



## ALGUNS APONTAMENTOS ACERCA DA IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO REPUBLICANO E DA MORALIDADE TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

*Ianaié Simonelli da Silva<sup>1</sup>*

*Patrícia Tavares Ferreira Kaufmann<sup>2</sup>*

### RESUMO

O presente artigo tem a finalidade de trazer alguns apontamentos acerca da importância do princípio republicano e da moralidade tributária no estado democrático de direito, sendo que a moralidade vem ao encontro ao Direito como uma importante questão a ser observada. O princípio da moralidade foi incorporado à estrutura estatal a partir da Constituição Federal de 1988 e rege as ações da Administração Pública, bem como o sistema tributário, uma vez que é parte integrante das ações do Estado. Para a abordagem do tema será elaborada uma pesquisa bibliográfica acerca do assunto.

**PALAVRAS CHAVE:** Princípio Republicano, moralidade tributária e Estado democrático de Direito

### 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O presente artigo tem a finalidade de trazer alguns apontamentos acerca da importância do princípio republicano e da moralidade tributária no estado democrático de direito, sendo que a moralidade é um ponto importante do Direito a ser observada.

Para a construção dessa abordagem, no primeiro tópico, se discorrerá sobre os princípios constitucionais no âmbito da administração pública e sua importância na CF/88, fazendo uma breve abordagem sobre aqueles dispostos no artigo 37 da Constituição.

---

<sup>1</sup> Advogada em Direito Administrativo, Mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC. E-mail: ianaie.simonelli@gmail.com

<sup>2</sup> Advogada tributarista, Mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC. E-mail: patyferr@gmail.com

Após, abordar-se-á o princípio republicano, enquanto princípio basilar e estruturante para os demais princípios constitucionais, utilizando como base da pesquisa, principalmente, Walber Moura Agra e Roque Antonio Carrazza.

Por fim, aborda-se a questão do princípio da moralidade administrativa evoluindo até a moralidade tributária, sob a doutrina de Klaus Tipke.

## **2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Inicialmente, importa fazer uma breve abordagem acerca dos princípios constitucionais que regem a administração pública, dispostos no artigo 37 da Constituição Federal, uma vez que o poder público deve satisfazer os princípios lá elencados, como instrumento de garantia do estado democrático de direito e das demais disposições constitucionais.

Quanto ao princípio da legalidade destaca-se que à Administração Pública apenas é permitido fazer o que a lei permite; no campo das relações entre particulares, sendo que o princípio aplicável é o da autonomia da vontade, permitindo-lhes fazer tudo o que a lei não proíbe.

Com relação ao princípio da impessoalidade, segundo José Afonso da Silva (1989, p. 562), baseado na lição de Gordillo que

[...] os atos e provimentos administrativos são imputáveis não ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade administrativa da Administração Pública, de sorte que ele é o autor institucional do ato. Ele é apenas o órgão que formalmente manifesta a vontade estatal.

O autor sobrepõe que, em consequência

[...] as realizações governamentais não são do funcionário ou autoridade, mas da entidade pública em nome de quem as produzira. A própria Constituição dá uma consequência expressa a essa regra, quando, no § 12 do artigo 37, proíbe que conste nome, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos em publicidade de atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos (AFONSO DA SILVA, 1989, p. 563).

Assim, os atos da administração pública devem sempre visar o interesse público, nunca priorizando benefício próprio ou de qualquer grupo específico.

Já quanto ao princípio da publicidade refere-se à determinação de que todos os atos administrativos devem ser públicos.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2011) explica que o princípio da eficiência, a despeito de parte da doutrina, como, por exemplo, atender redundante a inclusão deste princípio na Constituição, é fundamental que todos os atos administrativos sejam concretizados com o objetivo de serem eficientes. As ações da administração pública não podem possuir fins protelatórios, porém a burocracia que se nota na administração pública revela certo paradoxo.

De acordo com o estabelece a doutrina quanto ao princípio da moralidade tem-se que os atos administrativos devem ser cingidos pela ética e fundamentados em harmonia com os ditames da justiça e da honestidade, assim, a moralidade, deve ser tanto jurídica quanto pessoal, além de sempre manter o interesse público aliado ao bom sendo do gestor público.

Ao longo da Constituição, é possível encontrar diversos outros princípios, tanto implícitos quanto explícitos, assim dentre essa gama principiológica, um de extrema importância em uma república, destaca-se, o princípio republicano, norte da República Federativa do Brasil.

No Brasil, o ordenamento jurídico é um sistema positivado, constituído por normas escalonadas em um complexo conjunto organizado de modo hierárquico. E, como uma maneira de consolidar essa hierarquia, a doutrina, representa o ordenamento jurídico pelo que se ajustou em chamar de "pirâmide jurídica", onde a Constituição Federal é o topo desta. Nos dizeres de Roque Antônio Carrazza (2003, p. 27):

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das normas inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de pirâmide jurídica. Nela, as normas inferiores buscam validade nas normas que lhe são superiores e, assim, sucessivamente, até as normas constitucionais.

Assim, a Constituição Federal, que está no topo do ordenamento jurídico brasileiro, é o fundamento para todas as demais normas, sob pena de que estas não produzam qualquer efeito caso não sejam observados os ditames constitucionais. A Constituição é o ápice do direito positivo, além de

fundamentar todo o sistema, embasa a si própria, "já que encarna a soberania do Estado que a editou" (CARRAZZA, 2003, p. 28).

Nesse ponto, implanta-se a análise de que o Estado edita sua Constituição, todavia como se trata de norma do mais alto escalão do sistema normativo positivo, carece de um fundamento, logo, os fundamentos da Constituição são justamente os princípios que orientam a sociedade por ela regida. São os princípios existentes pelos costumes, bem como aqueles existentes pela precisão de segurança jurídica.

A importância dos princípios no sistema normativo está diretamente ligada a todo o equilíbrio do mesmo, que são "a norma generalizada", a visão geral que guiará a preparação do restante do ordenamento (CARRAZZA, 2003, p. 31). Não são regras que regulam diretamente um fato hipotético, e sim noções que a sociedade e o Estado têm e devem seguir mantendo daquilo que já construído, de acordo com Carrazza (2003, p. 31):

Por igual modo, em qualquer Ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema.

Com isso, é possível perceber que a Constituição Federal é de aplicação necessária a todos os fatos da sociedade que por ela é regida. Escusar-se de aplicá-la gera evidente inconstitucionalidade, pois que a mesma nasce e é escrita a partir dos costumes da sociedade que a confecciona, devendo ser vastamente obedecida para que sejam alcançados os objetivos democráticos, no caso brasileiro.

Por isso, pode-se dizer que a Constituição é a demonstração da própria sociedade e tudo que nela contem há relação com a forma com a qual a sociedade organizava-se ao tempo de sua criação, por meio do amplo exercício democrático e, no caso do Brasil, saía-se de longos anos de regime militar.

Portanto, a Constituição Brasileira guarda todos os fundamentos da sociedade por ela regida e que sustentam o Direito. No estudo em questão, serão analisados dois desses fundamentos principais, notadamente o Princípio Republicano e o Princípio da Moralidade.

### 3 O PRINCÍPIO REPUBLICANO

A Constituição brasileira determina que o Brasil é uma República Federativa “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”, portanto rege-se também pelo princípio republicano.

No artigo 1º da CF/88, tal princípio ao dispor que o Brasil é uma República, assim, segundo ensinamento de Carrazza (2000) “as verdadeiras dimensões deste asserto devem ser buscadas, não na História dos Povos [...], mas na própria Constituição. “ (CARRAZZA, 2000, p.65).

O autor explica que,

O que podemos dizer, em termos genéricos, é que numa República, o Estado longe de ser o senhor dos cidadãos, é o protetor supremo de seus interesses materiais e morais. Sua existência não representa um risco para as pessoas, mas um verdadeiro penhor de suas liberdades (CARRAZZA, 2000, p.66).

E continua, dizendo que “República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade” (CARRAZZA, 2000, p.44).

Assim pode-se entender que num sistema constitucional que ampara o princípio republicano e o princípio do Estado de Direito Democrático como condutores fundamentais da atuação estatal, o controle dos atos administrativos é uma determinação coerente. E se configura imprescindível à motivação para o controle da Administração bem como para responsabilizar seus agentes, além de promover a oportunidade de conhecimento ao povo, que é o titular do poder, apesar de que em muitas vezes não se dar conta disso.

Carrazza (2000) explica que

Não se pode conceber a instituição de uma República sem a presença de um regime democrático. Uma das características mais marcantes do Republicanismo é que as decisões políticas são tomadas pela população, depois de amplo debate político que esclareça a temática abordada e permita uma escolha consciente. A democracia é o único regime político que possibilita autogoverno por

parte dos cidadãos, alicerçado na ideia de cidadania ativa. (CARRAZZA, 2000, p. 69).

Segundo os ensinamentos de Agra (2005), em todos os países do mundo, assiste-se ao desmoronamento dos princípios que nortearam a organização da política da sociedade por vários séculos, tanto no campo da incidência normativa quanto no campo de seu valor simbólico. A população tem a maior parte de suas expectativas frustradas pela inoperância dos órgãos públicos, que não conseguem realizar suas funções e pelo agravamento das condições econômicas, criando juntos um clima de insegurança que impede a antevisão de um futuro promissor.

Para o referido autor, os princípios e valores pertinentes ao Republicanismo configuram-se por um instrumento de grande valia para se tentar minimizar os efeitos perniciosos das crises apontadas. Os ideais republicanos podem trazer novo alento à estrutura política da sociedade, contribuindo para aprimorar o regime democrático e incentivar a cidadania ativa por parte dos cidadãos. Ao se dinamizar os procedimentos democráticos, buscam-se soluções para as crises enfrentadas, de modo que a alternativa encontrada possa auferir respaldo da população (AGRA, 2005).

Deste modo, o Republicanismo pode ser concebido como uma teoria de liberdade ou como teoria de forma de governo. Nesta última, é forma oposta ao regime monárquico, defendendo a atuação ativa do cidadão na polis, com objetivo de proteger a coisa pública. Como forma de liberdade, se contrapõe aos vínculos de subjugação, englobando a dominação baseada no poder econômico. O tema, ainda que antigo, é atual quando trata das questões atinentes ao direito de liberdade dos cidadãos. Os republicanos buscam solucionar os problemas da sociedade através do estímulo das virtudes cívicas, participação popular nas decisões políticas a respeito da coisa pública e do conceito de cidadão enquanto integrante de uma coletividade, possibilitando a reelaboração do conceito de individualismo (AGRA, 2005).

A República tem maior simpatia porque aglutina o apoio popular, deslocando o poder das mãos de um soberano monarca, para a legitimação através do povo. Vedam-se as arbitrariedades, busca-se a liberdade e a participação popular e nela cada gestor público é escolhido por suas virtudes, não pelo parentesco, como na monarquia. Qualquer cidadão poderá ser eleito,

o que não acontece na monarquia. A exaltação das virtudes é o núcleo de toda a construção republicana. É missão incutir na cabeça dos cidadãos valores a respeito da “*res publica*” como uma ideia de bem comum, de que as decisões políticas propiciem o máximo de bem possível a cada cidadão. São esses ideais que deixam o interesse individual em segundo plano. *Res publica* pertence ao povo, e é algo em que as decisões tomadas pelos mandatários e gestores públicos têm obrigação de considerar como algo sagrado no atendimento às demandas coletivas (AGRA, 2005, p. 59).

O propósito do republicanismo estrutura-se num movimento político que defende a liberdade, a participação efetiva do cidadão, tutorando a *res publica* e avistado no equilibrado convívio social. Conceito esse inclusivo, que evidencia o cidadão como um ser agente de uma coletividade, o que o torna responsável do mesmo modo pelas decisões políticas. Uma de suas principais características é a negação a qualquer tipo de negação. O republicanismo leva em consideração as virtudes cívicas, exaltadas na sensação de pertencimento a determinado lugar, porquanto, pretende alcançar um Estado de Direito no qual a democracia seja marcada pela participação da sociedade civil, o governo seja legitimado e corroborado pelos cidadãos, bem como o desenvolvimento da coletividade seja alcançada por meio da confecção de políticas públicas que visam à minimização de desigualdades sociais (AGRA, 2005).

De tal modo, as virtudes cívicas estão ligadas à liberdade, sem subordinação, à dignidade, sendo que a lei é meio de regulamentação da sociedade. O ensino das virtudes cívicas aos cidadãos é fundamental para a manutenção da República virtuosa e também sob pena de deixar de ser o *locus* de desenvolvimento do interesse público. Ausente uma visão compartilhada de *ethos* público, em que os cidadãos não se sintam co-responsáveis pela coisa pública, em que não haja parâmetro moral para definir a conduta dos gestores públicos, as necessidades coletivas sucumbirão defronte as pressões estabelecidas por um Estado patrimonialista. A noção de *res publica* desempenha o papel de catalizador para as virtudes públicas, configurando-se em referencial para o seu desenvolvimento. A *res publica* expressa que as decisões políticas devem ser tomadas em benefício da população, e que os mandatários e os gestores públicos têm obrigação de exercer suas funções de

forma a considerar o bem público como algo sacro, densificando a eficiência os órgãos estatais no atendimento das demandas coletivas (AGRA, 2005, p. 61).

A teoria dos freios e contrapesos é fundamental para a organização política do republicanismo, para afastar o perigo da concentração de poder. Pode-se concluir que, de todos os regimes de governo já inventados pelo homem, a democracia é aquela que melhor pode assegurar as prerrogativas inerentes a um Estado Social de Direito. Para que os espaços públicos possam cumprir a finalidade para o qual foram criados, estimular e desenvolver o regime democrático, sua regulamentação deve ser feita pelo Estado, entidade que representa os interesses comuns da sociedade (AGRA, 2005).

Vale lembrar que a finalidade da república é garantir a liberdade, e ela pode ser melhor protegida pelo autogoverno dos cidadãos, possibilitando ao Estado realizar o bem-comum da população. O fator que motiva a população a participar do autogoverno, além de essa atividade ser considerada obrigação, é que seu futuro será decidido nas escolhas dos órgãos públicos. O autogoverno acalentado sustenta-se na participação ativa dos cidadãos nas decisões políticas, em um processo legislativo que conte com a atuação e a legitimação da ampla maioria da população. Ele obedece a regras minudentes, definindo o modo como a população participará das decisões e indicando os órgãos que servirão de condutores para a feitura do processo (AGRA, 2005).

A igualdade está no mesmo patamar da liberdade. É prerrogativa essencial dos cidadãos de uma República. O republicanismo não defende uma sociedade onde todos tenham as mesmas condições sócio-econômicas, pois certa desigualdade sempre vai existir, mas busca extirpar aquele nível de desigualdade que impede as pessoas de exercerem sua cidadania e serem livres. Isso não pode ser fator de exclusão social. Soma ao princípio da igualdade, a proporcionalidade e a razoabilidade. A liberdade republicana é entendida como absoluta ausência de vinculação autoritária, seja pública, seja privada. A desigualdade econômica, em proporções elevadas, é considerada uma forma de dominação e por isso tem de ser evitada. Quando existe uma assimetria muito grande entre os cidadãos, abre-se possibilidade para a subordinação do mais fraco e do mais forte. Um alto nível de desigualdade também estorva a participação do povo nas decisões políticas (AGRA, 2005).

Os ideais do republicanismo passam por uma releitura e são compatíveis com o multiculturalismo através dos conceitos *standards* que compartilha com a população. Almeja-se um republicanismo substancialista onde o Estado atue, diminuindo a intensidade das desigualdades sociais, bem com a participação legítima as políticas públicas produzidas com consentimento dos cidadãos. Democratiza o poder para torná-lo acessível à toda população indistintamente.

O Republicanismo se mostra como uma das alternativas aos problemas que assolam a Pós-Modernidade. A definição dos caminhos tomados pelas organizações políticas retorna às praças públicas, local que foi celebrizado pelas Repúblicas clássicas, saindo definitivamente dos espaços privados de difícil acesso à população (AGRA, 2005, p. 112).

Com relação ao princípio republicano, Carrazza (2000, p. 84), explica que,

[...] diante do princípio republicano, é proibida a concessão de vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou categorias de pessoas. Deveras, com o advento da República, foi-se o tempo entre nós, em que as normas tributárias podiam ser editadas em proveito das classes dominantes, até porque, nela, extintos os títulos nobiliárquicos, os privilégios de nascimentos e os foros de nobreza, 'todos são iguais perante a lei' (CF, art. 5º) (CARRAZZA, 2000, p.84).

E continua, “[...] os tributos, no Brasil, devem ser instituídos e arrecadados sem se ferir a harmonia entre os direitos do Estado e os direitos de cada um do povo” (CARRAZZA, 2000, p.84).

Para o autor,

Não é porque o Estado, para sobreviver, precisa de meios pecuniários (dinheiro) que os contribuintes podem ter seus direitos atropelados [...]. O princípio republicano leva-nos necessariamente, [...] ao princípio da destinação pública do dinheiro obtido mediante a tributação [...] (CARRAZZA, 2000, p.85).

Na didática de Rodrigues (2007, p. 1905), entende-se por finalidade fiscal do tributo a simples preocupação com a arrecadação, de modo que sobreleva o aspecto financeiro como essencial à manutenção da máquina estatal.

Assim, para Cazzarra (2000) o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com *isonomia e justiça*. Por outro raio semântico, o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser

igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica (CARRAZZA, 2000, p.87).

Como analisou Boaventura de Souza Santos (2001, p. 16), [...] *entre as ruínas que se escondem atrás das fachadas, podem pressentir-se os sinais, por enquanto vagos, da emergência de um novo paradigma*; ou dizendo de outro modo, os novos paradigmas sempre nascem das mazelas dos velhos paradigmas. Assim, do Estado absoluto, nasceu o Estado Liberal, e desse surgiu o Estado Social. Mas, após o fim da Segunda Guerra Mundial, o Estado social e o Estado de Direito reencontraram-se, com a união do novo papel do Estado à já conquistada sujeição do Estado ao Direito. É quando nascem os Estados Democráticos de Direito.

Do princípio republicano democrático, portanto, bem assim dos fundamentos do Estado de Direito, surgem, para o cidadão, direitos fundamentais, entre nós, positivados no rol do artigo 5º da Constituição de 1988, assim como vários direitos sociais, indicados no artigo 7º da Lei Maior. No Direito Tributário, porém, sempre foi dado destaque aos direitos à liberdade, à igualdade, à segurança jurídica e à propriedade, devido em grande parte à estreita vinculação desse ramo jurídico com o princípio da legalidade.

Portanto, destaca-se a importância do princípio da moralidade no sistema republicano em que vive o Brasil, por isso, passa-se a tratar de tal tema.

#### **4 MORALIDADE TRIBUTÁRIA**

Antes de adentrar ao tema proposto neste tópico, qual seja o da moralidade tributária, importa destacar alguns aspectos da moralidade administrativa.

A Constituição, ao assinalar os princípios que devem ser ressaltados pelo administrador público no exercício de sua função, agregou entre eles o princípio da moralidade, com isso a atuação do administrador público deve acatar aos preceitos de uma conduta ética, honesta, requerendo o cumprimento de padrões éticos, de boa-fé, de lealdade, e, principalmente, de regras que asseverem a boa administração bem como a disciplina interna na Administração Pública (MARINELLA, 2005), logo, se pode dizer que, a moralidade administrativa está vinculada ao conceito de bom administrador.

Em uma perspectiva contemporânea Maria Sylvia Zanella di Prieto (2011) destaca que a moralidade administrativa abandonou a ideia de ser tão-somente um assunto interno e, passou a se sujeitar ao controle judiciário no que tange à apreciação dos casos de abuso de poder, quando o agente atua dentro da legalidade, todavia, com má intenção.

Nessa senda, parte considerável da doutrina administrativista julga inválido o ato por ofensa ao princípio da legalidade ao constatar a má intenção do agente, uma vez que de acordo com esse entendimento há na realidade um vício na finalidade, que é um dos elementos que compõem o ato administrativo.

Segundo Meirelles (1994), é possível conjecturar a existência de uma moral própria comum à Administração Pública, o que determina o comportamento e desempenho da função administrativa a que se pactuou chamar de moral administrativa. Nesse sentido, entende-se que a existência de um intenso conteúdo ético no regime jurídico-administrativo constata-se, imediatamente, com a análise da finalidade da Administração Pública, qual seja, o bem estar da coletividade administrada bem como a preservação da disciplina e da hierarquia.

Como ressalta Moreira Neto (1992), ao contrário da moral comum, em que se presume a liberdade do indivíduo em consolidar seus próprios fins, uma vez que a moral administrativa aconselha-se pelo resultado, não se levando em consideração a intenção de produzi-lo, definindo que a execução da função administrativa deve alcançar sua finalidade institucional.

Ainda conforme os ensinamentos de Moreira Neto (1992) o princípio da moralidade não depende que lei defina o que seja moral uma vez que, como diz o autor, a "precisão que se exige da legalidade não tem cabimento quando se trata de moralidade, pois, de outra forma, se estaria subsumindo um ao outro princípio, tornando ocioso falar-se em moral administrativa" (MOREIRA NETO, 1992, p. 32).

De tal modo, como expõe Bandeira de Mello (2002, p. 101), "o princípio da moralidade tem como conteúdo uma exigência de conduta ética por parte da Administração Pública, nas suas mais diversas formas de expressão", além disso, Ferraz e Dallari (2001) destacam que,

“[...] não faz sentido atentar-se contra as instituições e valores fundamentais, em holocausto a concepções pessoais de moral, mas é perfeitamente possível zelar pela moralidade administrativa, por meio da correta utilização dos instrumentos para isso existentes na ordem jurídica, entre os quais merece posição de destaque exatamente o processo administrativo, pela extrema amplitude de investigação que nele se permite, chegando mesmo ao mérito do ato ou da decisão, ao questionamento de sua oportunidade e conveniência” (FERRAZ; DALLARI, 2001, p. 70).

Deste modo, a discussão se torna mais relevante a partir no momento em que o legislador constituinte estabeleceu no artigo 37, da CF/88 que a Administração Pública deve obedecer ao “princípio da moralidade”, reconhecendo, assim, a Moral como instituto jurídico a ser ressaltado e respeitado, categoricamente.

E então eis que surge a questão, quando ofender-se-ia tal norma? Esta norma aponta exclusivamente à Administração Pública ou também ao legislador? Sopesando o princípio da legalidade tributária, existiria lugar ao atendimento a moralidade na esfera tributária?

Ao transportar a moralidade administrativa para tributária é possível tecer algumas considerações acerca da moralidade tributária, o que se fará sob a ótica de Klaus Tipke (2012).

No aspecto, eminentemente, tributário, Klaus Tipke (2012) dedicou-se ao assunto em obra que se tornou referência obrigatória aos estudiosos do tema: “Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes”. O autor destaca que não só a cobrança do tributo deve atender a preceitos morais, como também deve ser observada pelo legislador, pelo juiz e ainda pelo próprio contribuinte.

Para o autor, a postura meramente arrecadatória do Estado, por exemplo, revela ofensa à Moralidade Pública no âmbito tributário, na medida em que não atende aos objetivos de igualdade entre contribuintes e os aspectos sociais do tributo. Outro exemplo é a alta complexidade da sistemática de determinados tributos vigentes (ICMS, COFINS), dificultando e desvirtuando quase que completamente a sua origem e matriz constitucional, tornando-o irreconhecível.

Essa atuação do Estado encontra-se à margem da moralidade, já que induz o contribuinte ao erro. O mesmo ocorre com a sequência quase que anual de anistias tributárias, prestigiando o contribuinte mal intencionado e especialmente aquelas que são a prova das condutas mal intencionadas justamente em tempos de eleições.

A chamada “Guerra Fiscal”, em que Estados se digladiam para oferecer condições vantajosas a despeito de Estados vizinhos, demonstra uma flagrante atitude antiética, tanto com relação ao outro Estado, quanto à boa-fé do contribuinte.

Klaus Typke (2012) alerta que no debate sobre questões fiscais fala-se com frequência de moralidade tributária “[...] e assevera que, segundo a União de Contribuintes e os consultores fiscais costumam responder que uma moral tributária deficiente é reflexo da deficiente moral fiscal do Estado, pois um fenômeno implica o outro” (TYPKE, 2012, p.7).

O autor explica que a Moral tributária, também é colocada como sinônimo de ética tributária conceituando-a como a “Teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos - o Legislativo, o Executivo e o Judiciário – assim como do agir moral-tributário do Contribuinte” (TYPKE, 2012, p.7).

Para boa parte da doutrina, o emprego de pretextos para a cobrança da dívida tributária, como por exemplo, a indevida inclusão de sócios no pólo passivo das execuções fiscais pelas Procuradorias da Fazenda Pública, sem o devido processo administrativo prévio, como instrumento de coação da empresa ao pagamento, isso quando esse procedimento não vem acompanhado de uma denúncia penal tributária, apostando no horror causado a diretores e sócios, sendo quase que obrigados a pagar, mesmo diante de cobranças indevidas ou abusivas.

Ocorre que, todo esse contexto social e jurídico leva a concluir, ao menos, previamente, que o Estado, de forma espaçosa, se sujeita a observância do princípio da moralidade e, não infrequentemente, o afronta. Quão maior a afronta ao princípio da moralidade, menor a legitimidade do Estado em determinar condutas do contribuinte, ou ainda questioná-la.

Com isso questiona: “o que exige a Ética da imposição ou da contribuição dos Poderes Públicos e dos Cidadãos?” E continua: “por quais razoáveis, compreensíveis como fundantes princípios ou valores precisam os Poderes Públicos e os cidadãos se orientar, para que a tributação possa ser considerada justa?” (TYPKE, 2012, p. 8).

Outro questionamento do autor é de se “age o legislador do orçamento ou agem as autoridades imoralmente, quando esbanjam os recursos públicos?” Ou ainda, “Como se distingue o uso legítimo de recursos do esbanjamento?”

Além de questionar a questão da ética: “é ético punir a sonegação fiscal do cidadão mesmo quando os impostos sonegados eram ou são injustos ou inconstitucionais?” (TYPKE, 2012, p. 8-9)

Argumenta no sentido de que somente a pouco tempo os juristas se ocuparam da moral tributária, sendo esta unicamente trabalhada por filósofos do Estado e economista, inclusive teólogos, o que para o autor leva a questão de “qual ramo do conhecimento seria o competente para tratar o assunto”. (TYPKE, 2012, p.9).

Quanto às deficiências da moral legislativa assevera o autor que “também os políticos colaboram com a legislação ou sobre ela são influentes reconhecem em qualquer oportunidade a justiça tributária e o princípio da capacidade contributiva” (TYPKE, 2012, p.72), apesar disso, “enquanto o sucesso da economia é medido pelo lucro, o sucesso na política pelos resultados das eleições”. E completa: “que o Direito Tributário deva ser direito, isto é, deva ser regido pela justiça é com efeito um lugar comum favorito no discurso eleitoral, mas pelo legislador escassamente ainda observado” (TYPKE, 2012, p. 75).

Typke (2012) ressalta que,

Os conhecedores do Direito Tributário constatam unanimemente que predominam nessa matéria o crescimento desordenado e a arbitrariedade, a hipertrofia normativa, a mudança frenética sem sentido concebido, ocupação disparatada com finalidades estranhas ao direito Tributário[...] (TYPKE, 2012, p.75).

Segue afirmando que “[...] a politização de interesses orientados eleitoralmente e a orientação dirigista da política tributária levaram cada vez mais a uma desjuridificação, a uma fugacidade e a enorme complicação do Direito Tributário” (TYPKE, 2012, p.75).

Além disso, questiona “O que os políticos [...] não se atrevem a perguntar é: qual é a capacidade de julgamento dos eleitores e a aceitação de uma verdadeira reforma tributária através deles?” (TYPKE, 2012, p.77)

Typke (2012) traz a questão de que se o legislador aprova dolosa ou levemente leis inconstitucionais estará atuando, tributariamente, de forma imoral.

Ainda para o autor,

[...] a administração tributária deve produzir um Bem elevado, a saber, a Justiça Tributária - Ora, se as leis tributárias forme injustas, não poderá a Administração Tributária vinculada a essas leis produzir Justiça Tributária alguma; pelo contrário: quanto mais intensamente se aplicarem tais leis injustas, tanto mais sofrerá a Justiça Tributária. Visto que muitos sujeitos passivos (injustamente) não atribuem os vícios das leis tributárias ao legislador distante e anônimo, mas sim aos funcionários fiscais, tornar-se-ão estes [...] em bode expiatório para uma política fiscal doentia” (TYPKE, 2012, p.87).

Pode-se resumir o pensamento do autor a cerca do trato com o dinheiro público na seguinte ponderação:

O poder é uma droga; mas mais perigosa das drogas é poder dispor do dinheiro dos outros. Visto que o poder pode ser exercido pela destinação do dinheiro, posto que permite aos poderosos [...] dispor de fundos sem ter de renunciar a um *pfnnig* do próprio bolso nem reduzir seu próprio padrão de vida. (TYPKE, 2012, p.97-8).

E continua, a “[...] sonegação fiscal é punível, a dissipação de recursos fiscais não [...] O Estado, que exige de seus cidadãos moral tributária e faz valer isso com duras sanções, é frente aos perdulários [...] iniquamente indulgente [...]” (TYPKE, 2012, p. 97-8). A moral tributária constitui um sistema complexo que se harmoniza, na esfera tributária, justiça, liberdade e direitos fundamentais, bem como se arquiteta a partir da administração, como um todo, até o contribuinte. E, portanto, como sua legitimidade está solidificada em laços de confiança e reciprocidade entre Estado e cidadãos, não pode circunscrever-se a somente um dos polos, caso houvesse uma ruptura de tais laços desencadearia a probabilidade de construção de um estado democrático fiscal, em que pese, parecer que já se está vivenciando esse Estado no Brasil, porém ainda nesses termos, a moral tributária como princípio alcança a conduta do Estado e do contribuinte.

Portanto, a moralidade tributária condiciona-se a elementos culturais, à sanção política, bem como à disponibilidade de meios, em consequência de que sua representação verdadeira diferencia-se entre os países, mesmo que aclarada pela moral tributária, como valor universal.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo exposto é possível concluir que o sistema jurídico brasileiro elegeu uma série de princípios norteadores da República Federativa do Brasil, bem como, da atividade administrativa, princípios esses que derivam do princípio republicano, que devem ser aplicados a todos que, utilizem, tanto de forma direta quanto indireta, dinheiro público, visto que uma vez infringindo tais princípios, principalmente, da moralidade, podem sofrer sanção civil, administrativa e penal.

Os princípios previstos no texto constitucional devem ser observados tanto pelo administrador público em sua atuação administrativa, como os demais agentes públicos, quanto pelas pessoas que circundam o setor privado, pois não é aceitável a prática de atos atentatórios à moralidade administrativa, com a finalidade de prejuízo aos cofres públicos, e é nesse sentido, que o princípio da moralidade tributária pode contribuir para a melhora das relações entre Estado e contribuinte, pois a este último, resta a exigência do cumprimento do dispositivo legal, para que as condutas do administrador público sejam, efetivamente, visando a concretização do interesse público, cumprindo-se, dessa forma, os ditames do Estado Democrático de Direito.

## REFERÊNCIAS

- AGRA, Walber Moura. *Republicanism*. Editora Livraria do Advogado, Porto Alegre: 2005, 117 p.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, 191 p.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, *Curso de Direito Administrativo*. 14<sup>a</sup> ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 101.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 70.
- MARINELA, Fernanda. *Direito Administrativo*. 1<sup>a</sup> ed. Salvador: Juspodivm, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros. 1994.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Moralidade Administrativa: do Conceito à Efetivação*. In: Revista de Direito Administrativo - 190. Rio de Janeiro: Renovar. out./dez. 1992.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

RODRIGUES, Hugo Thami. Políticas tributárias de desenvolvimento e de inclusão social: fundamentação e diretrizes, no Brasil, frente ao princípio republicano. In: LEAL, Rogério; REIS, Jorge (Orgs.). *Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos*. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2007, tomo 7. p. 1905.

SANTOS, Boaventura de Souza. *Para um novo senso comum: a ciência, o direito e a política na transição paradigmática*. V.1. A crítica da razão indolente: contra o desperdício de experiência. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

TIPKE Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012.