

**Personalidade Acadêmica Homenageada:****André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

---

## **O PRINCÍPIO DA MORALIDADE INSERIDO NUMA ABORDAGEM DO DIREITO PÚBLICO TRIBUTÁRIO**

**CHEDE MAMEDIO BARK**

Doutorando em Direito Empresarial e Cidadania do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA, Mestre em Direito Econômico e Social pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR, Especialista em Direito Administrativo pelo Instituto de Ciências Sociais do Estado do Paraná – ICSP/PR com complementação em Metodologia de Ensino Superior, Especialista em Ciências Penais pela Universidade Federal do Paraná – UFPR/PR, Procurador de Justiça do Estado do Paraná.

### **RESUMO**

O presente estudo visa estabelecer uma discussão, entre o princípio da moralidade, expressamente inscrito em nosso texto constitucional, a partir de uma abordagem ético/moral, inserida no bojo do direito público de índole tributária. Partiremos de uma análise epistemológica, acenando com os ensinamentos da Bíblia e dos gregos, ingressando no arcabouço de nosso texto constitucional, proposto sob a visão da globalização e da sustentabilidade, que a questão do tributo deve ensejar. O enfoque da relação, entre o Fisco e o Contribuinte, passa por uma análise axiológica, fazendo uma comparação com os Princípios Gerais do Direito e a necessidade de se visualizar, a questão tributária, não somente sob o ponto de vista legal, mas, também, inserido num contexto histórico/social, buscando promover uma discussão que acene para um sistema tributário justo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Sustentabilidade, Moralidade, Globalização, Tributo.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:****André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

---

**ABSTRACT**

The present study aims to establish a discussion between the principle of morality, expressly inscribed in our constitutional text, from a moral ethical approach, insert in the bulge of public law of a tax nature. We will start from an epistemological analysis, waving the teachings of the Bible an the greeks, entering into our constitutional text, proposed under the vision of globalization and sustainability, that the tax issue should give to rise. The focus of the relationship, between the tax authorities and the taxpayer, undergoes an axiological analysis, making a comparison with the general principles of law and the need to visualize the tax issue, not only from the legal point of view, but inserted in a social historical context, seeking to promote a discussion that beckons to a fair tax system.

**KEYWORDS:** *Sustainability; Morality; Globalization; Tax.*

**1 INTRODUÇÃO**

Desde os tempos bíblicos, a questão do imposto, assume importância primordial, no seio de todas as sociedades, onde, de um lado, o Estado<sup>1</sup> procura instituir impostos, seja para o desempenho de suas atividades típicas, ou mesmo, para realização de políticas públicas; e de outro, o contribuinte<sup>2</sup>, que teria de zelar pelo cumprimento de suas obrigações legais, sem descurar de exigir do Estado a contrapartida, no recolhimento dos impostos instituídos e cobrados pelo ente estatal.

A própria Bíblia<sup>3</sup>, abordou a questão do tributo, pois em Mateus 22:17-21:

Dize-nos, pois, que te parece? É lícito pagar o tributo a César, ou não? Jesus, porém, conhecendo a sua malícia, disse: Por que me experimentais, hipócritas? Mostrai-me a moeda do tributo. E eles lhe apresentaram um dinheiro. E ele diz-lhes: De quem é esta efígie e esta inscrição?

---

<sup>1</sup> O termo Estado deve ser compreendido dentro de uma visão do Estado Social de Direito.

<sup>2</sup> O contribuinte não pode ser visto como um mero “pagador de impostos”, mas, como um cidadão, na sua acepção mais plena, com direitos, e principalmente, deveres, para com toda a sociedade.

<sup>3</sup> <https://www.bibliaonline.com.br/acf/mt/22> Como em **provérbios 29:4**-Nova Almeida Atualizada (NAA)- **4 O rei justo traz estabilidade ao país, mas o amigo de impostos o leva à ruína.**

**Personalidade Acadêmica Homenageada:****André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

---

Dizem-lhe eles: De César. Então ele lhes disse: Dai pois a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus.

Como é cediço, a ética e a moral caminham juntas, pois embora sejam consideradas como sinônimos, tem distinções, posto que a moral<sup>4</sup> está lastreada nos costumes, e a ética<sup>5</sup> vem a ser a ciência que disciplina as relações morais dos homens.

Os próprios gregos<sup>6</sup>, percebiam a necessidade de uma abordagem ética, nas relações humanas dentro da sociedade, ao abordar a questão da virtude moral, Aristóteles<sup>7</sup> nos ensina que:

O suficiente foi dito colimando mostrar que a virtude moral é uma mediania e em que sentido ela o é, a saber, que é uma mediania entre dois vícios (um do excesso e o outro da deficiência); e que ele é uma tal mediania porque visa a atingir o ponto mediano nas paixões e nas ações. É por isso que constitui árdua tarefa ser bom, pois é difícil encontrar o ponto mediano em qualquer coisa, em relação ao que exemplificamos que nem todos são capazes de encontrar o centro de um círculo, salvo aqueles que conhecem (geometria). Igualmente, qualquer um pode tornar-se irado, o que é fácil, como também o é dar e gastar dinheiro; porém fazê-lo à pessoa certa, na medida certa, na ocasião certa, com o objetivo certo e de maneira certa – isto não constitui capacidade de todos e não é fácil; daí ser raro, louvável e nobre a realização apropriada dessas coisas. Consequentemente, a primeira regra (a ser seguida) ao se visar a mediania é evitar o extremo que mais se opõe à mediania, segundo o conselho de Calipso, a saber: *Pilota o navio o mantendo longe do borrião e das vagas*. Pois, dos dois extremos, um deles constitui erro mais grave do que o outro. Por conseguinte, porquanto atingir a mediania é extremamente difícil, a segunda forma melhor de navegar, como indica o provérbio, é assumir o menor dos males, e a melhor maneira de fazê-lo será a maneira que descrevemos.<sup>8</sup>

Ao falarmos dos gregos, e de sua importância para o desenvolvimento do estudo da Filosofia, além de outras ciências, não poderíamos deixar de inserir os

---

<sup>4</sup> Moral, vem do latim *mos mor* “costumes” e refere-se ao conjunto de normas que regulam o comportamento humano tendo como lastro os valores próprios de uma comunidade ou cultura. (Fundamentos da Filosofia, *História e grandes temas*, Gilberto Cotrim, Editora Saraiva, 16ª. Edição, São Paulo, 2006, páginas 243/244).

<sup>5</sup> Ética, vem do grego *ethikos* “modo de ser”, “comportamento”, sendo compreendida como disciplina filosófica que investiga os diversos sistemas morais, elaborados pelos homens, buscando compreender a fundamentação das normas e proibições, sendo a ética, uma disciplina teórica de uma prática humana, que é o comportamento moral. (Fundamentos da Filosofia, *História e grandes temas*, Gilberto Cotrim, Editora Saraiva, 16ª. Edição, São Paulo, 2006, páginas 243/244).

<sup>6</sup> Já na antiguidade.

<sup>7</sup> Em sua obra “Ética a Nicômaco”.

<sup>8</sup> Ética a Nicômaco, Aristóteles, Livro II, páginas 83 e 84.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:****André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

---

ensinamentos de Aristóteles<sup>9</sup>, que de uma maneira científica e não se utilizando do misticismo, da religião e da mitologia, mas, apenas, baseado-se num pensamento científico conseguiu, através da racionalidade, lastreado em conceitos racionais, demonstrar a importância da ética e da filosofia, destacando os dois mitos, criados por Platão<sup>10</sup>, sendo: 1º) **Os dois cavalos Alados** e; 2º.) **Os prisioneiros da Caverna**, onde explica o seu pensamento filosófico, que tanta influência teve no pensamento mundial. Assim é o mito **os dois cavalos alados**: “Segundo Platão, a alma se compara com uma carruagem puxada por dois cavalos alados. Um dos cavalos é branco e o outro é preto. O cavalo branco, delicado, suave e dócil, representa a inteligência. O cavalo preto, impaciente e inquieto, representa as paixões. A carruagem é dirigida por um cocheiro que representa a razão. Essa carruagem transita pelo mundo das ideias, o lugar supra celeste que somente a alma é capaz de atingir. As dificuldades para se guiar os dois cavalos fazem com que eles percam as asas e a carruagem caia. Desta maneira a alma desce da região celeste e, se a alma chegou a vislumbrar algumas ideias, isto é, a luz, o corpo encarnado será o de um homem, caso contrário o corpo será o de um animal. A alma, depois de encarnada em um corpo, passa a não se lembrar do mundo celestial, mas a visão das coisas materiais lhe causa uma vaga recordação das ideias contempladas em tempos anteriores. Para Platão, conhecer não é ver, mas recordar as ideias contempladas na região celeste. Existe pois um reino espiritual mais elevado, onde residem as ideias, as quais só podem ser atingidas pela alma. Platão afirmava que o corpo representa um obstáculo para o verdadeiro conhecimento. Nossa vida material, isto é, sensível, proporciona apenas a oportunidade para que a alma se recorde das regiões celestiais. No mundo das ideias, conforme ensina Platão, existe uma ideia suprema, que é o bem, causa primeira do Universo. Esta ideia do bem, segundo alguns autores, deve ser identificada com a ideia de Deus”<sup>11</sup>. Já no mito, **os prisioneiros da caverna**, se passa da seguinte forma: “Imagine se você, desde o seu nascimento, ficasse preso

---

<sup>9</sup> Filósofo grego discípulo de Platão, e este por sua vez discípulo de Sócrates.

<sup>10</sup> Platão(429 a.C.- 347 a.C.).

<sup>11</sup> ZANLORENZI, Ivo. Subsídios de Filosofia, 1ª. edição, Curitiba, Editora Imprensa Universitária, 1979, p. 23.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:****André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

---

em uma caverna que possuísse apenas uma abertura por onde penetrasse a luz do sol. Segundo Platão, grande parte da humanidade se encontra prisioneira em uma caverna. Nessa caverna, as pessoas ficam de costas para a abertura por onde penetra a luz e de frente para uma parede de fundo, onde se projetam as sombras dos próprios prisioneiros, bem como as sombras de outros seres que passam em frente da abertura da caverna. Portanto, os prisioneiros da caverna só enxergam as sombras que são projetadas na parede de fundo. Logo, os prisioneiros que viram somente sombras passam a encará-las como a única realidade existente. Os prisioneiros da caverna, por nunca terem visto o mundo luminoso, o sol passaria a deslumbrá-lo, a ponto de impedir-lhe a visão. Mas, pouco a pouco, ele iria se acostumando com aquela luminosidade, vendo primeiro a noite e as estrelas, depois as imagens das coisas refletidas na água e finalmente o sol. Entretanto, para Platão, somente os filósofos, fiéis amantes da sabedoria, chegariam a sair da caverna e atingiriam o mundo luminoso, pois, para ele, a Filosofia é o único caminho capaz de conduzir o homem, do mundo das sombras e aparências, para o mundo das ideias e da realidade”<sup>12</sup>.

## 2 DESENVOLVIMENTO

Dentro do direito romano, os Princípios Gerais do Direito, colmatados no cerne deste direito clássico, através de brocardos jurídicos, quais sejam: *Honestae vivere*<sup>13</sup>, *Suum cuique tribuere*<sup>14</sup> e *Alterum non laedere*<sup>15</sup>, estão, diretamente, atrelados ao Princípio da Moralidade “Pública”<sup>16</sup>, não se perdendo de vista que, a visão a ser imprimida, tanto pelo legislador, como pelo intérprete do direito, está atrelada a uma concepção epistemológica<sup>17</sup> e axiológica<sup>18</sup>, pois, conforme lição de Pedro Lenza<sup>19</sup>,

---

<sup>12</sup> ZANLORENZI, Ivo. op. cit. p. 24.

<sup>13</sup> Viver honestamente.

<sup>14</sup> Dar a cada um o que é seu.

<sup>15</sup> Não lesar a outrem.

<sup>16</sup> Cujo termo foi capitaneado dos ensinamentos trazidos por Marçal Justen Filho, em obra já citada neste trabalho.

<sup>17</sup> Da extensão do conhecimento a ser aferido em cada situação.

<sup>18</sup> Da observância dos valores apurados na análise dos comandos legais em jogo.

<sup>19</sup> LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*, 14ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2010,

**Personalidade Acadêmica Homenageada:****André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

---

citando Canotilho<sup>20</sup>, *in verbis*:

**Princípio da concordância prática ou harmonização** Partindo da ideia de unidade da Constituição, os bens jurídicos constitucionalizados deverão coexistir de forma harmônica na hipótese de eventual conflito ou concorrência entre eles, buscando, assim, evitar o sacrifício (total) de um princípio em relação ao outro em choque. O fundamento da ideia de concordância decorre da inexistência de hierarquia entre os princípios. Nas palavras de Canotilho, 'o campo de eleição do princípio da concordância prática tem sido até agora o dos direitos fundamentais (colisão entre direitos fundamentais ou entre direitos fundamentais e bens jurídicos constitucionalmente protegidos). Subjacente a este princípio está a ideia do igual valor dos bens constitucionais (e não uma diferença de hierarquia) que impede, como solução, o sacrifício de uns em relação aos outros, e impõe o estabelecimento de limites e condicionamentos recíprocos de forma a conseguir uma harmonização ou concordância prática entre estes bens'. **Princípio da interpretação conforme a Constituição** Diante de normas plurissignificativas ou polissêmicas (que possuem mais de uma interpretação), deve-se preferir a exegese que mais se aproxime da Constituição e, portanto, não seja contrária ao texto constitucional, daí surgirem várias dimensões a serem consideradas, seja pela doutrina, seja pela jurisprudência: **PREVALÊNCIA DA CONSTITUIÇÃO**: deve-se preferir a interpretação não contrária à Constituição; **CONSERVAÇÃO DE NORMAS**: percebendo o intérprete que uma lei pode ser interpretada em conformidade com a Constituição, ele deve assim aplicá-la para evitar a sua não continuidade; **EXCLUSÃO DA INTERPRETAÇÃO CONTRA LEGEM**: o intérprete não pode contrariar o texto literal e o sentido da norma para obter a sua concordância com a Constituição; **ESPAÇO DE INTERPRETAÇÃO**: só se admite a interpretação conforme a Constituição se existir um espaço de decisão e, dentre as várias que se chegar, deverá ser aplicada aquela em conformidade com a Constituição; **REJEIÇÃO OU NÃO APLICAÇÃO DE NORMAS INCONSTITUCIONAIS**: uma vez realizada a interpretação da norma, pelos vários métodos, se o juiz chegar a um resultado contrário à Constituição, em realidade, deverá declarar a inconstitucionalidade da norma, proibindo a sua correção contra a Constituição; **O INTÉRPRETE NÃO PODE ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO**: não se aceita a interpretação conforme a Constituição quando, pelo processo de hermenêutica, se obtiver uma regra nova e distinta daquela objetivada pelo legislador e com ela contraditória, em seu sentido literal ou objetivo. Deve-se, portanto, afastar qualquer interpretação em contradição com os objetivos pretendidos pelo legislador.

Sabemos que a unidade, do sistema jurídico, tem por base de ordenamento uma norma fundamental, qual seja, uma unidade sistemática, onde o sistema é entendido como uma totalidade ordenada, ou seja, conjunto de entes dentre os quais existe uma certa ordem, numa relação não só com o todo, mas de coerência, entre

---

páginas 136-137.

<sup>20</sup> J.J.G.Canotilho, *Direito Constitucional e teoria da Constituição*, 6ª edição, páginas 227-229.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:****André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

---

eles, conforme lição de Norberto Bobbio, em sua Teoria do Ordenamento Jurídico, Tradução Ari Marcelo Solon, Editora Edipro, 2ª edição, 2017, *in verbis*:

Acolhemos aqui a teoria da construção escalonada do ordenamento jurídico, elaborada por Kelsen. Essa teoria se presta a dar uma explicação sobre a unidade de um ordenamento jurídico complexo. O núcleo dessa teoria é que *as normas de um ordenamento não estão todas num mesmo plano*. Há normas superiores e normas inferiores. As normas inferiores dependem das superiores. Subindo das normas inferiores até aquelas que se encontram mais acima, chega-se enfim a uma norma suprema, que não depende de nenhuma outra norma superior, e sobre a qual repousa a unidade do ordenamento. Essa norma suprema é a norma fundamental. Todo o ordenamento possui uma *norma fundamental*. É essa norma fundamental que dá unidade a todas as outras normas; isto é, faz das normas esparsas e de variada proveniência um todo unitário, que se pode chamar, a justo título, de 'ordenamento'. A norma fundamental é o termo unificador das normas que compõem o ordenamento jurídico. Sem uma norma fundamental, as normas, das quais falamos até agora, constituiriam um acúmulo de normas, não um ordenamento. Em outras palavras, conquanto sejam numerosas as fontes do direito em um ordenamento complexo, esse ordenamento constitui uma unidade pelo fato de que, direta ou indiretamente, com desvios mais ou menos tortuosos, todas as fontes do direito podem ser deduzidas de uma única norma.<sup>21</sup>

Dessume-se que, a questão dos impostos, é muito antiga e cheia de controvérsias, não só por envolver questões de sua instituição, e cobrança, mas, por necessitar de uma análise quanto a sua aplicação, e gerenciamento, dentro de uma sociedade tão complexa como é a nossa, pois, conforme advertiu Ronald Dworkin<sup>22</sup>:

Uma teoria geral do direito deve ser ao mesmo tempo normativa e conceitual. Sua parte normativa deve examinar uma variedade de temas, indicados na relação que segue. Ela deve conter uma teoria da legislação, da decisão judicial e da observância da lei. Essas três teorias tratam das questões normativas do direito, a partir da perspectiva de um legislador, de um juiz e de um cidadão comum. A teoria da legislação deve conter uma teoria da legitimidade que descreva as circunstâncias nas quais um indivíduo ou um grupo particular está autorizado a fazer leis, e uma teoria da justiça legislativa, que descreve o tipo de leis que estão autorizados ou obrigados a fazer. Do mesmo modo, a teoria da decisão judicial deve ser complexa: deve conter uma teoria da controvérsia, que estabeleça os padrões que os juízes devem utilizar para decidir os casos jurídicos difíceis, e uma teoria da jurisdição, que explique por que e quando os juízes - e não outros grupos ou instituições -

---

<sup>21</sup>BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*, Tradução Ari Marcelo Solon, Editora Edipro, 2ª edição, 2017, páginas 58/59.

<sup>22</sup>DWORIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*, Tradução Nelson Boeira, Martins Fontes, São Paulo, 2002, Introdução, VIII e IX.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:****André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

---

devem tomar as decisões exigidas pela teoria da controvérsia. A teoria da observância da lei deve discutir e distinguir dois papéis. Deve conter uma teoria do respeito à lei, que discuta a natureza e os limites do dever do cidadão de obedecer à lei, tal como esta se apresenta nas diferentes formas do Estado e em diferentes circunstâncias, bem como uma teoria da execução da lei que identifique os objetivos da aplicação e da punição e descreva como os representantes públicos devem reagir às diferentes categorias de crimes e infrações. Uma teoria geral do direito incluirá assuntos que não pertencem a nenhuma dessas categorias, e um tópico que pertencer a uma poderá igualmente pertencer a outras. A questão politicamente sensível do constitucionalismo, por exemplo, diz respeito à teoria da legitimidade. Por que os representantes eleitos da maioria não deveriam estar habilitados, em qualquer circunstância, a sancionar leis que lhes parecessem equânimes e eficientes?

Nesta análise, há de se destacar que, a regra de direito, imposta aos governantes, é a mesma regra imposta aos governados, tanto no caso do direito público, como do direito privado, consoante escólio de Léon Duguit, em seus *Fundamentos do Direito*, Tradução Márcio Pugliesi, 3ª edição, São Paulo, Editora Martin Claret, 2009, nestes termos:

A regra de direito imposta aos governantes é a mesma para os governados. Nas relações dos governantes com os governados, e nas relações recíprocas entre governados, só pode haver uma regra de direito, que é sempre a mesma: cooperar na solidariedade social. O direito público e o direito privado têm, portanto, igual fundamento.<sup>23</sup>

Não podemos nos iludir que a análise do assunto, não só envolve uma questão retórica, mas, também, uma certa dialética, que conforme ensinança de Arthur Schopenhauer, em sua obra *A arte de ter razão, 38 estratégias*, Tradução de Milton Camargo Mota, Rio de Janeiro, Editora Vozes, 2017, seria a seguinte:

Meu ponto de vista, portanto, é que a dialética deve ser separada da lógica mais nitidamente do que fez Aristóteles, deixando para a lógica a verdade objetiva, na medida em que ela é formal e restringindo a dialética a ter razão; mas não seria necessário separar a dialética da sofística e da erística como fez Aristóteles, pois essa diferença repousa na verdade objetiva material, sobre a qual não podemos ter clara certeza de antemão. Em vez disso, somos forçados a dizer com Pôncio Pilatos: o que é a verdade? - pois *veritas est in puteo [A verdade está nas profundidades]: máxima de Demócrito (Diógenes Laércio, IX,72)*. É fácil dizer que, numa discussão, não devemos buscar

---

<sup>23</sup> DUGUIT, Léon. *Fundamentos do Direito*, Tradução Márcio Pugliesi, 3ª edição, São Paulo, Editora Martin Claret, 2009, 3ª reimpressão, 2015, página 106.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**

**André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

senão a promoção da verdade, só que ainda não sabemos onde ela se encontra; somos extraviados pelos argumentos do adversário e pelos nossos próprios. De resto, *re intellecta, ira verbis simas faciles [Entendido bem o assunto, sejamos claros nas palavras]*.<sup>24</sup>

Na mesma proporção, devemos ter uma visão ética, da situação da questão dos tributos, pois conforme doutrina de Adolfo Sánchez Vázquez, em sua obra *Ética*, Tradução de João Dell'Anna, 30ª edição, Civilização Brasileira, Rio de Janeiro, 2008, página 188, nos ensina que:

De acordo com o tipo das relações sociais dominantes, cada época imprime a sua própria marca na consciência moral, visto que mudam os princípios e as normas morais e muda também o tipo de relações entre o indivíduo e a comunidade.

No arcabouço jurídico da Constituição Federal<sup>25</sup>, encontramos um elenco de princípios gerais, que dá consistência no campo do direito tributário, conforme lição de Luiz Gonzaga Medeiros Bezerra<sup>26</sup>, ao abordar a questão do panorama dos princípios constitucionais tributários na Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

**Princípios expressos**<sup>27</sup>: princípio de legalidade tributária (art. 150, I);

<sup>24</sup> SCHOPENHAUER, Arthur. *A arte de ter razão, 38 estratégias*, Tradução de Milton Camargo Mota, Rio de Janeiro, Editora Vozes, 2017, Notas, página 57.

<sup>25</sup> Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 1988.

<sup>26</sup> BEZERRA, Luis Gonzaga Medeiros. *Os princípios racionais legais constitucionais sobre a tributação como candelabros do direito e as limitações ao poder de tributar, Juris Rationis, Ano 5, n. 1 - out. 2011/mar. 2012, página 40.*

<sup>27</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:(...)§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**

**André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

princípio da igualdade tributária (art. 150, II); princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º). Princípio da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, a); princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, b); princípio da carência tributária (art. 150, III, c) princípio da proibição de confisco (art. 150, IV); princípio da liberdade de tráfego (art. 150, V).

**Princípios decorrentes**<sup>28</sup>: princípio da universalidade (art. 153, § 2º, I); princípio da destinação pública dos tributos (art. 145); princípio da não surpresa (art. 5º, II, c/c o art. 150, I).

**Princípios vedatórios**<sup>29</sup>: princípio da uniformidade tributária (art. 151, I); princípios da limitação de rendas (art. 151, II); princípio do poder de isenção (art. 151, III); princípio da não diferenciação tributária (art. 152).

**Princípios específicos**<sup>30</sup>: princípio da progressividade (arts. 153, § 2º, I; 156,

rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>28</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:(...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

<sup>29</sup> Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes; III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

<sup>30</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**

**André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

§ 1º, 182, § 4º, II); princípio da não-cumulatividade do imposto (arts. 153, IV, § 3º, II; 155, II, § 2º, I); princípio da seletividade do imposto (art. 153, IV, e § 3º, I).

Muito embora, a pedra angular do Direito Tributário, esteja assentada no Princípio da Legalidade<sup>31</sup>, não podemos perder de vista o que está, expressamente, inscrito no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, *in verbis*:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência,,” (destacamos).

Conforme escólio de Marçal Justen Filho<sup>32</sup>:

A riqueza do princípio da moralidade pública reside na possibilidade de submeter a atuação do Poder Público não apenas a um controle relacionado ao texto estrito da norma legal. Mormente no âmbito de poderes 'discricionários', a validade do ato jurídico depende não só de titularidade da competência e de ausência de disciplina exaustiva no corpo da norma superior. O princípio da moralidade pública exige a compatibilidade entre a atuação estatal e o interesse coletivo. Não significa 'moralismo', no sentido de obediência rigorosa a padrões conservadores de conduta. Não importa repressão a opções pessoais de conduta – asseguradas, por seu turno, pela própria Constituição. Enfim, o princípio jurídico da moralidade pública não é um contraponto ao princípio da liberdade de ideias, de opiniões, de credo etc.

Também, não podemos olvidar dos ensinamentos de Klaus Tipke<sup>33</sup> que, numa abordagem original, nos ensina:

Puesto que el concepto valorativo de la Justicia es el concepto más fundamental y abstracto del Derecho, surge con especial fuerza la tentación de dotarlo de contenido mediante retóricas enganosas o frases vacías, o mediante fórmulas que apenas añaden nada al mero concepto de Justicia.

função da essencialidade do produto;

<sup>31</sup> Dispõe o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

<sup>32</sup> Revista de Direito Tributário, nº 67, IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Malheiros Editores, 2011, página 79.

<sup>33</sup> MORAL TRIBUTARIA DEL ESTADO Y DE LOS CONTRIBUYENTES (Besteuernmgs-moral und Steuermoral) Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A. Madrid, 2002, Barcelona, página 28.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**

**André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

*Justitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi* es la fórmula que se atribuye al jurista romano Domitius ULPIANO. Pero, ¿cuál es el "suum"? También coinciden los filósofos, juristas y economistas en que los impuestos deben recaudarse con justicia; ahora bien, las mayores discrepancias de parecer pueden surgir según se profundiza en los detalles en relación a un principio justo que sea válido para todos los impuestos<sup>34</sup>.

Na mesma linha, nos socorremos dos ensinamentos de Demetrius Nichele Macei, em seu artigo intitulado *Tributação, Moralidade e Sustentabilidade*, publicado no I Congresso Internacional de Direito, Democracia e Inclusão, *Universitas e Direito, 2012*, que traz a seguinte lição:

No Brasil, vez que adotado o chamado princípio da Capacidade Contributiva, aquele que revela mais riqueza deve contribuir mais para com o Estado e aquele com menos capacidade econômica, por outro lado, contribui menos ou até deixa de contribuir com o pagamento de alguns tributos. Tal capacidade contributiva visa atender, em primeiro plano, o Princípio Constitucional de Igualdade Tributária, decorrente do Princípio da Igualdade geral, consistente em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de sua desigualdade. Esta 'medida da desigualdade', em termos tributários, é justamente a Capacidade Contributiva. A única forma admitida pela Constituição para que o legislador discrimine uma pessoa de outra, ao cobrar tributos, é de acordo com a capacidade econômica de cada um.<sup>35</sup>

Partindo de tais ensinamentos, não podemos deixar de lembrar que não só o Estado tem deveres perante a sociedade, como também, os contribuintes, que devem zelar pelo cumprimento de suas obrigações, no âmbito fiscal e tributário, sem descuidar da observância recíproca de direitos e deveres que devem ser arcados, de forma proporcional, entre o Estado e o contribuinte.

Ao estarmos inseridos, num contexto do chamado "Mundo Globalizado"<sup>36</sup>, não

<sup>34</sup> Tradução nossa: Posto que o conceito valorativo de justiça é o conceito mais fundamental e abstrato do Direito, surge com especial força a tentação de dotá-lo de conteúdo mediante retóricas enganosas ou frases vazias, ou mediante fórmulas que apenas elevem um nada ao mero conceito de justiça. A justiça é a vontade constante e perpétua de, dar a cada um o que é seu, cuja fórmula é atribuída ao jurisconsulto romano Domitius ULPIANO. Porém, o que é dar a cada um? Também concordam, os filósofos, juristas e economistas, que os impostos devem elevar-se com justiça; agora bem, as maiores discrepâncias de opinião podem surgir segundo se aprofundam os detalhes em relação a um princípio justo que seja válido para todos os impostos.

<sup>35</sup> Anais do *Universitas e Direito 2012, PUCPR, I Congresso Internacional de Direito e Democracia*, artigo intitulado *Tributação, Moralidade e Sustentabilidade*, página 68.

<sup>36</sup> Imprescindível, para analisar a questão da globalização, a leitura de Milton Santos (*in* SANTOS, Milton. *Por uma outra globalização. Do pensamento único à consciência universal*, Editora Record, São

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**

**André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

seria lógico, deixarmos de observar, que o tema da sustentabilidade, não pode estar restrito, apenas, ao conceito de meio ambiente, mas, também, estaria abarcado para a questão do tributo.

Partindo da premissa de que a questão tributária, no seu sentido mais amplo, envolve o equilíbrio que deve haver, entre o dever do contribuinte, em pagar os seus impostos, e a obrigação, do Estado arrecadador, em aplicá-los de forma correta, não seria coerente deixarmos de nos referir a uma política fiscal justa e equilibrada, onde o Estado, deverá arrecadar, mediante impostos justos, atendendo a capacidade contributiva e a isonomia entre os contribuintes.

Nesta relação contribuinte/fisco, podemos exemplificar dois casos, envolvendo o recolhimento de impostos, que seria o caso do contrabando (ou descaminho) onde não há o devido recolhimento de imposto; ou o caso do falso médico, que também deveria recolher o ISSQN, em cuja, ambas as situações, o fisco deveria promover a cobrança dos impostos devidos, pois mesmo no caso de atos ilícitos, o fisco deverá extirpar a situação da ilicitude, para que seja verificada em seara própria, promovendo a tributação da renda, pois num sentido da moral considerada dentro do Direito, não seria justo cobrar o tributo de quem age na legalidade e dispensar o malfeitor<sup>37</sup>.

Ao analisar a questão dos deveres do Fisco, sob uma ótica bem peculiar, Marco Aurélio Greco<sup>38</sup>, aponta três deveres que deveriam ser assumidos pelo ente fiscal, que seriam:

Sem prejuízo de outras abordagens e aspectos que possam ser relevantes, entendo que o Fisco, nestes casos, está investido de deveres de três ordens distintas, mas que apontam na mesma direção: a) **Dever jurídico** decorrente da **legalidade** da ação administrativa; b) **Dever moral** decorrente do **princípio da moralidade** juridicizado no artigo 37, caput da CF/88; e c) **Dever** ligado ao atingimento dos objetivos de sua função à luz da exigência da **eficiência administrativa (destacamos)**.

Paulo, 2006).

<sup>37</sup> Vide artigo 118 do Código Tributário Nacional ao dispor: Artigo 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

<sup>38</sup> Num artigo sugestivo intitulado: *Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária.*

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**

**André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

Quando nos referimos a um “imposto único”, ou melhor, um “imposto justo”, o fazemos no sentido de tentar aliviar a carga tributária, que se mostra excessiva, dentro do sistema tributário brasileiro.

Devemos, pois, procurar estabelecer uma carga tributária, partindo de um sistema de um imposto politicamente sustentável, ou seja, equilibrado, e dentro dos parâmetros legais, onde sejam observados os princípios regentes de nosso ordenamento jurídico<sup>39</sup>.

Aqueles que professam, *a priori*, inconstitucionalidade das normas sociais, sob o argumento de que o dever de garantir os direitos sociais é do Estado, e que, a única obrigação do particular, seria o pagamento de tributos, é incompatível com a ordem de valores do nosso texto constitucional.

Para haver esse equilíbrio, o Estado, deverá promover políticas públicas, voltadas à diminuição das desigualdades sociais, com a efetiva participação de toda a sociedade.

O artigo 225, da Constituição da República Federativa do Brasil<sup>40</sup>, ao priorizar a todos: **“o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”**; pode ser interpretado, não só no âmbito do meio ambiente, mas na questão do crescimento econômico, e, por via de consequência, da questão tributária, notadamente, na incidência de um tributo justo e equilibrado.

Referido artigo de lei, trata-se de norma programática, ou seja, uma norma legal que impõe uma  **tarefa**, não só ao Estado, mas, para toda a sociedade.

Em sua obra “Limites do Crescimento. A atualização de 30 anos”, MEADOWS (e outros)<sup>41</sup>, nos ensina que, para que haja um desenvolvimento sustentável, são

<sup>39</sup> Princípio da Legalidade, Princípio da Capacidade Contributiva, Princípio da Igualdade, Princípio da Anterioridade, e etc.

<sup>40</sup> Capítulo VI – DO MEIO AMBIENTE - Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. ([http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm))

<sup>41</sup> Limites do Crescimento. A atualização de 30 anos. MEADOWS, Donella H. MEADOWS, Dennis L.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**

**André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

necessários: **1º)** Sistema político com participação de todos no processo decisório; **2º)** Sistema econômico capaz de gerar produção constante, confiável e sustentável; **3º)** Sistema social que seja capaz de conter tensões geradas por um desenvolvimento e; **4º)** Um sistema internacional que permita trocas comerciais e tecnológicas de forma mais justa.

Destarte, o princípio da moralidade, inscrito em nosso texto legal<sup>42</sup>, estaria colmatado com os Princípios Gerais do Direito, com raízes no direito romano, onde, sob o influxo de tais ideias, o juiz, ao aplicar qualquer norma infraconstitucional, deverá ter em mente os valores constitucionais que, têm no sistema dos direitos fundamentais, seu eixo central, e no princípio da dignidade da pessoa humana, o seu vértice<sup>43</sup>.

Ao mesmo tempo, ao analisar a questão, pertinente aos conceitos estritamente jurídicos, do princípio da moralidade, em uma abordagem do direito público tributário, não poderíamos deixar de lado a denominada *Teoria Tridimensional do Direito*, idealizada por Miguel Reale<sup>44</sup>, podendo ser esquematizada da seguinte forma<sup>45</sup>:

**Fato, valor e norma**

- Haverá, sempre e necessariamente:
- UM FATO SUBJACENTE ( econômico, geográfico, demográfico, de ordem técnica, etc.)
- UM VALOR que confere determinada significação a esse fato.
- UMA REGRA OU NORMA, que, integrando o fato ao valor, representa a sua relação ou medida.
- TAIS ELEMENTOS: FATO – VALOR – NORMA, não existem separados um do outro. ELES COEXISTEM NUMA UNIDADE CONCRETA.



**Teoria Tridimensional do Direito**

- Criada por Miguel Reale, a teoria tridimensional do Direito preza pela compreensão do Direito como Norma, Valor e Fato Social.

“O Direito é sempre fato, valor e norma, para quem quer que o estude, havendo apenas variação no ângulo ou prisma de pesquisa. A diferença é, pois, de ordem metodológica, segundo o alvo que se tenha em vista atingir.” Reale, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito - situação atual*. São Paulo: Saraiva, 1994. 5.ª ed., p. 120

RANDERS, Jorgen e BEHRENS III. William W, Qualitymark, Rio de Janeiro, 2007.

<sup>42</sup>No artigo 37, *caput*, da Constituição Federal.

<sup>43</sup>Conforme escólio de Daniel Sarmento. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*, 2ª edição, Rio de Janeiro, Editora Lumen Juris, 2008.

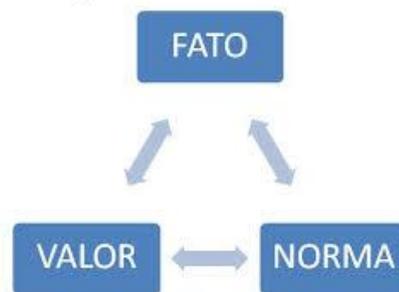
<sup>44</sup>REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*, São Paulo, Saraiva, 5ª. Edição, 1994.

<sup>45</sup> [https://www.google.com/search?tbm=isch&q=fato+valor+e+norma&sa=X&ved=0ahUKEwIU\\_Ntj8Z7IAhXcH7kGHSbcAmsQrNwCCEIoAw&biw=1920&bih=969&dpr=1](https://www.google.com/search?tbm=isch&q=fato+valor+e+norma&sa=X&ved=0ahUKEwIU_Ntj8Z7IAhXcH7kGHSbcAmsQrNwCCEIoAw&biw=1920&bih=969&dpr=1)

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**

**André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

Ciência do direito	Fato – valor – norma	Visa-se atingir a norma, para interpretá-la e aplicá-la, através de um valor criado por um fato social.
Sociologia do direito	Norma – valor – Fato	O objetivo é o fato. O sociólogo quer conhecer o direito como fato social, fato jurídico, não se compreende sem referir-se a uma norma e ao valor que se visa realizar.
Filosofia do direito	Fato – norma – valor	Do fato à norma, culminando no valor, que é sempre uma modalidade do valor do justo.



A importância de se avaliar uma situação jurídica, não somente do ponto de vista legal, ou seja, estritamente da lei, deve extrapolar o campo normativo, incidindo sobre as questões filosóficas, sociológicas, e devem ser inseridas na contextualização histórica do momento, sem descurar o aspecto legal.

Esta ampla visão, onde temos a ciência do Direito, a Sociologia, a Filosofia e a própria História, além de outros ramos das ciências humanas, não podem deixar de incidir, dentro de um olhar mais abrangente do Direito, mormente, nas relações que envolvem o contribuinte com o Estado, ou seja, do Direito Público Tributário<sup>46</sup>.

A partir de tais premissas, podemos enfrentar a questão atinente ao princípio da moralidade, diretamente, inserido no campo do direito tributário, pois conforme assevera Amartya Sen<sup>47</sup>:

Euclides supostamente teria dito a Ptolomeu: “Não existe ‘estrada régia’ para a geometria”, Também não está claro se existe alguma estrada régia para a avaliação de políticas econômicas e sociais. Diversas considerações que requerem atenção estão envolvidas, e as avaliações têm de ser feitas com sensibilidade para com essas preocupações. Boa parte do debate sobre as abordagens alternativas da avaliação relaciona-se às prioridades na hora de decidir o que deve estar no centro de nossa consideração normativa. Procuramos demonstrar aqui que as prioridades que são aceitas, muitas vezes implicitamente, nas diferentes abordagens da ética, economia do bem-estar e filosofia política, podem ser evidenciadas e analisadas identificando-se as informações que servem de base para os juízos avaliatórios nas respectivas abordagens.

<sup>46</sup>O Direito Tributário faz parte do ramo do Direito Público e como tal deve ser encarado.

<sup>47</sup>SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade*, tradução Laura Teixeira Motta, revisão técnica Ricardo Doniselli Mendes, São Paulo, 6ª reimpressão, Companhia da Letras, 2007, página 106.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:****André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

---

### 3 CONCLUSÃO

Com o advento do Estado de Bem-Estar Social, passou-se a entender que a garantia das condições básicas de vida não era uma questão de caridade, mas, sim, de Direito, onde, em linhas gerais, a ideia de contribuição devida, mediante o pagamento de tributos ao Estado, encontraria neste um dever primário, de garantir os direitos sociais, e um dever secundário, da sociedade, de assegurar tais direitos, despontando a ideia de solidariedade, com a construção de uma sociedade voltada aos interesses de todos.

Na teoria da ação comunicativa, Jurgen Habermas<sup>48</sup>, ao abordar o tema da razão dialógica<sup>49</sup>, cujo diálogo só se consegue com o aperfeiçoamento da democracia, propondo uma filosofia da linguagem, onde tanto o Estado, como o cidadão, deverão procurar resolver seus impasses, na questão tributária, mediante mecanismos de participação popular, nos traz lições valiosas, nestes termos:

Durkheim esforça-se em traduzir a autonomia kantiana, que fundamenta a ligação a ordens supra- pessoais sobre o discernimento pessoal, o que a transforma em algo mais do que simples liberdade de escolha. Exige-se uma relação simétrica entre a autoridade moral de normas vigentes e o autocontrole ancorado nas estruturas da personalidade. Segundo Parsons, os valores internalizados devem corresponder a valores institucionalizados. Ou seja: os destinatários da norma somente estarão motivados suficientemente para a obediência, quando tiverem internalizado os valores incorporados nas normas. É verdade que a internalização, que cria uma base motivacional para as orientações axiológicas dos atores, costuma ser um processo onde não falta a repressão, porém este processo resulta numa autoridade da consciência que traz consigo a consciência de autonomia. Nessa consciência, o peculiar caráter obrigatório de ordens sociais 'vigentes' pode encontrar um destinatário que se deixa 'obrigar' voluntariamente.

Por outro lado, não podemos desprezar, as relações de poder, preconizadas por Michel Foucault<sup>50</sup>, na sua microfísica de poder, onde apresenta uma nova

---

<sup>48</sup>HABERMAS, Jurgen. ***Direito e democracia. Entre facticidade e validade.*** Tradução: Flávio Beno Siebeneicheler, Rio de Janeiro, Tempo Brasileiro, 1997, página 95.

<sup>49</sup> Com o uso da linguagem como meio de conseguir um consenso, numa verdade intersubjetiva, que deve surgir como a não contradição, a clareza de argumentação e a falta de constrangimento de ordem social.

<sup>50</sup>O objetivo de Foucault, como filósofo, foi o de colocar à mostra estruturas veladas de poder, tendo por inspiração Nietzsche. Tanto quanto esse filósofo, Foucault afirmou a relação entre saber e poder.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**

**André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

organização do poder, dentro das sociedades modernas, onde o poder se fragmenta em micropoderes, muito embora, haja o macropoder concentrado no Estado, nada impedindo, a dispersão desses micropoderes, dentro do seio social nas suas mais diversas instituições, como sói acontecer nas relações entre o Fisco e o contribuinte<sup>51</sup>.

Por derradeiro, não podemos deixar de lado os ensinamentos de Immanuel Kant, em sua *Metafísica dos Costumes*, que ao abordar o tema da doutrina dos elementos da ética, nos traz valiosa lição:

O comando é 'conhece (perscruta, sonda) a ti mesmo' não tem em termos de tua perfeição natural (tua aptidão ou inaptidão para todas as espécies de fins discricionários ou mesmo comandados), mas, ao contrário, em termos de tua perfeição moral em relação ao teu dever, isto é, conhece teu coração – se é bom ou mau, se a fonte de tuas ações é pura ou impura, e o que pode ser imputado a ti como pertencente originalmente à *substância* de um ser humano ou como derivado (adquirido ou desenvolvido) e pertencente à tua *condição* moral. O conhecimento moral de si mesmo, que procura penetrar as profundezas (o abismo) do próprio coração, cuja sondagem é sumamente difícil, é o começo de toda sabedoria humana, pois no caso de um ser humano, a sabedoria suprema, que consiste na harmonia da vontade de um ser humano com o propósito final desta, requer do ser humano primeiramente que remova o obstáculo interior (uma vontade má efetivamente nele presente) e, em seguida, desenvolver a predisposição original para uma boa vontade dentro dele, que jamais pode ser perdida. (Somente a descida ao inferno do autoconhecimento é capaz de pavimentar o caminho para a divinização).<sup>52</sup>

Ao nos referirmos, a questão dos tributos, e a relação entre o Estado (na qualidade de Fisco) e do cidadão (na qualidade de contribuinte), não podemos olvidar que a solidariedade, invoca um espaço de diálogo, cooperação e colaboração, entre as pessoas e o próprio Estado, onde, embora cada um componha sua individualidade, estaríamos todos juntos, irmanados por um destino comum, fazendo sentido a máxima de que: **“a injustiça em qualquer lugar é uma ameaça para a justiça em todos os**

Em suas palavras: 'vivemos em uma sociedade que em grande parte marcha 'ao compasso da verdade' – ou seja, que produz e faz circular discursos que funcionam como verdade, que passam por tal e que detêm, por esse motivo, poderes específicos.” (COTRIM, Gilberto. *Fundamentos da Filosofia, História e grandes temas*, Editora Saraiva, São Paulo, 2006, página 212).

<sup>51</sup>Destacamos a palavra Fisco, em letra maiúscula, e a palavra contribuinte, em letra minúscula, para destacar a diferença na relação de poder entre ambos.

<sup>52</sup>KANT, Immanuel. *A Metafísica dos Costumes Contendo A Doutrina do Direito e a Doutrina da Virtude*, Tradução Edson Bini, Editora Edipro, São Paulo, 1ª edição, 2003, página 283.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:****André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

---

lugares.”<sup>53</sup>

Em suma, para atingir um imposto justo, com redução da carga tributária, à níveis equilibrados e sustentáveis, devemos desenvolver uma consciência que deve ser empreendida com um espírito de parceria global, onde as pessoas se vejam como parte de uma sociedade global integrada, amando a ideia de deixar, para as futuras gerações, um sistema tributário justo, atendendo, inclusive, aos ditames constitucionais, para a construção de uma sociedade, **livre, justa e solidária**<sup>54</sup>.

**REFERÊNCIAS**

**A BÍBLIA.** Tradução Almeida Atualizada. Disponível em: <<https://www.bibliaonline.com.br/acf/mt/22>> Acesso em: 05 nov. 2019.

ARISTÓTELES, **Ética a Nicômaco, Livro II.**

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS, **NBR 6023:** informação e documentação: referências – elaboração. Rio de Janeiro, 2000.

BEZERRA, Luis Gonzaga Medeiros. **Os princípios racionais legais constitucionais sobre a tributação como candelabros do direito e as limitações ao poder de tributar**, *Juris Rationis*, Ano 5, n. 1 - out. 2011/mar. 2012.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**, Tradução Ari Marcelo Solon, Editora Edipro, 2ª edição, 2017.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**, 6ª edição, Coimbra, Almedina, 1996.

CHALITA, Gabriel Benedito Issaac; WILSON, L. E. V. Y. Democracia, cooperação e cidadania. **Revista Jurídica - UNICURITIBA**, v. 4, n. 57, p. 422-441, 2019.

COTRIM, Gilberto. **Fundamentos da Filosofia, História e grandes temas**, Editora Saraiva, 16ª edição, São Paulo, 2006.

DUGUIT, Léon. **Fundamentos do Direito**, Tradução Márcio Pugliesi, 3ª edição, São Paulo, Editora Martin Claret, 2009, 3ª reimpressão, 2015.

---

<sup>53</sup>Frase do pacifista e pastor americano Martin Luther King que, em função de seu ativismo pelos direitos humanos, culminou por ser assassinado.

<sup>54</sup> O artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal, delimita que: “**Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária.**”

**Personalidade Acadêmica Homenageada:****André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

---

DWORIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**, Tradução Nelson Boeira, Martins Fontes, São Paulo, 2002.

FEITOSA, Enoque. Cidadania, Constituição e Desenvolvimento: a tensão, no direito, entre promessas formais e as demandas por concretização. **Revista jurídica - UNICURITIBA**, v. 4, n. 45, p. 24-39, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. **Devolução ex officio de tributo indevido**: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. Dropbox.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**. Entre facticidade e validade. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler, Rio de Janeiro, Tempo Brasileiro, 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. Revista de Direito Tributário, nº 67, **IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário**, Malheiros Editores, 2011.

LEITE, Eduardo de Oliveira, **A Monografia Jurídica**, Porto Alegre, 2ª edição, Sérgio Antônio Fabris Editores, 1987.

KANT, Immanuel. **A Metafísica dos Costumes Contendo A Doutrina do Direito e a Doutrina da Virtude**, Tradução Edson Bini, Editora Edipro, São Paulo, 1ª edição, 2003.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**, 14ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2010.

MACEI, Demetrius Nichele. **Em seu artigo intitulado**: Tributação, Moralidade e Sustentabilidade, publicado no I Congresso Internacional de Direito, Democracia e Inclusão, *Universitas e Direito*, 2012.

MEADOWS, Donella. H. MEADOWS, Dennis L. RANDERS, Jorgen e BEHRENS III. William W, Limites do Crescimento. A atualização de 30 anos, **Qualitymark**, Rio de Janeiro, 2007.

REALE, Miguel. **Teoria Tridimensional do Direito**, São Paulo, Saraiva, 5ª. Edição, 1994. Disponível em: <[https://www.google.com/search?tbm=isch&q=fato+valor+e+norma&sa=X&ved=0ahUKewiu\\_NTj8Z7IAhXcH7kGHSbcAmsQrNwCCEIoAw&biw=1920&bih=969&dpr=1](https://www.google.com/search?tbm=isch&q=fato+valor+e+norma&sa=X&ved=0ahUKewiu_NTj8Z7IAhXcH7kGHSbcAmsQrNwCCEIoAw&biw=1920&bih=969&dpr=1)> Acesso em: 05 nov. 2109.

SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**, 2ª edição, Rio de Janeiro, Editora Lumen Juris, 2008.

SANTOS, Milton. **Por uma outra globalização**. Do pensamento único à consciência universal, Editora Record, São Paulo, 2006.

**Personalidade Acadêmica Homenageada:**

**André Meira** (Presidente do ISM – Instituto Silvio Meira)

---

SCHOPENHAUER, Arthur. **A arte de ter razão**, 38 estratégias, Tradução de Milton Camargo Mota, Rio de Janeiro, Editora Vozes, 2017.

SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**, tradução Laura Teixeira Motta, revisão técnica Ricardo Doniselli Mendes, São Paulo, 6ª reimpressão, Companhia da Letras, 2007.

TIPKE, Klaus. **MORAL TRIBUTARIA DEL ESTADO Y DE LOS CONTRIBUYENTES (Besteuerungsmoral und Steuermoral)**, Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A. Madrid, 2002, Barcelona.

VÂZQUEZ, Adolfo Sánchez. **Ética**, Tradução de João Dell'Anna, 30ª edição, Civilização Brasileira, Rio de Janeiro, 2008

ZANLORENZI, Ivo. **Lições de Filosofia**, 2ª edição, Curitiba, Editora Gráfica Vicentina, 1982.

\_\_\_\_\_. **Subsídios de Filosofia**, 1ª edição, Curitiba, Editora Imprensa Universitária, 1979.