Ato adicional que altera a Constituição de 1824) Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM16.htm >. Acesso: 24 mai. 2019.

_____. *Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM16.htm >. Acesso: 01 out. 2019.

_____. *Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm>. Acesso: 01 out. 2019.

_____. *Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)*. Diário Oficial da União de 27 de outubro de 1966 e retificado em 31 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm >. Acesso: 20 mar. 2019.

_____. *Lei nº 8.742 de 07 de dezembro de 1993 (Lei Orgânica da Assistência Social)*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8742.htm >. Acesso: 08 fev. 2020.

_____. Ministério Público Federal. *Mapa da Corrupção*. Disponível em: < <http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/estatística>> Acesso em: 08 ago. 2019.

_____. Ministério Público Federal, *Grandes Casos. Caso Lava Jato*. Disponível em: < <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso>>. Acesso em: 01 out. 2019.

_____. Receita Federal. *IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)*. Disponível em: < <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em: 01 jan. 2020.

_____. Senado Federal. *Projeto de Lei do Senado nº 139, de 2017 (Complementar)*. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5285512&ts=1567533040842&disposition=inline>> Acesso em: 31 dez 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 592.581*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/592581.pdf>>. Acesso em: 03 out. 2019.

BASTAGLI, Francesca. *Delivering Social Protection Systems for All: Why Taxes Matter*. UNRISD. Disponível em: < <http://www.unrisd.org/road-to-addis-bastagli>> Acesso em: 14 jan. 2020.

BTG PACTUAL DIGITAL. *O que exatamente, significa investir?*. Disponível em: < <https://www.btgpactualdigital.com/blog/coluna-gustavo-cerbasi/o-que-significa-investir>>. Acesso em: 23 dez. 2019.

BULOS, Uadi Lamêgo. *Curso de Direito Constitucional*. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito administrativo*. 24 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CASTRO, Flávia Lages de. *História do Direito Geral e Brasil*. 5 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CERQUEIRA, Daniel. *Trajetórias Individuais, Criminalidade e o Papel da Educação*. Disponível em: < https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/boletim_analise_politico/160908_bapi9_4_reflexao2.pdf > Acesso em: 08 fev. 2020.

CLEMENTE, Felipe; LÍRIO, Viviani Silva. *Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde*. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/ee/v47n3/0101-4161-ee-47-03-0487.pdf>> Acesso em: 08 jan. 2020.

COELHO, Renato; CHIANG, Gabriel O. *Projeto BEPS Brasil: comentários sobre alterações legislativas e normativas brasileiras*. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-stocche-forbes/projeto-beps-no-brasil-24012017>> Acesso em: 08 jan. 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CONGRESSO EM FOCO. *Deputados custam R\$ 1 bilhão por ano ao contribuinte*. Disponível em: < <https://congressoemfoco.uol.com.br/especial/noticias/lista-todos-os-salarios-e-beneficios-de-um-deputado/> >. Acesso em: 20 ago. 2019.

CORPORACION LATINOBARÓMETRO. *Informe Latinobarómetro 2018*. Disponível em: < <http://www.latinobarometro.org/latContents.jsp>> Acesso em: 14 jan. 2020.

DAUDE, Christian; GUTIÉRREZ; Hamlet; MELGUIZO, Ángel. *What Drives Tax Morale?*, OECD Development Centre Working Papers, No. 315, Paris: OECD Publishing,. Disponível em: < <https://doi.org/10.1787/5k8zk8m61kzq-en>>. Acesso em: 05 out. 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva. In: HORVATH, Estevão et. al. (Coords.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

DUQUE, Daniel. *Estudo revela que educação impulsiona mobilidade social no Brasil*. Disponível em: < <https://portal.fgv.br/noticias/estudo-revela-educacao-impulsiona-mobilidade-social-brasil> >. Acesso em: 13 ago. 2019.

EL PAÍS. *Seis brasileiros concentram a mesma riqueza que a metade da população mais pobre*. Disponível em: < https://brasil.elpais.com/brasil/2017/09/22/politica/1506096531_079176.html>. Acesso em: 01 jan. 2020.

EUA. IRS. *Summary of FACTCA Reposting for U.S. Taxpayers*. Disponível em: < <https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-fatca-reporting-for-us-taxpayers>> Acesso em: 08 jan. 2020.

FAO. *What is social protection?*. Disponível em: < <http://www.fao.org/social-protection/overview/whatissp/en/>> Acesso em: 14 jan. 2020.

FIESP. *Custo da Corrupção no Brasil*. Disponível em: <<https://www.fiesp.com.br/noticias/custo-da-corrupcao-no-brasil-chega-a-r-69-bi-por-ano/>>. Acesso em: 01 out. 2019.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 2010.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*, v. 1. 8 ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IBOPE. *Avaliação da saúde pública é ruim e vem piorando*. Disponível em: < <http://www.ibopeinteligencia.com/noticias-e-pesquisas/avaliacao-da-saude-publica-e-ruim-e-vem-piorando/>>. Acesso em: 05 out. 2019.

_____. *Cresce insatisfação com educação no país*. Disponível em: < <http://www.ibopeinteligencia.com/noticias-e-pesquisas/cresce-insatisfacao-com-educacao-no-pais/>>. Acesso em: 05 out. 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. *Com aparato tecnológico, Brasil vê sonegação fiscal reduzir nos últimos anos*. Disponível em: < <https://ibpt.com.br/noticia/2700/Com-aparato-tecnologico-Brasil-ve-sonegacao-fiscal-reduzir-nos-ultimos-anos>>. Acesso em: 20 ago. 2019.

KHAIR, Amir. *Pela justiça tributária*. *Le Monde Diplomatique*. Disponível em: < <https://diplomatique.org.br/pela-justica-tributaria/>> Acesso em: 10 jan. 2020.

KLEVEN, Henrik Jacobsen. *How can scandinavians tax so much?*. Disponível em: < <http://www.piketty.pse.ens.fr/files/Kleven2014JEP.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Legitimação do Tributo: algumas notas*. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15586>>. Acesso em: 18 fev. 2019.

MACHIAVELLI, Nicolás. *O Príncipe*. Disponível em: < <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv000052.pdf>> Acesso em: 07 ago. 2019

MENDES, Gilmar Ferreira et al. *Curso de Direito Constitucional*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MORAES, Guilherme Peña de. *Curso de Direito Constitucional*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

OCDE (2019). *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

_____. *Education at a glance 2019: OECD Indicators*. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/f8d7880d-en>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

_____. *Health at a glance 2019: OECD Indicators*. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/4dd50c09-en>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

OCDE et al (2019). *Latin American Economic Outlook 2019: Development in Transition*. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/g2g9ff18-en>>. Acesso em: 16 dez. 2019.

OCDE/G20. *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>>. Acesso em: 08 jan. 2020.

OIT. *World Social Protection Report 2017-2019: Universal social protection to achieve Sustainable Development Goals*. Disponível em: <https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_604882.pdf> Acesso em: 14 jan. 2020.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de Direito Administrativo*. 6 ed. São Paulo: Método, 2018.

ONU. *Promoting inclusion through social protection*. Disponível em: <<https://www.un.org/development/desa/dspd/wp-content/uploads/sites/22/2018/06/rwss2018-full-advanced-copy.pdf>> Acesso em: 14 jan. 2020.

PAULSEN, Leandro. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*, tradução de Mônica Baumgarten de Bolle, 1 ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTUGAL. *Constituição da República portuguesa de 1976*, Disponível em: <<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso: 12 jul. 2019.

SANTIAGO, Júlio César. *Moralidade Tributária: um projeto de estudos para a fundamentação da tributação no Brasil*. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15588>>. Acesso em: 18 fev. 2019.

SILVA, José Afonso da. *Curso Direito Constitucional Positivo*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

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

TAX JUSTICE NETWORK. *The cost of tax abuse: A briefing paper on the cost of tax evasion*. Disponível em: < <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2019.

THE GUARDIAN. *Avoiding tax robs our public services, declares minister*. Disponível em: < <https://www.theguardian.com/business/2009/sep/20/tax-avoidance-penalties>>. Acesso em: 27 dez. 2019.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*, V. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*, V. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Direitos Humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia*, V. III. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os tributos na Constituição*, V. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Orçamento na Constituição*, V. V. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL. *Índice de percepção da corrupção 2018*. Disponível em: < <https://ipc2018.transparenciainternacional.org.br/>>. Acesso em: 08 ago. 2019.

ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico; DUARTE, Gabriel. *Imposto sobre grandes fortunas não é a solução para a desigualdade*. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/imposto-grandes-fortunas-desigualdade-14062019>> Acesso em: 31 dez. 2019.