

UNIJUÍ – UNIVERSIDADE REGIONAL DO NOROESTE DO ESTADO DO RIO  
GRANDE DO SUL

Departamento de Economia e Contabilidade  
Departamento de Estudos Agrários  
Departamento de Estudos da Administração  
Departamento de Estudos Jurídicos

CURSO DE MESTRADO EM DESENVOLVIMENTO

**PAULO JOSÉ LIBARDONI**

**ÉTICA TRIBUTÁRIA E DESENVOLVIMENTO**

Ijuí (RS)

2007

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**PAULO JOSÉ LIBARDONI**

**ÉTICA TRIBUTÁRIA E DESENVOLVIMENTO**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação Stricto-Sensu em Desenvolvimento, Área de Concentração: Direito, Cidadania e Desenvolvimento, da Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul – UNIJUÍ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Gilmar Antônio Bedin

Ijuí (RS)

2007



Falam para nos lembrarmos da morte do homem  
Não da idéia...  
Pois o homem pode fracassar,...

Já as idéias, elas não amam,  
È de uma idéia que sinto falta.

Vi matar em nome delas.  
E morrer defendendo-as,

Idéias não sangram;  
Idéias não sentem dor;

Temos que sentir a força das idéias!

Mesmo que você não possa beijar uma idéia;  
Não pode tocá-la ou abraçala.

Idéias são a prova de bala,  
Idéias podem mudar o mundo.

Fawkes, Guy.

## AGRADECIMENTOS

Agradecimento à vida e as forças que dela necessitamos.

As minhas famílias.

Aos meus amigos, por não terem me desviado do caminho que escolhi e por estarem comigo mesmo na distância.

Aos meus irmãos, Eduardo e Roberta.

A minha noiva Luciana Maria Scarton, por me amar.

Ao meu orientador, Prof. Gilmar Antônio Bedin.

A todos os professores do Curso de Mestrado, em especial a Professora Raquel Fabiana Lopes Sparemberger.

A Janete pelo seu trabalho e paciência.

A Professora Eloisa Nair de Andrade Argerich, pelo seu carinho e por suas doses de alegria e loucura na vida.

E a mim, por não ter desistido e persistir nas boas escolhas que fiz.



## RESUMO

Idéias éticas foram pensadas há seu tempo e espaço e, com base nestes elementos, foram construídas, aplicadas e tidas como verdades da época. A carência ética deste século e de todos os anteriores mostra que se uma semente de ética tivesse sido plantada no passado estaríamos colhendo alguns frutos. O encaixe teleológico da ética e da justiça, portanto, torna-se enriquecedor. O resgate da ética, porém, só ocorrerá de forma indissociável ao civismo e à democracia como forma de superação das debilitações entre cidadãos e sociedade como um todo. Dar como certa a união da ética e da justiça é asseverar o nascimento de novas alternativas para a robusta construção dos mecanismos de mudança, de regeneração jurídica e social. A Justiça está legada a ser o centro da reflexão ética, onde o legislador é um intérprete (provisório e falível) dos sentimentos virtuosos e justos dos cidadãos. Por tanta legalidade, tem-se atualmente uma problemática especificadamente legal, que são os excessos que determinam também a falha do sistema. Passam a ser localizados, espacialmente e temporalmente no viés fatídico da realidade tributária histórica e atual, os fatos e momentos sociais, políticos e culturais que necessitaram e ainda necessitam de iminente regeneração ética. Estes são questionamentos núcleo desta pesquisa, em saber refletir e analisar o historicismo, envolta a não construção da ética e da justiça na tributação. O que está se prestigiando são estas mudanças morais, concebidas no mundo da ética, que colocam o homem, agora no viés do contribuinte, a buscar a melhor análise fenomenológica do agir ético fiscal, ainda que deficiente, mas que em contrapartida encontra um agir aético por parte do fisco.

Palavras-chaves: Ética. Justiça. Estado. Ética Tributária.

## ABSTRACT

Ethical ideas were thought at their Tim and space and based on these elements were built, applied and seen as true at the time. The scarcity of ethics in this century as well as in the previous ones shows that if only one seed of ethics had been planted in the past we would be harvesting some fruits. The theleological interlocking of ethics and justice, therefore, becomes enriching. The rescue of ethics, however, will only happen connected to civism and democracy as a way to overcome the debilities between citizens and society as a whole. Taking for granted that ethics and justice are united is to assert the birth of new alternatives for the construction of changing mechanisms as well as social and juridical ones. Justice is bequeathed to be the center of ethics reflection where the legislator is an interpreter (a temporary and fallible one) of the virtuous and just feelings of the citizens. For such legality, there is a specifically legal problem nowadays which is related to the excesses that also determine the failure of the system. Then, the social, political and cultural facts and moments which needed and still need an imminent ethical regeneration are spatially and temporarily located in the doomed tributary historical and actual reality. These are the key questions to this research, in knowing how to analyze and reflect upon historicism, wrapped in the non-construction of ethics and justice in tribute paying. What is being highlighted are the moral changes, conceived in the ethics world which place men now as contributors in the search for a better phenomenological analysis of the fiscal ethics action, even being deficient, but which finds a non-ethical attitude from the fiscal system.

Key-words: Ethics. Justice. State. Ethics tax paying.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 ÉTICA .....	13
1.1 Os Labirintos de sua compreensão .....	13
1.2 Ética na ação/reação .....	21
1.3 Ética como luz do sistema tributário .....	26
2 ÉTICA E JUSTIÇA.....	30
2.1 A Justiça como fim de toda ética.....	30
2.2 A Complementação da ética pela justiça.....	41
2.3 A Justiça não se contenta com a lei .....	46
2.4 Convergência da ética e da justiça ao sistema tributário .....	54
3 ÉTICA TRIBUTÁRIA E DESENVOLVIMENTO .....	61
3.1 Tributação e ética.....	61
3.2 A Ética bivalente .....	74
3.3 A Ética e o desenvolvimento da relação tributária justa .....	79
3.4 Ética aplicada ao desenvolvimento do Estado.....	83
CONCLUSÃO.....	92
REFERÊNCIAS .....	97

## INTRODUÇÃO

Este trabalho pesquisa o possível enriquecimento do sistema tributário por meio da compreensão da ética intrínseca à tributação nacional. Desta forma, como poderá a ética ser o instrumento de desenvolvimento capaz de tornar a tributação justa, materializando no futuro o que e tem como sendo a ética tributária.

A organização social contemporânea tornou alguns de seus conceitos e valores fundamentais muito precários. Entre estes merece destaque a questão da ética em seus diversos aspectos, em especial em países de modernidade tardia (pós-modernidade), como é o caso dos países da América Latina, em particular, o Brasil.

Entre os diversos aspectos que envolvem a questão da ética, o que mais se destaca como objeto de estudo é a questão da ética tributária. Esta questão, por sua vez, envolve diversos vieses. Visto que é o ponto de maior atenção deste trabalho que será desenvolvido no viés da Ética Fiscal do Contribuinte e da Ética Fiscal do Estado, no desenrolar desta relação que poderá ser na atualidade motivo de infinitas discussões e debates. Desta forma, percebe-se que a injustiça fiscal está presente na condução da "coisa pública", o que a torna concretizadora desta realidade fiscal difícil de ser equacionada.

Compreender o sistema tributário, nos campos da Ética e da Justiça, nos meandros desta realidade, somados a uma metodologia interdisciplinar e atendo-se as reflexões filosóficas, sociológicas e jurídicas, é a busca pela superação desta problemática fiscal injusta e aética.

O contribuinte é receptor destes tributos cobrados, os quais demonstram-se extorsivos e em grande maioria desestimulam a produção e os investimentos. Há também, uma

impressão disseminada na sociedade de que a sistemática de tributação em vigor é muito complexa, injusta e por demais onerosa, promovendo a concentração de renda e favorecendo a sonegação e a inadimplência.

A procura de mecanismos atuantes e efetivos à construção da ética fiscal do Estado faz-se junto e simultaneamente à concretização da ética fiscal do Contribuinte. Somam-se éticas neste sistema tributário. Só assim somadas poderão de certa forma ocasionar as mudanças tão desejadas que de outro jeito terão ínfimas forças de implementação.

Analisar as novas posições jurídicas do direito tributário vindo ao encontro da ética tributária e da justiça fiscal, neste momento dito pós-moderno, acarretar ao ser humano uma grande responsabilidade em reconhecer-se com problema, no problema, e saber compreender tal estrutura para logo solucioná-la. Nesta caminhada ter-se-á o cuidado para que todos estes pontos “suavemente” descritos sejam magistralmente explicados, pesquisados e tornem-se robustos nesta real e problemática situação jurídica tributária.

Assim, estabelecer os limites da atuação fiscal é um dos principais objetivos desta pesquisa, limitação esta desprezada pela legislação e não mais inibida pela imposição principiológica tributária, que terá na ética um instrumento de materialização do justo e do ético na aplicação do tributo.

É importante não ultrapassar os rigores éticos que deverão ser criados para o sistema em voga, além disto, os limites da legalidade devem ser preservados, sob pena de ferir diretamente postulados do Estado Democrático de Direito mínimo, capaz de produzir violação aos direitos de cidadania e ir ao encontro às regras protetoras da dignidade humana.

A ética na relação jurídica tributária deve ser exigida tanto de quem arrecada como de quem é chamado a cumprir com as suas obrigações. Essa conduta gera estabilidade social e fortalece a confiança na atuação do Estado.

É desta confiança, fundada na ética e na justiça, que deverá reger o desenvolvimento do Estado, no viés da relação tributária, que tanto se reivindica neste momento atual.

Desenvolvimento confunde-se com ética, pois reconhecer que existem outras formas de desenvolvimento social, jurídico e humano, é reconhecer-se como Ser ético capaz de analisar e compreender que a caminhada está por se dirigir a horizontes minados e conturbados. Quando há horizontes a serem vistos. Neste momento, ultima-se pela incorporação da ética ao sistema tributário, como forma de reconhecer que este deverá posicionar-se de acordo com os ditames éticos reconhecidos nesta atualidade.

Neste diapasão, fica evidente a clara necessidade da construção da ética tributária, sendo vista e aceita nos meandros de uma pesquisa interdisciplinar que encerra formas, críticas, indagações e possibilidades de compreensão, análise da ética tributária e desenvolvimento.

## **1 ÉTICA**

### **1.1 Os Labirintos de sua compreensão**

Objetiva-se neste momento inicial condensar as principais idéias que serviram à ética em sua caminhada histórica. Clareando-se magistralmente, os conceitos e construções tidos como válidos no passado, apresentando-se nas idéias de grandes pensadores, distribuídos em vários campos do conhecimento.

Idéias estas que pensadas em seu tempo e espaço, e com base nestes elementos foram construídas e aplicadas, tidas como verdades da época. E que atualmente figuram como uma rica base teórica para os pesquisadores que se utilizam destas conceituações para fundamentar o momento ético atual.

Desta forma, esboçar boas considerações no que diz respeito das principais idéias éticas, construídas ao longo da história do pensamento filosófico, parece tarefa obrigatória e inafastável, visto que didaticamente correta, pois localiza o próprio momento espacial e temporal de desenvolvimento e produção científica. Isso porque as concepções filosóficas existentes estruturam o saber ético.

Apresentando diversos períodos históricos que vivenciaram e estruturaram-se através do ponto de vista ético, voltando-se as aspirações intelectuais, as mudanças morais e sociais, as enobrecedoras críticas ao agir e ser ético, e as investigações deste campo do conhecimento que de uma forma ou de outra agregaram valor e sentido nesta construção.

A conceituação ética que é de interesse desta pesquisa desenvolvida por John Rawls, chamada ética política, onde são abordados temas envolvendo a justiça e as condições da

humanidade no pós-guerra. Vincular a ética a instituições públicas, no adequar da justiça e da ética aos entes públicos.

A ética do século XX é marcada por Rawls<sup>1</sup>, pois esta ética

[...] segue uma profusão de tendências, conforme o nascimento e desenvolvimento de modos diversos de observar e interpretar a ética. Assim, pode-se alistar as seguintes correntes de pensamento: 1) ética naturalista, com inspiração no positivismo científico do século XIX (Henri Bergson), derivando da idéia de natureza seus principais conceitos e propostas; 2) ética historicista, com inspiração no culturalismo do século XIX, derivando-se em; 2.1) ética hermenêutica (Wilhelm Dilthey, Martin Heidegger, Hans-Georg Gadamer, Paul Ricoeur); 2.2) ética fenomenológica (Edmund Husserl, Max Scheler, Nicolai Hartmann); 2.3) ética existencialista (Karl Jaspers, Jean-Paul Sartre, Gabriel Marcel); 3) ética e linguagem, sobressaindo-se em importância no século XX pela sua primazia nas questões filosóficas, distinguindo-se algumas de suas tendências em: ética analítica (Bertrand Russel, Ludwig Wittgenstein); ética e discurso (Karl Otto-Apel, Jürgen Habermas); **ética política, com destaque para temas da justiça e da condição da humanidade pós-guerra (Hannah Arendt, John Rawls)**; 4) ética cristã (Maurice Blondel, Jacques Maritain). (BITTAR, 2006, p. 398-399) (grifo nosso).

Esboça-se aqui o momento atual da ética e suas principais influências junto a seus principais influenciadores na evolução do pensar ético. A temática ética, que mais vem atrelar-se ao tema em apreço está diretamente relacionada ao posicionamento da justiça, e o patamar político das condições possíveis de realização democrática intrínsecas à filosofia deste pensador da ética política.

O autor posiciona suas críticas na problemática envolta à justiça. As mudanças que o autor propositadamente infere, redirecionam a discussão do problema da justiça, respectivamente a estrutura democrática, na percepção deste crônico momento da justiça na democracia.

Sendo um neocontratualista contemporâneo, principia seus estudos nas bases contratualistas de Locke, Rousseau e Kant, ultimando novas percepções a nuances sobre a aplicação desta corrente no momento histórico presente. John Rawls é também equidade,

---

<sup>1</sup>John Rawls (1921-2002), professor da Harvard University, Massachusetts, EUA, podem-se extrair interessantes contribuições para o tema da ética, sobretudo tendo-se em vista uma ética voltada para a justiça das instituições, levando-se em conta as marcantes passagens de sua principal obra, *Uma teoria da justiça* (A theory of justice,

definindo as premissas ou diretivas que nortearão a construção da sociedade em estruturas de equivalência e imparcialidade.

Esta teoria vem embasada na igualdade, sua viga mestra, originariamente na equidade de direitos e deveres. A igualdade está primeira, vinculada ao alicerce da sociedade, aos processos de distribuição, direcionadores e efetivadores da justiça e da ética.

Escreve ainda o autor, que

A proposta ética de John Rawls encontra relevância na medida em que se está a discutir a relevância da ética para a sociedade, sobretudo quando se pensa na contraposição dos direitos dos cidadãos em face dos deveres das instituições. A proposta desse pensador de língua inglesa avança no sentido de guardar especial papel para a justiça na formação dos conceitos básicos que haverão de estruturar a vivência das instituições, de modo a que a liberdade apareça como conceito de grave importância para a discussão dos limites estatais. (BITTAR, 2006, p. 425).

O pensador afirma ainda que, é a ética individual (microética) de suma importância para a concretização e formação da ética social (macroética), visto que em outra perspectiva, tem-se um momento micro de estruturação que é o indivíduo, e logo posteriormente tem-se a visão macro, a visão geral ou social (política) da ética. Mesmo assim, esta lógica não se perfectibiliza, pois o somatório destas virtudes individuais não irá redundar em uma formação virtuosa governamental, mas a probabilidade é de que o contrário seja mais aceito.

Não ser aceito é também não ser compreendido e o simples comparativo não atribui ao Ser humano capacidade de que tenha entendido e logo posteriormente tenha atingido o patamar adequado de compreensão que faz jus a ética.

Em todo o tempo, em todo o espaço histórico, como didaticamente desenvolvido no primeiro item deste capítulo, a humanidade tem tentado atingir tais patamares de conhecimento, aqui voltados exclusivamente para a construção e compreensão da ética no meio social, no homem, no agir do Ser, nas estruturas e nas instituições.

A ética já foi e já esteve em muitos momentos sendo motivo de tentativas de uma construção epistemológica e intelectual clara e próxima da verdade, próximo do justo, esteve também próximo ao que de divino tinha-se em épocas passadas.

A ética já esteve ligada a quase tudo ou a quase todos, nos mais variados momentos da história, sendo entendida, em cada situação ou fato social, é neste contexto que a ética tem seu maior campo de atuação, assim Bittar (2006) traz preciosa lição onde,

O mundo ético só é possível no meio social, no bojo das determinações sociais. O fenômeno ético não é um acontecimento individual, existente apenas no plano da consciência pessoal. Isto porque o ente singular do homem só se manifesta, como ser autêntico, em suas relações universais com a sociedade e com a natureza. Esse fenômeno é resultado de relações sociais e históricas, compreendendo também o mundo das necessidades da natureza. A ética só existe no seio da comunidade humana; é uma expressão da vida social e histórica dos homens situados, dos homens em suas relações vitais, produtivas, concretas e comunicativas. (p. 32).

O ser humano buscou e busca encontrar a ética em suas aleatórias fontes de inquietações, o ser ético, a ciência ética, o agir, a moral, como formas de alento para sua existência.

É no simbólico da balança ética que se deve analisar as diferentes formas de comportamentos, para medir-lhes a utilidade, a finalidade, o direcionamento, as conseqüências, os mecanismos, os frutos que servirão ao futuro.

O núcleo vivo da ética está na ação humana, claro que envolto a sua tradicional complexidade, vista com autonomia, mas com exagerada dependência.

Deste modo, compreender a ética, nos labirintos históricos de sua conceituação e estruturação e ao final compreensão é além de dar atenção a sua complexa posição, pautar na busca do equilíbrio da ação humana, pois são estas que no plano do comportamento do homem, regado a doses de tempo e espaço que as modulações a respeito da ética se dão e se darão visto em sua teleologia.

A finalidade da ética é no conduzir da ação humana, que jamais poderá abandonar o ser que se serve como é do objeto, sem inibir-se de ser vista em sua historicidade, como bem conceitua Vasquez,

Certamente, muitas éticas tradicionais partem da idéia que a missão do teórico, neste campo, é dizer aos homens o que devem fazer, ditando-lhe as normas e os princípios pelos quais pautar seu comportamento. O ético transforma-se assim numa espécie de legislador do comportamento moral dos indivíduos ou da comunidade. Mas a função fundamental da ética é a mesma de toda teoria: explicar, esclarecer ou investigar uma determinada realidade, elaborando os conceitos correspondentes. Por outro lado, a realidade moral varia historicamente e, com ela, variam os seus princípios e as suas normas. (2002 p. 20).

Em que realidade moral está o ser humano hoje, em que realidade moral está o direito, ou a justiça? Questionamentos de alta complexidade são merecedores de respostas ou solução de mesma complexidade. Assim, em muito será o trabalho de compreensão e construção de uma conceituação pós-moderna para a ética.

Sabe-se que o primeiro passo para a aplicabilidade do agir ético, reside na construção teórica e intelectual. Sabendo o que é, e buscando posteriormente entender a inteligência do como se faz, de como irá se desenvolver a ação daquele que busca esta forma de agir.

Tem-se a ética em todos os momentos registrados da história, momentos este narrados nos escritos elaborados pelos teóricos que de algum modo buscaram materializar o que se havia de pensar sobre a ética em sua temporalidade. E como toda grande finalidade da escrita, é falar para as pessoas que se tornaram ausentes, tem-se que estes que agem deveriam cumprir com o que fora teorizado sobre a ética, mas o que se percebe é que o agir atual, ao invés de materializar as ações vistas e construídas pelos teóricos e pensadores do passado, busca novamente compreender e construir novas concepções éticas.

Assim, o ser não age, ele volta-se novamente para a construção teórica, utilizando-se dos pensamentos e das construções que foram já postas apenas como forma e ou parâmetro para a criação de novas compreensões também teóricas sobre a ética, vistas é claro em novos contextos sociais, culturais e históricos.

Alcançar a materialização do agir ético, baseando-se unicamente em desenvolver a arte do pensar, não significa que se está criticando esta arte, mas problematizando-se esta que deveria ser parte de uma estrutura que teria em sua outra parte o agir, pois a base é “conscientiza-ação”.

Muito se tem nos labirintos da ética já escritos, muito se tem teorizado sobre eles (hão de haver variadas concepções), em todos os campos da atuação humana, e hoje mais do que nunca esta-se sedento por ética, na concretização deste agir, e não da teorização deste agir. Por mais que se acredita em uma preponderância da teorização anterior ao agir, vê-se também, muitos daqueles sendo consequência destes.

A carência ética é sentimento coletivo, é a verdadeira ação humana em prol à ética. Seja no direito, na justiça, na economia, na política, em suma na sociedade, que hoje se encontra em momento de abandono da modernidade e de sua “roupagem”, rumando para a pós-modernidade, ainda “desnuda”. Qual o entrave, o que inibe o homem de concretizar este agir, de materializar a ética em sua comunidade em sociedade, senão,

Os homens ou grupos de homens que controlam a produção e os meios e circulação econômica de bens possuem maior liberdade do que aqueles que não têm o poder desse controle. Por aí se vê também que a liberdade, assim como a ética, não se reduz a fenômenos meramente subjetivos; elas têm sempre dimensões sociais, históricas e objetivas. Os que têm mais propriedades, maior poder material, detêm também maior poder de sobrevivência e maior poder de ampliar sua qualidade de vida e de seus familiares. Por isso eles têm maior disponibilidade ética, visto que têm o poder de melhor conhecer e avaliar as condutas podem escolher mais e melhor, podem decidir em maior escala sobre as coisas da cultura e sobre a distribuição das riquezas, podem definir um maior leque de normas que atendam aos seus interesses. (BITTAR, 2006).

Parafrazeando o mesmo autor, este aguça tal compreensão desdobrando a estrutura ética, facilitando o andar por seus labirintos, em pontos de atuação como seguem:

O primeiro pode ser visto como a conduta livre e autônoma, pois a origem do ato ou da conduta parte da livre consciência do agente, assim aquele que age manipulado para agir inconscientemente, por força de um poder arbitrário ou de uma imposição coercitiva, não pode ser considerado autônomo em suas deliberações, e, deste modo essa ação não poderá ser

considerada de sua livre autoria, conseqüentemente não irá gerar responsabilidade alguma no campo ético.

Já a convicção pessoal desdobra-se no autoconvencimento onde este figurará como o exercício que transforma idéias, ideologias, raciocínios e pensamentos em princípios da ação, sob a única e exclusiva propulsão dos interesses daquele indivíduo que está por agir. Podendo sofrer com os inibidores antes citados, mas reagindo a estes de forma frutífera, e desta forma tornando real e viva sua ação.

A conduta insuscetível de coerção, aquela onde impera o reinado do medo, dos inibidores psicológicos ou pela falta de sanção mais grave, dependendo da consciência e dos valores sociais, aos quais suscetíveis apenas tem-se a vergonha, o peso consciente ou o arrependimento como bases ou fenômenos que poderiam servir como instrumentos coercitivos para a realização do agir ético. Pensa-se aqui a construção consuetudinária da ética, pois os costumes serão claros determinantes deste agir ou deste não agir.

Parafraseando Korte (1999) variadas senão muitas são as possíveis espécies de ações humanas que podem ser levantadas, ou conduzidas pelo viés ético.

Deste modo, construir uma atenção redobrada na atuação da ação política, na ação governamental, posto que esta figura como objeto primordial deste estudo, está envolto ao agir governamental/fiscal do Estado, vinculados à idéia de que tais atitudes e ações primordialmente devem estar regadas de princípios valorativos e efetivos norteadores destas ações, pois onde deveria estar a ética Estatal, senão naqueles que conduzem a “máquina”.

Atribuir ética à atuação do Estado no viés tributante é atribuir ética àqueles que conduzem tal estrutura, nada mais nada menos, este é o mínimo ético exigido para o bom andar do sistema tributário.

Preocupar-se-á ainda, em distinguir, que por mais que a ação humana seja também objeto de estudo das ciências sociológicas, como apresentado, é também objeto da ética, clarificando a necessidade de uma breve distinção de ambas, que como muito bem leciona, Korte (1999) “assim, enquanto na sociologia são estudados os fenômenos sociais e

sociológicos, na ética estudam-se os fenômenos e fatos éticos, que enunciam, explicam ou justificam leis, regras e normas que atuam no relacionamento e no procedimento humanos”.

Reale (1999) na filosofia do direito destaca a ética vinculada a esta disciplina e assim da mesma maneira afirma o autor escrevendo que o certo é que o bom ético implica sempre medida, ou seja, regras ou normas postulando um sentido de comportamento, com possibilidades de livre escolha por parte dos obrigados, exatamente pelo caráter de dever ser e não de necessidade física (ter que ser) de seus imperativos.

Em vista desta colocação teórica, o autor, completa a idéia da ética, delimitando sua ação, em vista de um comportamento situado em um campo de atuação, campo este, limitador. Deste modo, questiona os meios que antes levantados, sendo problematizado o sentido obrigatório do postulado, em vistas de que a ética está para o poderá, mais do que para o deverá.

Transportando tal momento intelectual à realidade fática, estender-se-á neste momento à realidade tributária atual, objetivando compreender estes que foram chamados de labirintos, ainda teriam por nascer muitos questionamentos, pois paira a dúvida e a complexidade de aguçar uma situação em que o agir ético, seja o fisco ou o contribuinte se vejam situados e compelidos na construção deste agir.

Não terá outra base senão a realidade daqueles que sempre foram assim e serão assim para o futuro (Fisco e Contribuinte), ausentes de valores éticos, vazios de uma finalidade justa para com seus entes, e fraca no momento do agir ético, pois cientes estão todos de que a carência por valores neste final de século é clara, branca e gritante.

Onde estará aquele que dará o início ao agir ético? Deve estar à espreita, esperando que outro que na espreita se encontra, aja. Deixar-se-á de lado o salvacionismo, seja qual for, pois se deve chamar esta mudança ética para cada qual que atua no seio sociedade, dizer não ao ato aético, dizer não aos gastos públicos sem limites. Ao todo social e jurídico falta a ética, pois de leis já está saturado.

O que falta são valores, pois estes são as sementes que impulsionam o agir, a ação, ou a reação.

## 1.2 Ética na ação/reação

Em todo o tempo histórico ético que fora desenvolvido e os pensamentos voltados a esta ciência, percebeu-se a grande preocupação em conceituá-la e entendê-la e pouca atenção em aplicá-la, torná-la efetiva e real.

De pouca valia tem a teoria se não posta na prática, de pouco vale o teor do que fora pensado sem que se tenha criado os mecanismos para a sua implementação. Não se está questionando ou minorando o trabalho do intelectual, mas o que se está por dizer. De nada adianta pensar o momento espacial e social, delimitar a ética que neste instante é a mais adequada para a solução de tais problemáticas, se não estão sendo criados os mecanismos e os espaços para a sua efetivação.

Ficará ela, a ética, no papel, sendo bem dita e bem lida, muito bem pensada, mas sem aplicação, é como o medicamento feito e que jamais fora ingerido pelo doente. Assim é que está a ética desde seus primeiros escritos. Assim, está a ética para com o sistema tributário carentes compreensões doutrinárias e jurídicas.

E com alta coerência, sabe-se que jogando as problemáticas sociais e ou jurídicas para serem resolvidas pela ética, ocasionará certas indagações, pois é a ciência ética responsável pelo solucionar destas? Os teóricos tanto clamam por ética, como sendo o principal “fármaco” utilizado na cura deste ou daquele malefício jurídico, político ou social.

Compreender tal situação não é apenas analisar o presente estado das coisas, mas retornar para os bons teóricos. Sofre-se com deficiências sociais e jurídicas que já estão resolvidas (teoricamente), falta-lhes ação, falta-lhes reação, valorativas.

Desta maneira leciona Delgado,

Há doutrinadores que afirmam, com absoluta razão, ser o século XXI o da implementação dos valores dignificadores da pessoa humana e da valorização do cidadão. Alertam que a humanidade, nos séculos anteriores, voltou-se para a construção do renascimento cultural, para a implementação de revolução industrial, para as conquistas dos direitos trabalhistas, para o avanço tecnológico, especialmente, na área das comunicações e da informática (a exemplo do último século). Nunca, porém, o Estado, o homem e a sociedade, de mãos dadas, lançaram-se na missão de fazer com que a dignidade da pessoa humana e a valorização da cidadania fossem expressão maior de suas atuações. (2004, p.11).

Ainda questiona-se qual foi o principal motivo para atribuir ao campo da cidadania a efetivação destas mudanças, sejam elas éticas, ou cidadãs. O importante é que elas jamais ocorrerão por completo, pois são inibidas e obstaculizadas, quem ou o que não as quer, o que mura os instrumentos de materialização da ação ético - cidadã?

Se todos ganharão com tal mudança, quais são as estruturas ou instituições, ou pessoas que engessam e barram a construção desta realidade tão esperada, tão milenarmente objetivada pelo ser humano?

Se os símbolos aí estão, é porque as estruturas ou as instituições que simbolizam tal instrumento são válidas e vigentes. Desta forma, a “criatura” ainda está em nosso meio, pois o que a representa (o símbolo) ainda permanece, a carência ética deste século, não é apenas deste, mas de todos os anteriores, pois se uma semente de ética tivesse sido plantada no passado estariam colhendo alguns frutos. E se houvesse, seriam insuficientes para este momento secular.

Reconhecer as barreiras ou as estruturas que impedem o agir ético, é pensar que deve existir o que ensina ao social o não agir, a não ação, a não reação, a total inércia ética.

Se o aético é o que mais existe, se o não agir dentro do que fora exposto é a regra, assim tem-se pensado. Como aguçar o entendimento e a fenomenologia na realidade fática social e pensar as novas saídas pela possível e esperançosa materialização da ação ética, nos espaços privados e públicos do agir humano?

No viés estatal tem-se em consideração efetiva a pretensão dos governantes de reformar o Estado, e reformar as pessoas do Estado, em suas linhas estruturais, o que alcança

as metas postas no ordenamento jurídico atual para regular o relacionamento Fisco-Contribuinte.

Morin traça linhas deste futuro e assim ataca um ponto específico que possibilitaria em sua visão a efetivação do que se defende aqui, deste modo,

A desburocratização deveria incluir a restauração das responsabilidades e solidariedades, o que parece um problema que, ainda que vital para o Estado, o supera. Trata-se de uma reforma da sociedade que enfrenta problemas muito complexos que sem dúvida devem ser levados em conta, porque não se poderia conceber uma reforma do Estado isolada. A reforma do Estado necessita um conjunto de reformas de outro tipo. Resulta que a reforma do Estado necessita que se regenerem a responsabilidade e a solidariedade, não somente de seus próprios agentes ou de suas autoridades decisórias, mas também do conjunto da sociedade da qual eles fazem parte. Uma vez mais, a reforma do Estado não pode ser isolada. Em outros termos, a reforma do Estado somente se pode realizar dentro de um processo complexo de transformações e regenerações humanas, sociais e históricas, que incluem: - reforma da sociedade- reforma da educação- reforma da vida (modo de viver) reforma ética, posto que a moral esta baseada na responsabilidade e na solidariedade. (2004, p. 02).

Qual a pretensão do Estado, o que na verdade deveria ser dito é qual a pretensão dos figurantes do Estado, em vista de que o Estado é uma idéia, são seus atores que moldam este agir estatal.

Para Morin (2004), nada mais justo que pensar a complexidade, visto que este é o ponto chave de toda sua construção intelectual. Assim, buscar a realização da ação ética é para este grande pensador moderno, a reforma completa, a reforma complexa, que venha de um lado para o outro, que seja envolta a vida. Sim, a vida num todo, questionando as mudanças situacionais, ou isoladas, pois o momento pede mudança complexa, mudança geral e total, é toda a estrutura que pede e carece de tal atitude de tal reação.

A ética neste século é bem vinda em toda e qualquer estrutura ou forma, em todos os atos, na completude dos movimentos e dos pensamentos.

Em si próprio, sim, é neste lugar que o ser humano falha em agir, toda a sociedade é pensada por este ser, o simples e o complexo, são em todas as estruturas que o ser humano age, ou faz, e se faz, estão estas carentes deste valor, é por que a peça - chave o está também.

Assim,

Está-se o tempo todo reclamando do sujeito que age, e agir é perigoso, porque se pode errar e acertar a todo instante, que vivencie a aflição de decidir, de exercitar um ato de escolha, às vezes entre duas hipóteses, às vezes entre centenas de formas possíveis de se agir. Neste sentido, o tempo todo se reclama de cada subjetividade que se constitui por si e em si na ação histórica que leva adiante, com seus frutos e conseqüências, toda vez que se revela entre outros seres viventes como alguém que decide. Eis aí a esfera do conflito moral, que se instala na consciência e que pode perseguir o indivíduo na tensão oriunda dos efeitos e responsabilidades decorrentes de seu ato. (BITTAR, 2006).

E mesmo assim, o agir se dá insuficiente, precário e aético. Não há o que se ensine ou se pense sem que o agente saiba e domine o que se está por ensinar, se assim for, simplesmente não será aprendido por aquele que deveria agir.

De outro modo, ninguém ensina o que não sabe e deste modo estar-se-á ensinando o agir ético, o pensar ético, o real ético para aqueles que nada aprendem, que nada pensam e na realidade materializam o que nada sabem. O que corrobora esta afirmação é toda uma realidade que o todo vê, que o todo escuta, e que o todo é.

Abandonar o estado de conflito, que apenas é transportado do subjetivo do ser humano para o objetivo. Visto que se subjetivamente ele não é compreendido, e claro fica isto, senão teria o mesmo, a capacidade para resolvê-lo ou solucioná-lo, não o fazendo, despeja na sociedade seus anseios de vivente sem o objetivo de resolvê-lo, apenas com o instinto (intuito) de abandoná-lo.

Ser tencionado por esta problemática realidade orgânica e humana, para Bittar (2006)

Há, assim, um grande esforço, um esforço ético-político para se obter uma distribuição igualitária dos direitos entre os homens, quer dentro das comunidades, quer entre as comunidades. Na verdade existe uma ética sobre a ética, uma meta-ética. A meta-ética é utópica, crítica, subversiva e transcende as condições mais imediatas da vida social. No entanto, ela precisa ser possível no mundo dos fatos sociais sob pena de se perder como uma utopia de meros sonhos. A possibilidade da meta-ética marca-se igualmente por ter que fundar nas necessidades humanas calcadas no processo de sua vida material, em seu desenvolvimento histórico e cultural, porém dentro de um contexto de globalidade não ideologizada, enquanto

possa ser representativa de reais forças orgânicas da comunidade humana, enquanto possa ser a expressão dos autênticos interesses democráticos dos homens vivendo socialmente num contexto de igualdade e liberdade, enquanto possa ser ética no real sentido da palavra.

“O campo da teorização ética é a fuga”, é a pré-ocupa-ação, daqueles que deveriam estar colocando tais estruturas em prática.

Problematiza-se a citação ora feita, pois novas construções intelectuais foram criadas, como se agora existisse na verdade novas precariedades sobre o conceituar da ética. Ora, está-se falando mesmo da ética ou da meta-ética. Como muito bem coloca o autor citado anteriormente, a meta-ética precisa ser possível no mundo dos fatos sociais sob pena de se perder como uma utopia de meros sonhos, lugar este que já é morada fixa da ética em todos os momentos em que fora ela “implementada”.

Perdoar este autor pela desesperança neste momento de construção é real, mas quais serão as bases implementadoras da ética, seja pública, privada, seja coletiva, seja individual. Gandhi ensina que “devemos ter as mudanças que queremos ver”, e neste ponto este que vos escreve tem sua total concordância com a ora citada oração.

Terá o ser humano o dever - perceba-se que não há momentos passados que ratificam tal decisão – de nutrir-se de ética, e só assim, todas as outras estruturas ou instituições terão como esperança um possível e provável ser que subjetivamente constrói-se pelo agir ético, reagindo às novas ações da mesma forma, e assim aleatoriamente poderá ser apresentado com tais mudanças pensadas e discutidas pelos teóricos expostos.

A ação ética só será perfectível no mundo da prática, é o agente consciente de suas ações, e de suas reações em relação ao meio que terá o poder de construí-la. O que pode ser teleologicamente direcionado aos fins, que é o lugar de morada desta ciência.

É mais que um simples somar de atos e vontades, atrelados aos momentos da história e da cultura, que em muitos instantes impulsionam para o aético, mas o que resta da razão de ser do social e do jurídico, seja fruto de enriquecedoras conjugações de valorativas atitudes e que quando bem enredadas acabam por materializar um aprimorar humano real e a excelência de todas as outras estruturas e instituições periféricas ao Ser.

### 1.3 Ética como luz do sistema tributário

Nogueira nos doutrina e como fonte desta pesquisa serão os prolegômenos deste item, assim,

O que exige a ética tributária dos poderes públicos e a ética fiscal dos cidadãos obrigados ao pagamento de tributos?

E assim, que princípios ou valores convincentes e razoáveis devem inspirar a atuação dos poderes públicos e dos cidadãos para que a relação jurídica tributária possa ser considerada justa?

Ao fim, há deveres sociais envolvidos na relação jurídica que dizem respeito aos ingressos e os gastos públicos? (2002, p. 04)

A luz da ética tributária refletirá para o futuro, mesmo que no passado não foste esta luz escolhida.

Tais questionamentos, somente serão respondidos realmente no futuro. São estas inquietações que mais estão em voga nas mesas dos debates públicos e privados, quando da atuação do fisco e do contribuinte.

São estas inquietações, que estão para a ética, mesmo porque as ações humanas estão a todo tempo sendo filosoficamente abertas e rompidas, questionadas e fragmentadas, analisadas e problematizadas.

Ao chegar neste tempo, aonde as inflações legislativas, que pelos seus exageros chegam falhas, não é de leis que se terá a ética, não é de leis que a justiça será feita, é de ética que se ultima o Estado a agir, o ser humano a agir, o mundo globalizado ser.

Já o Estado, que pretensão tem ele de iluminar as reformas tributárias cuja finalidade é, unicamente, de aumentar a arrecadação dos tributos para conter o déficit público?

Trazer-se-á estes embates ao campo do agir da política pública, campo este que se apresenta com extrema precariedade ética e moral<sup>2</sup>. Posto que, tais revelações necessárias se tornam, visto que envoltas ao ser que age, sem inibições em relação às finalidades que devem ser atingidas por este agir, tanto no campo estrutural do social, como no campo individual do social. Esta é a verdadeira realidade do sistema tributário.

Buscar modelos éticos enriquecidos de virtudes, não será simplório em um momento de mudança secular onde se abandona ou não mais se quer como modelo a modernidade e, busca-se um novo futuro sobre um mesmo passado.

Angariar posicionamentos no passado, desde a implantação desta idéia de estrutura pública política – o Estado – é de muito árduo, e de muita vagueza, que por mais que se possa, ou que se tente, o que se encontrará serão apenas momentos isolados e aleatórios de atuação ética tributária, visto que mesmo assim, poucas foram as atitudes que envoltas no agir ético efetivaram-se.

O tempo é da história, o espaço que se constrói terá que romper com a estrutura real e, seguramente atingir a ruptura de toda o subjetivo do Ser que fora amontado em sonhos e utopias paupérimas. O novo agir a luz da ética, será simultaneamente construtor e destruidor, pois construirá novas esperanças, e ao mesmo tempo irá destruir as estruturas ditas éticas no passado.

Previamente pensar e saber a ética, compreendendo-a nos escritos passados, atendo-se ao pensar fenomenológico das ações e estudos do humano hoje. Chegou o dia que este Ser que pensante se diz ser e o momento claro e iluminado para a real concretização de suas atitudes e ações do completo e robusto suporte ético.

A luz ética é vista em Rawls (*apud*, Bittar), como sendo

---

<sup>2</sup> Moral é o que se referem aos usos, costumes, hábitos e habitualidades. De uma certa forma, ambos os vocábulos se referem a duas idéias diferentes, mas relacionadas entre si: os costumes dizem respeito aos fatos vividos, ao que é sensível e registrado no acervo do grupo social como prática habitual. A idéia contida na moral é a ralação abstrata que comanda e dirige o fato, o ato, a ação ou o procedimento. A moral explica e é explicada pelos costumes. A moral pretende enunciar as regras, normas e leis que regem, causam e determinam os costumes, inclusive, muitas vezes, anunciar-lhes as conseqüências. (KORTE, 1999, p. 115).

Na teoria da justiça como equidade, a sociedade é interpretada como um empreendimento de natureza cooperativa, que visa obter vantagens mútuas para os participantes. A estrutura básica é um sistema público de regras que definem um sistema de atividades que leva os homens a agirem em conjunto de modo a produzir uma maior soma de benefícios e que atribui a cada um certos direitos, que são reconhecidos, a uma parte dos resultados respectivos. (2006 p. 85).

Teoricamente compreensivo, e esperançoso, mas as instituições responsáveis pelo agir ético, são fundamentalmente o que interiormente é o ser humano, seja o sistema estrutural, construído em regras que podem ser justo e injusto ao mesmo tempo.

Já Bittar (2006) leciona que quando se discute a questão da justiça das instituições deve-se dizer que não é o motivo de uma regra isolada ou um conjunto de regras isoladas, sejam injustas, mas que a instituição pode ser qualificada como injusta.

Até quando ou até onde fugirá o ser humano de seu julgamento ético, vê-se que de tijolos são feitas as estruturas e as instituições, e nada mais, pois viver a eterna busca pela ética, ou pela justiça, ou ambas, ou uma delas, já seria suficiente, mas nem uma, nem outra foram alcançadas, ambas em muito se confundem, convergem-se, completam-se, mas bastaria uma ética tributária pós-moderna como luz do sistema tributário.

E assim Morin apresenta-se ao desfecho deste capítulo, lecionado que

As democracias contemporâneas se debilitam. Essa debilitação tem muitas causas, entre elas - o afrouxamento do vínculo comunitário e o conseqüente desenvolvimento dos egocentrismos individuais; - as compartimentações excessivas que se interpõem entre os cidadãos e a sociedade global; - as múltiplas disfunções, escleroses e corrupções, incluindo a econômica, em uma sociedade que não consegue reformar-se; - a crescente consciência, nessas condições, da desigualdade e iniquidade; - e por último, um abismo de não saber o que se pretende, separando os cidadãos da cidade. A democracia cria um círculo virtuoso, não somente retroativo (controle dos controladores pelos controlados) senão também recursivo: a democracia produz cidadãos que produzem a democracia. Se os cidadãos são sub-produtivos, a democracia se torna sub-produtiva; se a democracia se torna sub-produtiva, os cidadãos se tornam sub-produtivos. **O resgate da ética é, portanto, indissociável de um resgate do civismo que, por sua vez, é indissociável de um resgate da Democracia. Sem dúvida, a democracia é necessária, embora não suficiente para resgatar a responsabilidade e a solidariedade.** (2004, p. 05) (grifo nosso).

Romper as barreiras postas, sim, barreiras postas para a realização do agir ético, deixando a luz passar iluminando o futuro, estes murados pela falsa história, pela falsa realidade que vem sendo apresentada, pela falaciosa verdade que está sendo dita, em todos os cantos em todas as “bocas” políticas e públicas. Refletir, pensar e agir são as chaves para este resgate ético, para aquela justiça, para aquele ser humano e para este mundo.

## **2 ÉTICA E JUSTIÇA**

### **2.1 A Justiça como fim de toda ética**

Morin (2004) encerra o texto anterior e será o iniciador deste, visto que o pensador é uma das peças fundamentais desta pesquisa, pois suas idéias e ideais, estão para com as mesmas finalidades deste trabalho.

Assim, os encaixes teleológicos da ética e da justiça tornam-se enriquecedores para ambas.

Leciona tal pensador que o resgate da ética, só ocorrerá de forma indissociável ao civismo e à democracia como forma de superação das debilitações entre cidadãos e sociedade global.

A necessidade do resgate ético descrito apresenta-se associado a outras estruturas, citadas pelo autor, como sendo a cidadania e a democracia.

É característica deste pensador a religação dos saberes, a interdependência das estruturas, que sempre são somadas, e dentro destas somas, são construídas as problemáticas sociais e mundiais, visto que neste enlevo serão feitos os resgates que poderão ter as possíveis soluções destas mesmas problemáticas.

Religar a ética, a cidadania e a democracia é de grande importância e utilidade, mas religar á ética à justiça será do mesmo modo de magnífica serventia.

Desta forma, corrobora-se a idéia de Morin, sem espaços para indagações, e abrem-se novos caminhos para complementar e enriquecer ainda mais o campo ético e justo do Ser.

Neste momento estrutural busca-se

As fontes da ética que são a solidariedade e a responsabilidade. Ou seja, todas as reformas desejadas, incluindo a do Estado, requerem uma reforma ética, que por sua vez, necessita da solidariedade e da responsabilidade. A regeneração ética só se pode realizar dentro de um processo complexo de transformação e regeneração humana, social e histórica. É nesse processo que a regeneração ética pode contribuir com as outras reformas, entre as quais se encontra a do Estado. A tomada de consciência de que a reforma da vida é uma das aspirações fundamentais das nossas sociedades, pode ajudar muito às outras reformas, incluindo a que regeneraria a ética. A reforma da vida leva à reforma da civilização e à reforma ética, as quais, por sua vez, conduzem à reforma da vida. (MORIN, 2004, p. 06).

A cooperação mútua entre as pessoas, ou a interdependência entre seres e coisas, somados aos que respondem por seus atos ou pelo de outras pessoas, seja na figura do Estado, nas instituições ou no ser humano, todos estão precários e carentes desta que é a mais importante das reformas é a mais urgente das alternativas para a reforma da vida, é a ética, como diz Morin.

Regeneração ética compreende produção de energias<sup>3</sup> de justiça, de civismo e democracia, que nortearão a produção de cidadãos intrínsecos a esta qualificadora e sadia sociedade que ressurgirá.

Proclama-se este chamado seja nas idéias do autor em voga, seja nos ideais de outros que surgiram defendendo as mesmas necessidades, as mesmas alternativas, e que todos estes que logo virão sejam, do mesmo modo, teóricos ativos, intelectuais da ação, éticos de coração e justos por vocação.

---

<sup>3</sup> A ação humana é uma movimentação de energias que se dá no tempo e no espaço. Mas não só. Trata-se de uma movimentação de energias que se perfaz mediante: uma determinada manifestação de comportamento (trabalhar ou roubar; elogiar ou ofender; construir ou destruir...) um conjunto de intenções (intenção de ganhar dinheiro mediante emprego de suas próprias energias ou rápida e facilmente à custa do sacrifício alheio; intenção de ofender e magoar ou intenção de estimular; intenção de fazer ou desfazer o que está pronto...); a obtenção de determinados efeitos (viver pelas próprias forças ou viver mediante o esforço alheio; promover o bem-estar de outrem ou desgastar o interior e as emoções de outrem; deixar sua contribuição ou apagar a contribuição dos outros) (BITTAR, 2006).

Aliar ética e justiça é de grande valia para o desenvolvimento, pois como todos os autores que foram no capítulo inicial descritos, ter-se-á também neste instante o cuidado de levantar estudos sobre a ética, no viés da justiça. Nada mais didático é a necessidade de uma atualização teórica de ambos os termos, pois eles representaram algo que agora em seu tempo e seu espaço serão carentes de novas e constantes atualizações, em seu agir e em seu pensar, ético e justo.

As constantes e dinâmicas mudanças sociais, ou de paradigmas sociais, são representadoras e causas das atualizações nos campos da ética e da justiça.

A mudança de paradigma sobre a ética, tira dela o seu local utópico ou puramente teórico e a recoloca num patamar mais ideológico que o anterior, tornando-a peça chave e enriquecedora para a regeneração do modelo de sociedade dita pós-moderna, assim hoje lida.

Para Vasquez (2002)

A ética é teoria, investigação ou explicação de um tipo de experiência humana ou forma de comportamento dos homens, o da moral, considerando, porém na sua totalidade, diversidade e variedade. O que nela se afirme sobre natureza ou fundamento das normas morais deve valer para a moral da sociedade grega, ou para a moral que vigora de fato numa comunidade humana moderna. É isso que assegura o seu carácter teórico e evita sua redução a uma disciplina normativa ou pragmática. O valor da ética como teoria está naquilo que explica, e não no fato de prescrever ou recomendar com vistas à ação em situações concretas. (2002 p. 21).

Nos pormenores dos escritos de Vasquez sua posição chega num primeiro momento a ser vista como oposta à função que teria a idéia ora citada, mas percebe-se que o mesmo autor constrói seu pensamento posicionando a ética<sup>4</sup> estritamente no campo teórico, sendo ela valorativa pelo que explica pelo que compreende da estrutura que é posta a seu explicar.

O que distingue das idéias antes defendidas, por estarem sendo posicionadas e desenvolvidas no campo factível e atual da releitura social e jurídica. Aceita-se sim, a leitura feita por Vasquez como de grande valia, pois necessária é está para a construção do que vem

---

<sup>4</sup> A ética estuda as relações entre o indivíduo e o contexto em que está situado. Ou seja, entre o que é individualizado e o mundo a sua volta. Procura enunciar e explicar as regras, normas, leis e princípios que regem os fenômenos éticos. São fenômenos éticos todos os acontecimentos que ocorrem nas relações entre o indivíduo e seu contexto (KORTE, 1999, p. 1).

sendo buscado. Portanto, teórica ou regeneradora, será a ética necessária à materialização destas reformas da vida.

Deste modo, seja no campo teórico ou factual, a ética neste espaço histórico teve de angariar forças e aliados, para assim nortear - mesmo com grande dificuldade - os ditames a qual está sendo prescrita. Dar como certa a união da ética a justiça, é asseverar o nascimento de novas alternativas para a robusta construção dos mecanismos de mudança, de regeneração jurídica e social.

Assim, a justiça para Rawls (*apud*. BITTAR) é

[...] pensar em refletir acerca do justo e do injusto das instituições. Qual seria a melhor forma de administrar a justiça de todos senão por meio das instituições sociais? Não se quer tratar do fenômeno na esfera da ética do indivíduo, da ação humana individualmente tomada, das concepções plúrimas que se possam produzir sobre a justiça, o que não deixa de ser considerado relevante; quer-se, pelo contrário, disseminar a idéia de justiça das instituições é que beneficia ou prejudica a comunidade que a elas se encontra vinculada. Uma sociedade organizada é definida exatamente em função da organização de suas instituições, sabendo-se que estas podem ou não realizar os anseios de justiça do povo ao qual se dirigem. (2006 p.! 390-391).

Visto o deslocamento da justiça à prática institucional, como sendo para Rawls, explicado em forma de pergunta, que o mesmo autor esclarece localizando a ética nas instituições, idéia está que destoa da defendida por Morin antes posta, pois o ora citado autor desenvolve uma forma singular de pensar e saber, visualizando as reformas em seu todo complexo, e não apenas pautado como é a posição de Rawls.

O que muda são os pontos de partida, mas que são também as diretivas dos pontos de chegada, não é uma corrida onde se deve saber e apostar naquele que chegará na frente, pois uno é o mundo, e a mudança que se quer é pensada no paradigma global, mesmo que ela deva ocorrer em campos singulares.

O tempo pede a mudança e o ser humano com capacidade ou não, terá de angariar formas de solucionar, remediar ou tratar tais “patologias” que atualmente estão regadas e infiltradas de injustiça, sejam nas práticas institucionais ou individuais, sejam invadidas por ações aéticas, das pessoas nas instituições.

Pegoraro, esclarece tal questionamento redirecionando-o para

a temporalização do conceito de pessoas implica *ipso facto* a historicidade da ética. Hoje é muito difícil defender uma teoria ética que parte de princípios fixos e válidos para todos em todos os tempos. Sendo a ética de feito histórico, por ligar-se necessariamente à temporalidade da existência humana, é flexível e se adapta às situações reais da vida. São estas situações que moldam os princípios éticos e não estas aquelas. A está ética dá-se o nome de ética fenomenológica. Ela se concentra na idéia de um estilo de vida, um rumo, um horizonte ético que a pessoa traça para si. O horizonte é uma referência, situada lá adiante e que nunca alcança. Assim, é uma referência, situada lá adiante e que nunca se alcança. Assim é a ética: nunca chegamos a alcançar a meta, o rumo traçado. Nem há um caminho aplainado para chegar lá: em cada situação há que inventar, descobrir, criar o caminho. **Os grandes tratados de ética, desde os gregos até hoje, traçaram o horizonte ético que pode ser concentrado em três referências conjugadas: justiça, solidariedade e paz.** São as virtudes das pessoas e das estruturas sociais. Cada época tem seu estilo de fazer justiça, criar a solidariedade e promover a paz. **Por isso a ética é inventiva e criativa.** Não são os princípios que garantem o bom caminho, **mas o horizonte ético.** (1995, p. 12) (grifo nosso).

O pensador tem claro poder de compreensão, posto que pré-compreende tal estrutura possibilitando um descrever sintético e completo, justificando e asseverando as possibilidades de construção e desenvolvimento da ética tributária.

Parafraseando o citado autor, tem-se que traçar os horizontes da ética, acoplados à luz da justiça e ter-se-á em seu mínimo duas leituras, como seguem:

A primeira com pouco gosto, é pensar a que ponto se encontra a atual temporalidade social e mundial de ter a necessidade de agregar ética e justiça, sendo juntas pensadas e aplicadas, visto que se isoladas já realizaram o que poderiam ou isoladas não conseguiram realizar o que deveriam.

Unir forças pressupõe mais força ou pressupõe fraqueza?

Acreditar na melhor e mais esperançosa das alternativas é sonho e crer na pior delas é medo. Sim, este é o modo como pode ser lida a atual temporalidade, um sinal de aliança entre ambas, para os esperançosos, é o reconstruir de novos sonhos e atitudes.

Esta é a idéia que se está defendendo, a do sonho. A justiça como luz, e a ética como o horizonte inalcançável, mas possível.

O que pode acontecer ou pode ser realizado, executado e que é permitido agir eticamente não há *legis* que o proíba, portanto aja, pois:

O mundo ético só é possível no meio social, no bojo das determinações sociais. O fenômeno ético não é acontecimento individual, existente apenas no plano da consciência pessoal. Isso porque o ente singular do homem só se manifesta, como ser autêntico, em suas relações universais com a sociedade e com a natureza. Esse fenômeno é resultante de relações sociais históricas, compreendendo também o mundo das necessidades, da natureza. A ética existe no seio da comunidade humana; é uma expressão da vida social e histórica dos homens situados, dos homens em suas relações vitais, produtivas, concretas e comunicativas. (BITTAR e ALMEIDA, 2006, p. 19).

Schneider completa o estudo, apresentando este trabalho de forma que,

A palavra “ética” provém igualmente da língua grega, ou seja, do termo *Ethos*, que significa “os costumes” dos muitos, da *Polis*; os costumes das tribos (*gens*) organizadas como muitos, em cidade [...] assim aos poucos, o termo *Ethos* que é costume, jeito de ser, forma de manifestar-se, possibilidades de identificação e de diferença dos muitos entre si na *Polis*, transmuta-se significativamente em “reflexão sobre” os costumes em discussão sobre o jeito de ser e em consciência da efetividade das diferenças. (1996, p. 53).

Nalini (1998) apresenta a este trabalho os ares de atenção, pois leciona que não é tarefa singela realizar a justiça em nossos dias.

Nascendo com esta afirmação muitas outras que ficaram sem resposta, por estarem situadas no campo do irracional, estando este localizado fora das capacidades humanas racionais de compreensão. Mas outras perguntas podem ser feitas do modo que para Nalini a dificuldade de se realizar a justiça em nossos dias, é exatamente a mesma dificuldade enfrentada em todos os outros momentos da história humana, que tiveram como teleologia social ou jurídica a realização da justiça.

Se as tiveram, por que não a realizaram? Teóricos como os já apresentados tentaram e ainda continuam sendo tentados por seus discípulos ou pupilos a desenvolver ou a desenrolar grandes teorias, com ares de extrema complexidade, que buscam e procuram fundamentos

nos pré-pensadores temporalmente situados, questionando e criando novas estruturas teóricas explicativas para os campos da ética e da justiça.

Houve momentos que embates teóricos “cheiravam a pólvora”, que pareciam materializarem-se de tão vivos que eram, em meio a novos deslumbramentos que se eleva a justiça, assim citando Perelman

[...] na produção de seus textos leciona Nalini, “A justiça é uma noção fascinante e confusa”, afirma Perelman. Autor de outro asserto: “Todo sistema de justiça deveria não perder de vista sua afirmação”.

Fascínio existe na pretensão de harmonizar os desencontros, de pacificar a comunidade ferida pelas lesões de seus interesses. Todavia, **é confusa a realização concreta da justiça num universo que vem perdendo seus referenciais.**

Já não é suficiente considerar a justiça como “atitude necessária e fundamental da consciência”, quando as consciências são alimentadas por **fontes múltiplas, configurando ideais díspares e antagônicas.** (NALINI, 1998, p. 139) (grifo nosso).

Para Rawls (1997), e sua ética política, com base em Locke, Rousseau e Kant, estabelece a sua concepção de justiça, refletindo além das concepções elaboradas por aqueles sobre o contrato social. Esquemáticamente envolto a uma estrutura piramidal localizando-se no topo se postaria a justiça, e em uma das bases a virtude, e noutra os princípios.

A sociedade é uma comunidade regida por muitas concepções de justiça, preceitua o mesmo autor. Esta é a grande complexidade intrínseca à justiça, mas

A Justiça é a primeira virtude das instituições sociais, como a verdade o é dos sistemas de pensamento. **Embora elegante e econômica, uma teoria deve ser rejeitada ou revisada se não é verdadeira; da mesma forma leis e instituições, por mais eficientes e bem organizadas que sejam, devem ser reformadas ou abolidas se são injustas.**

Portanto numa sociedade justa as liberdades da cidadania igual são consideradas invioláveis; os direitos assegurados pela justiça não estão sujeitos à negociação política ou ao cálculo de interesses sociais. (NALINI, 1997, p. 04) (grifo nosso).

Parte-se para uma conceituação do que poderia ser visto e poderia ser aceito, como em muitos momentos é, a justiça, partindo de noções ditas anteriormente confusas. O que tornou vagarosa esta caminhada, mas que mesmo assim, materializou-se em clássicos teóricos

determinadores de concepções singulares, fartas e complexas de novas, reais e possíveis concepções de justiça.

Nesta citada conceituação de justiça, são traçados limites de atuação espacial e temporal para a justiça, vindo realçar a sabida e clara disputa social, pois:

Eles fornecem um modo de atribuírem direitos e deveres nas instituições básicas da sociedade e definem a distribuição apropriada dos benefícios e encargos da cooperação social.

**Pois o que é justo e o que é injusto está geralmente sob disputa.**

Todavia ainda podemos dizer, apesar dessa discordância, que **cada um deles tem sua concepção da justiça.** (RAWLS, 1997, p. 05) (grifo nosso).

Mas qual concepção de justiça poderia ser definida para esta temporalidade? A da virtude, a da liberdade, a do bem, a do belo, a do dever ou a da lei.

Além das citadas, Perelman (1996) destaca ainda que:

É ilusório enumerar todos os sentidos possíveis da noção de justiça. Vamos dar, porém, alguns exemplos deles, que constituem as concepções mais correntes da justiça, cujo caráter inconciliável veremos imediatamente:

1. A cada qual segundo a mesma coisa;
2. A cada qual segundo seus méritos;
3. A cada qual segundo suas obras;
4. A cada qual segundo suas necessidades;
5. A cada qual segundo sua posição;
6. A cada qual segundo o que a lei lhe atribui. (1996 p. 9).

Buscar o que há de comum entre as concepções da justiça mais correntes fora tarefa de outras épocas, mas hodiernamente encontra-se neste mesmo instante.

Trata-se de encontrar uma fórmula da justiça, ou uma concepção que melhor se faz, na construção de um sistema tributário justo e ético. Que nas palavras de Pegoraro (1995), a justiça é como princípio da ordem social, sobre o qual assentam as instituições públicas, nas idades moderna e contemporânea.

O citado autor ainda apresenta idéias como a de

Aristóteles que começa o tratado considerando a virtude da justiça sob o ponto de vista da lei: Justiça legal. Como virtude moral, a justiça é a disposição interior e subjetiva que leva o cidadão a cumprir os atos prescritos pela lei. Aqui o meio-termo (o justo meio da virtude) é colocado pela lei que define o justo equilíbrio da ação ai prescrever o que se deve ou

não fazer. Esta é primeira função da justiça. Além disso, a justiça legal regula as relações entre os cidadãos livres e iguais. Neste caso a lei determina que o justo meio da ação virtuosa é o tratamento igual (*ison*).

Deste modo, fica também definido o reverso da medalha: a injustiça consistirá na desobediência à lei e no tratamento desigual entre iguais. Portanto, homem justo (*dikaïos*) é aquele que se conforma à lei e respeita a igualdade; injusto é aquele que contraria a lei e a igualdade.

Ademais, a lei ordena os atos bons e justos de todas as outras virtudes morais; prescreve, por exemplo, atos de coragem, de temperança, de prudência e proíbe as ações contrárias (vícios). Por isso, cumprir a lei é viver justamente e praticar todas as virtudes. É por causa disto que a justiça legal chama-se também, com razão, justiça geral, pois determina os atos de todas as outras virtudes: Essa forma de justiça é, portanto, uma virtude completa, não em sentido absoluto, mas nas nossas relações com os outros. É por isso que muitas vezes a justiça é considerada como a virtude mais perfeita e nem a estrela vespertina e nem a estrela matutina são mais admiradas que ela. Daí o provérbio: **a justiça encerra toda a virtude**. (1995, p. 32-33) (grifo nosso).

Visto que a justiça legal será logo desenvolvida, ater-se-á neste item a complementaridade do pensamento pós-moderno pelas idéias desenvolvidas pela teoria aristotélica, sendo um clássico, em sua *Ética a Nicômaco*, mas que nem por estes motivos será imune a novas reflexões.

Portanto, desta justiça legal, já se está farto, mas, poderia sim ganhar um maior respaldo na realidade fática se, e somente se, fossem materializadas suas normatizações e prescrições de forma adequada e próxima de uma razoável integralidade.

Em outras palavras, o respeito integral e correto das leis, desde as prescrições constitucionais, como fundamento, sendo integralmente aplicada e logo posteriormente todo o arcabouço legal positivo.

Não ocorrendo, abrem-se novos espaços para esta concepção de justiça, que por não ter sido adequadamente aplicada, ou integralmente aceita, pois se sabe que muitas searas sociais estão distantes da eficácia legal. O que é motivo de muitos levantes, não apenas centrados no campo da tributação, mas em todos os campos legislados atualmente.

A falha da lei não está localizada apenas nesta forma de normatização, mas fora localizada em todas as outras formas de prescrição, seja religiosa, seja consuetudinária, ou em todas as outras formas de limitação (organização) que inicialmente foram vistas pelos teóricos

como de grande eficiência, pois em grande escala defendidas, com reais e seguras estruturas para o desenvolvimento humano em sociedade.

Pegoraro (1995) cita que viver eticamente é viver conforme a justiça.

E a necessidade da ética convergente à justiça, e vice-versa, supõe a precariedade do que teria a justiça a realizar, e que como já fora exposto, e como é visto, não realizou. Deste modo, que patamar de justiça é o mínimo necessário para o desenvolvimento humano, no campo social e jurídico? E quando da inexistência deste mínimo justo, quais os mecanismos sociais e jurídicos hábeis à concretização desta necessária realidade? E se já existentes estes mecanismos concretizadores do mínimo justo, são eles capazes de real ou suficiente efetivação?

Logo, se existem, sabe-se notoriamente que existem a mais de 2000 anos, deste modo existindo os mecanismos de busca à justiça, é por que em todo este tempo sempre existiram violações, pois se o remédio vem sendo usado a todo este tempo, é porque a patologia esteve viva neste igual espaço de tempo. Por exemplo: a figura do Judiciário, pois ele é o “remédio”, ou deveria ser o “fármaco” responsável pela cura desta “patologia” da injustiça, o que na verdade e na realidade não o é, e nesta lógica não o será, pois trabalha com uma concepção de justiça.

Mas o que se vê também são os excessos de concepções de justiça, que conflitam em novas e antigas temporalidades. Já as clássicas concepções de justiça só a são, pois jamais foram integralmente compreendidas e ou integralmente realizadas e implementadas, logo nem em seu tempo, foram adequadamente possíveis, logo nos tempos posteriores foram questionadas, abandonadas e logo relidas, “atualizadas”. Sendo assim, se não compreendidas, ganharam elas novas roupagens e ficaram do mesmo modo fadadas ao inerte campo do teórico.

E a complementação da ética à justiça, consiste na construção de novas formas de real cumprimento da justiça, sim, é aquela junto a esta que criará novas possibilidades de efetivação da justiça, desta concepção, criada para esta temporalidade.

Mesmo que a ética seja quase que em sua integralidade sacrificada pela norma do lucro, visto que o lucro é uma forma de justiça aceita por todos. A justiça deve ser vista como o centro constitutivo da ética, é a justiça e a ética uma mão de duas vias, seguramente capazes de juntas construir mais do que isoladas poderiam ter feito.

Rawls (1997) leciona que as virtudes morais são excelências e é razoável desejá-las para si e para os outros. Ora, é claro que estas excelências se manifestam na vida pública de uma sociedade bem ordenada. Assim, a atividade coletiva justa é a forma mais importante da felicidade humana.

O mesmo autor assevera que,

Na ausência de certa medida de consenso sobre o que é justo e o que é injusto, fica claramente mais difícil para os indivíduos coordenar seus planos com eficiência a fim de garantir que acordos mutuamente benéficos sejam mantidos.

Precisamos levar em conta suas conexões mais amplas; pois embora a justiça tenha uma certa prioridade, sendo a virtude mais importante das instituições, ainda é verdade que, em condições iguais, uma concepção da justiça é preferível a outra quando suas conseqüências mais amplas são mais desejáveis.

Muitas espécies diferentes de coisas são consideradas justas e injustas: não apenas as leis, as instituições e os sistemas sociais, mas também determinadas ações de muitas espécies, incluindo decisões, julgamentos e imputações.

Para nós o objeto primário da justiça é a estrutura básica da sociedade, ou mais exatamente, a maneira pela qual as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da cooperação social. Por instituições mais importantes quero dizer a constituição política e os principais acordos econômicos e sociais. (1997 p. 7- 8).

A Justiça está posta no centro da reflexão ética. E buscar saber quais as instituições responsáveis por estas conexões, reveladoras dos consensos, nas palavras de Rawls, já que no estruturar social sempre existiram tais instituições, com elas sempre existiram tais violações. Conclui-se claramente que se estas eram as verdadeiras responsáveis pela efetivação da justiça, e não a realizaram, são elas inadequadas para tal função, mas são exatamente adequadas para que tal estrutura injusta seja mantida, assim são totalmente eficientes, pois estão mantendo este patamar mínimo de justiça a séculos.

## 2.2 A complementação da ética pela justiça

Em uma verdade, se ainda há injustiça, e paralelamente a estas existiram estas instituições, sendo elas responsáveis por tal implemento, poderão ser elas as principais causadoras e mantenedoras desta realidade.

E distante desta idéia de manutenção, crê-se em compreensões conceituando que a justiça é

Simultaneamente fundamento da ética das normas na vida pública e eixo central de todas as virtudes morais na vida pessoal.

A ética pública, que se exprimem fundamentalmente nos artigos da constituição de uma sociedade política, visa precisamente ordenar (normalizar) uma tradição já-existente nos costumes e práticas das pessoas e da comunidade. Portanto, a justiça como princípio normaliza os costumes de uma cultura em determinado tempo e lugar; a justiça como *virtus ad alium* abre a cada pessoa o caminho do convívio ético na sociedade política onde se realiza, no grau mais elevado, o destino histórico do homem.(RAWLS, 1997, p. 97).

Crença esta, que Rawls inicia a sua teoria estabelecendo que “A justiça é a primeira virtude das instituições sociais como a verdade é aquela dos sistemas de pensamento”.

Assim, se toda comunidade constitui-se para a obtenção de um bem, através de suas instituições, resulta claramente que este bem não é a justiça, não é a ética, e sim, são todas as outras estruturas que se sobrepõem a estas, que estão em destaque hoje. Pois, clama-se por justiça, e última-se por ética, que sempre existiu no mundo teórico dos intelectuais que atualmente brandam por ambas em quase todas as estruturas da vida social.

Deste modo, a ética e a justiça são metas coletivas. Elas só se posicionam espacialmente e são vistas nestas estruturas – o coletivo - pois o ser humano tem uma enorme capacidade de deslocar seus males e precariedades para o coletivo, assim, se individualmente não somos capazes de adequadamente solucionar problemáticas em nosso íntimo subjetivo, transportamo-nas para o mundo objetivo, atribuindo assim as mazelas para as estruturas, para as instituições, perseverantes no tão problematizado salvacionismo.

Além de tentar não identificar justiça com felicidade, amor ou bem, e identificar ética com o bom ou a virtude, tem-se que aguçar a razão para a compreensão da ética pela ética e a

justiça por ela mesma. Pois, é a materialização da justiça simultaneamente e complementarmente à ética, um dos objetivos deste trabalho.

Felicidade, bom, bem, amor, são adjetivos que estão num mesmo patamar de precariedade hodiernamente. Junto a estes, estão a ética e a justiça, e por mais que o amor e o bom poderiam ser atribuídos as instituições, ainda assim, ficariam estranhas as decisões expedidas por estes tribunais.

Em outras palavras, somente o homem exprime os sentimentos, do bem e do mal, do justo e do injusto e das noções morais. São estes seguramente, devaneios sociais inalcançáveis.

O que pior ao homem é em sociedade, saber que possui tais virtudes, que são inalcançáveis, ou não saber de tais virtudes?

Em resposta volta-se ao problema da justiça, ou ao problema das muitas justiças. Para Rawls (1997), embora a justiça possa ser como observou Hume, a virtude cautelosa e ciumenta, ainda pode-se perguntar como seria uma sociedade perfeitamente justa. (mínimo de justiça administrável).

Não existiram sociedades justas, provavelmente minimamente justas, apenas sociedades justas por elas mesmas, por seus interesses e por suas prioridades, pois elencaram uma concepção que foi aceita, ou impuseram concepções de justiça, assim,

Seguindo com Rawls

Uma concepção da justiça não pode ser deduzida de premissas axiomáticas ou de pressupostos impostos aos princípios; ao contrário, sua justificativa é um problema da corroboração mútua de muitas considerações, do ajuste de todas as partes numa única visão coerente. (1997, p. 23).

O consensual não pressupõe o justo, mas quer-se dizer que certos princípios de justiça se justificam porque foram aceitos consensualmente numa situação inicial de igualdade. Tem-se enfatizado que essa posição original é puramente hipotética.

Para Perelman,

Toda aplicação da justiça exige, previamente, uma divisão assim no universo do discurso. Mas, sejam quais forem as dificuldades técnicas de tal tarefa, aplicar a justiça seria algo relativamente simples se devêssemos contentar-nos com uma única categoria essencial, por mais complexa que fosse. Aplicação da justiça formal seria algo possível.

Infelizmente, a realidade é muito mais complicada. O que acontece, na verdade, é que nosso sentimento de justiça leva em conta, simultaneamente, várias categorias essenciais independentes, que ocasionam categorias essenciais nem sempre concordantes. (1996 p. 34).

Desta forma,

Quando aparecem as antinomias da justiça e quando a aplicação da justiça nos força a transgredir a justiça formal, recorremos à equidade. **Esta, que poderíamos considerar como a muleta da justiça, é o complemento indispensável da justiça formal, todas as vezes que a aplicação desta se mostra impossível.** Consiste ela numa tendência a não tratar de forma por demais desigual os seres que fazem parte de uma mesma categoria essencial. A equidade tende a diminuir a desigualdade quando o estabelecimento de uma igualdade perfeita, de uma justiça formal, é tornado impossível pelo fato de se levar em conta, simultaneamente, duas ou várias características essenciais que vêm entrar em choque em certos casos de aplicação. (PERELMAN, 1996, p. 36-37) (grifo nosso).

Nesta seara, a justiça formal poderia e é muitas vezes entendida como sendo um princípio de ação segundo o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados. O sempre lembrado *ison* vem novamente ser motivo de reflexão, mas a atenção se volta a qual categoria - dispare de classe - essencial está inserida aquele que da justiça formal fará jus.

Perelman<sup>5</sup> (1996) escreve ainda que

A vida social apresenta uma contínua oscilação entre a justiça e a equidade. Recorrer-se a esta todas as vezes que, na elaboração de uma lei ou de uma regulamentação, não se teve a menor consideração por certas características essenciais, às quais importantes camadas da população – a chamada opinião

---

<sup>5</sup> Para concluir, apela-se a equidade todas as vezes que a aplicação simultânea de mais de uma forma da justiça concreta ou aplicação da mesma fórmula em circunstâncias diferentes conduz a antinomias que tornam inevitável a não conformidade com a exigência da justiça formal. Serve-se da equidade como a muleta da justiça. Para que esta não fique manca, para poder dispensar a equidade, é mister desejar uma única fórmula da justiça concreta, sem que se deva levar em conta mudanças que as modificações imprevistas da situação são capazes de determinar. Isto só é possível se a nossa concepção da justiça for muito estreita ou se a fórmula da justiça utilizada for suficientemente complexa para levar em conta todas as características consideradas essenciais. (PERELMAN, 1996, p. 41).

pública – atribuem importância. Com efeito, muitos ficarão chocados com o tratamento demasiadamente diferente reservado pela lei ou pela fórmula de justiça aplicada a seres que fazem parte, segundo essa característica menosprezada, da mesma categoria essencial. Desejarão apelar à equidade para diminuir essa enorme diferença. Em contrapartida, preferirão ater-se ao texto da lei enquanto esta exprimir, de modo suficientemente adequado, o sentimento público. (1996 p. 40).

Já Pegoraro (1995), leciona que o legislador é um intérprete (provisório e falível) dos sentimentos virtuosos e justos dos cidadãos. O autor citado, não se posiciona contrário, visto que este vela e alerta para a posição ocupada pelo legislador, o que faticamente vê-se um claro direcionamento ao provisório, pois como será muito bem posto no próximo item deste capítulo, o provisório no campo da legislação pode acabar por ser demasiadamente falível e provisório que está perdendo características ora pensadas a elas, em substituição a novos e reais pejorativos atribuídos às leis.

Onde

È nesse momento que intervém a noção de igualdade, por que, embora a regra que indica qual fração do conjunto deverá ser atribuída a cada um não deva postular, no cálculo, a igualdade de todos, ela deve, não obstante, admitir a igualdade de todos aqueles que fazem parte da mesma categoria essencial.

**A justiça formal se resume, pois, simplesmente à aplicação correta de uma regra.**

Esta conclusão nos faz compreender imediatamente em que medida a justiça formal constitui o elemento comum a todas as concepções da justiça concreta: cada uma delas preconiza uma regra diferente, mas todas afirmam que ser justo é aplicar uma regra, **a delas**. (RALWS, 1997, p. 44) (grifo nosso).

Nas lições de Pegoraro (1995), a conclusão de S. Thomas só pode ser esta: “Fica assim evidente que o homem legalmente justo é ótimo e que a justiça legal é a virtude mais perfeita”.

Há que se ter atualmente o discernimento para no momento concordar com S. Thomas, pois se a justiça legal, hoje existente, fosse regularmente e integralmente implementada, muitas destas mazelas que hoje são levantadas não existiriam neste quantum, primeiro que se existissem tais injustiças, elas seriam, acredita-se, suavizadas, e destas poucas restariam, apenas algumas que poderiam ser vistas como agonizantes problemáticas sociais.

Já Rawls,

[...] inclui no conceito de sociedade bem ordenada a plena autonomia de cada pessoa em sentido ético. Deste aspecto, trata longamente toda a terceira parte do trabalho. Por isso, sem dúvida alguma, como veremos no parágrafo 3º, a sociedade bem ordenada, de J. Rawls, aponta para o ideal das virtudes pessoais e comunitárias. Não se pode esperar isto da teoria kantiana do direito. Para Kant uma comunidade determinada pelas leis (legalidade) e pelas virtudes éticas (moralidade) é uma religião, uma igreja invisível e não uma sociedade política moderna e democrática. (1997, p. 80).

Os ensinamentos de Emanuel Kant foram semeaduras nos estudos em apreço, e da mesma forma que S. Thomas, clamava a justiça formal, Kant, ora citado por Rawls, vem desenvolver seus estudos neste mesmo sentido legal, mas com uma teleologia e compreensão dispares do que fora antes descrito. Por mais que ambos, S. Thomas e Kant, seguramente eram possuidores de culturas religiosas diferentes, nada mais claro e lógico que suas concepções fossem da mesma forma desenvolvidas.

Os escritos kantianos reposicionam a legalidade e a ética, negando uma compreensão religiosa, e marcando claramente como podem ser vistas como o atributo da exclusão, quais as características que determinam aquela sociedade. Esta sociedade política moderna e democrática vem a ser marcada por uma forte legalidade, característica esta, fruto destas primeiras sementes plantadas pelos teóricos como Kant, e S. Thomas, pensadores também da justiça.

O fim da justiça não é o bem e a felicidade do indivíduo, mas a ordem jurídica, a regra justa. Assim,

Para que pudesse efetivamente guiar-nos na ação, a regra de justiça deveria indicar-nos não como há que se tratar dois seres idênticos, mas como há que se tratar de modo justo seres que não são idênticos. Praticamente, alias, quem se queixa de ter sido tratado injustamente e se compara, para justificar suas queixas, com outros que não ele, nunca dirá que aquele que se compara lhe são idênticos. Ao contrário, sempre alegará alguma diferença que o distingue dos outros: dirá, por exemplo, que seu concorrente ou seu rival, tinham, junto daqueles que deviam tomar a decisão, proteções de que ele próprio era desprovido: portanto, ele alega, nitidamente, uma diferença. Mas insistira no fato de que estas diferenças que reconhecem, e que lhe parecem ter sido decisivas não deveriam ter tido, neste caso, a menor influência. Ele se queixará de que certos elementos, segundo ele, alheios à questão foram determinantes; em outros termos, pretende que certos elementos considerados por ele essenciais, e nada além destes elementos, deveriam ter sido tomados em consideração. Atacará a decisão justa como injusta, seja

porque ela não levou em conta elementos essenciais, seja porque levou em conta elementos que lhe parecem irrelevantes. Do ponto de vista dos critérios que deveriam ter sido aplicados os seres ou as situações eram segundo ele, essencialmente semelhantes, e deveriam tê-los tratado da mesma forma; ou eram essencialmente diferentes e deveriam ter sido tratados de uma forma que correspondesse a essas diferenças essenciais. (PERELMAN, 1996, p. 102).

Por tanta legalidade, tem-se atualmente uma problemática especificadamente legal, são os excessos que determinam também a falha do sistema.

As leis são o legado que nos fora deixado e a justiça fora a luz que se apagou, em uma estrutura primeiramente teoricamente tripartida, pela famosa teoria da “tripartição dos poderes”. Que justamente (pois aceitos) reproduzem e relutadamente são as instituições e a estrutura mantenedora desta realidade injusta e ao mesmo tempo capaz de efetivar tais mudanças de justiça.

### **2.3 A Justiça<sup>6</sup> não se contenta com a lei**

Por isso a necessidade por ética! Na figura estrutural do Estado tem-se a tripartição dos poderes, fundando-se no Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário, sendo de bom grado primeiramente analisar a problemática localizada no Poder Legislativo, e assim saber que no lecionar de Petry existe uma enorme influência do Poder Executivo na iniciativa das leis<sup>7</sup>, e

Sendo a iniciativa das leis tributárias um ato no mais das vezes “encomendado” pelo chefe do Poder Executivo<sup>8</sup>, os textos dos projetos de lei

---

<sup>6</sup> A verdadeira justiça, dirão estes críticos, não consiste na aplicação correta de uma regra, mas na aplicação correta de uma regra justa. Portanto não basta, dirão eles, contentar-se com a definição de um ato justo, independentemente do valor da regra. De fato, nem a análise do nosso sentimento de justiça, nem a da noção de justiça terminam se nos contentamos em determinar uma justiça puramente formal, sem que a nossa análise permita uma escolha entre várias formulas de justiça concreta, sem que nos deixe em condições de dizer quando uma regra é justa e quando não é (PERELMAN, 1996, p. 51).

<sup>7</sup> Em uma Estado de Direito, dirigido pelo princípio da legalidade, a lei é o ponto de partida da atividade tributária, e em grande parte é na mesma lei que se originam inúmeros problemas para a relação entre Fisco e Contribuintes. No Brasil, a iniciativa das leis tributárias (ordinárias e complementares), parte muitas vezes do Poder Executivo Federal, mas os processos de deliberação (onde geralmente ocorrem modificações no texto proposto) e votação se passam no Poder Legislativo. (PETRY, 2004)

<sup>8</sup> Lembre-se que porém as iniciativas de leis tributárias não é exclusiva do Poder Executivo, exceto o caso dos territórios, conforme prescreve o art. 61, §1º, da CF/88. Apesar de influenciar na execução da política orçamentária, assuntos tributários podem ser tratados em projetos de lei conduzidas por iniciativa do Poder Executivo, Poder Legislativo, ou eventualmente até por meio de iniciativa popular, no teor do previsto no art. 61,

muitas vezes vêm carregados de dispositivos que não se coadunam com os limites tributários constitucionais e legais, pois o ente político que propõe a lei tributária é o maior interessado em sua aprovação. Tal fato favorece a ocorrência de diversas formas de “pressão política” sobre os membros do Poder Legislativo, o que resulta por vezes na formulação de textos contrários ao direito. (2004, p. 15).

Mais um sonho teórico abandonado, não pela ausência de leis, visto que a Constituição Federal de 1988, traz em seu Título IV, Da Organização do Poderes, e em seu Capítulo I prescreve e delimita o Poder Legislativo, logo em seu Capítulo II, o Poder Executivo e o Poder Judiciário no Capítulo III, deste título. Todos os três fundantes e estruturantes desta ordem estatal.

O jogo de interesses, a pressa no processo legislativo, a ausência de conhecimento jurídicos dos representantes que lá exercem tal função, e a cultura do descaso que tanto vem sendo refletida e combatida pelos juristas, estão lá.

Outro ponto de extrema necessidade é o binômio quantidade *versus* qualidade, o que vem sendo visto como a chamada “inflação legislativa” e neste caso a proliferação de leis tributárias, onde chega-se a um momento ficcional onde todos estão seguramente a todo instante legalmente desatualizados, deste modo,

A proliferação de leis tributárias é outro aspecto preocupante, pois a quantidade de normas tributárias, assim como sua complexidade e mutabilidade, impedem a sistematização, compreensão e operacionalização precisa da legislação fiscal, propiciando uma infinidade de dúvidas e discussões para seus interpretes, ou seja, contribuintes, magistrados, e inclusive os próprios agentes da Administração Tributária. (PETRY, 2004, p. 18).

O ser humano é um excelente produtor de medidas e ações paliativas. A história comprova, visto que os muitos problemas se arrastam por séculos, como exemplo tem-se a fome, a miséria, a violência, a tributação, visto que sempre foram menosprezadas do que outras estruturas ou situações. Por outro lado, pode ser este mesmo ser humano o possuidor de um potencial elevado de manutenção da estrutura, visto que lhe é de grande valia, então, mantém os sistema nos mesmos formatos que foram pensados e assim poderia ser em grande parte a principal “qualidade” do sistema legal.

---

§2º, da Constituição. Na prática, porém, a iniciativa das leis tributárias é exercida sempre sob as vistas do Chefe do Poder Executivo, especialmente por sua influencia no orçamento público. (PETRY, 2004).

A pressão política por mudanças legais, é diuturna, os fatos sociais ocasionados são utilizados como alimento da pressão exercida pelo social em direção a este poder. Nos grupos dominantes, os interesses são outros, senão o principal fator de modificação legal, visto que sejam suas vontades atendidas, em troca de favores, dinheiro, ou posição econômica ao qual estão diretamente ligados. É a chamada corrupção, que no viés deste estudo nomeia-se de “corrupção legal”, vista por sua finalidade.

As soluções que tais problemas, ora expostos pedem, são de cunho inacabável, sim, e é esta uma das principais características da segura solução desta realidade jurídica precária de justiça. E,

A justiça, ao contrário, não é concebida sem regras ela é fiel a regra obediente ao sistema. Pode dispensar emoção, ímpeto, imaginamo-la sob a forma de um velho severo e frio que pesa, que calcula, que mede. Nada menos espontâneo que a justiça. O indivíduo é para ela; ela não deve senão um elemento do conjunto. Tudo o quanto é individual espontâneo, emotivo, a aplicação da justiça deve empenhar-se para não levar em conta. Ela não pode amar, pois lhe é vedado favorecer. Sua simpatia só pode resultar da estima, da consideração: deve ser estritamente calculada, medida, proporcionada. A justiça não pode ser instintiva: é submetida a regras, condições, qualificações. A obrigação por ela imposta é incondicional, hipotética, pois o modo como se agirá depende da categoria em que se encontra o objeto da ação. A aplicação da justiça supõe reflexão, discernimento, um juízo, um raciocínio. Neste sentido, a justiça é uma virtude racional, a manifestação da razão na ação. (PERELMAN, 1996, p. 46-47).

Por um sistema injusto, tem-se regras “filhas” logicamente, injustas, deste modo deve-se levar em conta os ideais lecionados pelo autor, somados e enriquecidos pela ética, pois terá o cunho de seguir ao infinito, sendo inacabável, ela sempre terá de estar sendo dosada nesta realidade, interminável. Assim, seguramente esta problemática será amenizada até o ponto suportável do humano e do social. É este o porque da busca incansável pela justiça, pela paz, pelo futuro, e por uma realidade jurídica tributária justa e ética.

O sistema legal já deu provas que necessita de muitas outras formas e estruturas que venham junto a ele viger e fazer valer o prescrito, fazer cumprir o estabelecido, pois de pouca eficácia é a instituição que cuida do “fiscal” quando se está falando em justiça e ética fiscal.

Melgaré brinda este trabalho com sua célere frase, que o direito não se reduz às ordens positivas, às palavras escritas.

Vem o autor asseverar,

Bem, o modelo legalista do qual algumas características nos propomos a traçar, apresenta a visão de um direito enquadrado e limitado a um sistema de normas jurídicas divorciado de qualquer outra dimensão, descurando-se, portanto, de uma efetiva realização concreta do direito. O direito é meramente um objeto a ser conhecido. E o será, unicamente, em suas normas, componentes do sistema jurídico, sistema que se descortina como fechado, imutável, com uma estrutura lógica-dedutiva e operacionalmente vinculado ao pensamento demonstrativo. (2002, p. 24).

O direito como a lei, são estruturas postas a serviço do homem, e deste em sociedade. Portanto, tem o homem as suas funções estabelecidas, sejam direitos e deveres como são conhecidos, mas também o sistema legal, ou o modelo legalista só fora pensado e escolhido como sendo aquele que melhor seria, ou que melhor consegue agregar e realizar a materialização do que nele fora normatizado.

Metaforicamente o autor ora citado ministra em comparação as leis, que:

Não foi uma regra moral que inspirou o inventor do jogo dos centos quando fixou os valores relativos do rei e do ás. Mas, uma vez estabelecida estas convenções torna-se injusto infringi-las.

A justiça (estática) é, portanto, a regra das regras de uma sociedade, ela é quem vem dar um valor moral ao respeito por regulamentos de todas as espécies, mesmo quando estes não são ainda, por si sós, regras especificamente imorais. Logo, ela é por excelência, a regra moral responsável pela própria existência do grupo social, uma vez que ela é o que acarreta um demérito moral do autor de qualquer infração às regras desse grupo de qualquer natureza que seja, alias, essas regras.

A justiça formal nos diz que um ato é justo quando resulta da aplicação de certa regra. **Mas quando se pode dizer da regra que ela é justa?. A justiça formal não nos informa disso.** É verdade que, por este silêncio, pode-se criar, sem dificuldade um acordo sobre a definição dessa noção, mas grande número de leitores não se sentirá nem um pouco satisfeito: declararão que o problema, em vez de ser resolvido foi simplesmente iludido, porque nos contentamos em definir uma **justiça formal que não passa de uma fórmula vazia.** (PERELMAN, 1996, p. 50) (grifo nosso).

Deste modo, há outros modelos além do legalista, que poderiam ser de grande valia se antes estudados pensados e fossem logo incorporados a esta realidade tributária. E não há

dúvidas que a idéia de todo direito é virar fato, ou ato social. E para este fim que fora ele pensado, é para que quando se adequar, vá adequando-se a esta plástica e eclética idéia de sociedade. Portanto,

[...] o normativismo compreende o direito como uma totalidade de normas, em que a juridicidade firma-se por meio de uma razão teórica. E o direito como um elemento a ser descoberto por um processo de demonstração passível de conhecimento, tal qual um objeto. A consequência desses postulados levou a um inexorável distanciamento da realidade fática, que, diante da plasticidade da estrutura social, apresenta novos anseios e expectativas inatingíveis pelo processo subsuntivo, referente a uma hermenêutica exegética, oferecida pelo normativismo. (MELGARÉ, 2002, p. 29).

E desta forma a idéia de sociedade civilizada deve ser substituída pela idéia de sociedade legalizada, ou ainda nem isto pode ser integralmente defendido, pois não há um quantum legal que se possa aceitar como satisfatório, seja no convívio social, seja no viés contributivo, no momento de respeito à lei fiscal.

Seguindo com o autor ora citado,

O aumento da carga tributária vem tornando cada dia mais difícil o desempenho da atividade econômica e fazendo crescer a resistência ao tributo, o que torna cada vez maior a tensão da relação fisco-contribuinte. De um lado, crescem os índices de inadimplência, do outro, aumenta a pressão fiscal, com a criação de mecanismos burocráticos tendentes a controlar a conduta do contribuinte de sorte a não permitir que este fuja ao dever de pagar tributo, e com o aumento das sanções aplicáveis aos infratores. (MELGARÉ, 2002, p. 32).

São leis injustas sendo impostas, que desprezam a mudança social, a plasticidade social, e novas leis que nascem em função da manutenção desta realidade injusta, e estas últimas são as leis que estabelecem sanção.

Culpar a plasticidade da realidade fática, ou seu distanciamento são de pouca valia, pois é esta uma característica fundamental da civilização, a mudança, visto que sem ela muito pouco se teria alcançado.

Sua plasticidade não pode ser pensada como inibidora, visto que a legalidade não poderá jamais tentar afastar esta característica. Deverá sim se adequar a ela.

O direito jamais poderá se bastar em leis, senão novas e iguais a está realidade serão criadas. Em vista da exagerada confiança na legalidade está por conduzir o sistema tributário ao levante de alternativas para a real e segura efetivação das mudanças que o mesmo sistema que sofre da patologia, deve ser o sistema que realiza a cura. O justo<sup>9</sup>.

Que outros caminhos têm a ética para passar e adentrar no sistema tributário a não ser através do caminho da legalidade?

Melgaré contribui com este trabalho clareando ainda mais o que fora dito, assim:

A análise ideológica dispõe o direito como um instrumento de dominação direta, a serviço dos interesses de uma determinada classe opressiva e dominante, coagindo e desorganizando a classe operária. Por meio do direito esta elite induz ao consentimento, bem como encobre sua dominação com normas utópicas e que acabam servindo aos próprios interesses desta classe. Além disso, as práticas judicativas estão ideologicamente comprometidas, favorecendo ao poder dominante. (2002, p. 35).

A dimensão ética e justa do direito, aqui tanto levantada, requer do ser humano a condição de sujeito de direitos, visto que teoricamente já o é, mas é condição a ser alcançada pelo reconhecimento mútuo entre as pessoas e compreendida na integralidade das relações intersubjetivas. Este reconhecimento pede ainda, senão exige, que o direito apresente-se então com uma ordem de fundamento, repousando em uma validade autonomamente material, e não como simples forma. Tal validade transpõe os limites de uma formal validade normativa, consubstanciada no estrito âmbito da legalidade tributária,

As denominadas obrigações tributárias acessórias, algumas completamente descaracterizadas porque ultrapassam visivelmente os limites deste conceito, tornam cada dia mais cara a administração de qualquer empresa, especialmente daquelas de menor porte, e a cominação de sanções revela-se desproporcional, verdadeiramente caótica e ao que parece ineficaz, até porque sem combate efetivo à corrupção nas administrações fazendárias realmente não há como melhorar a eficácia das leis tributárias. As autoridades, porém, ao que parece, entendem que a eficácia das leis tributárias depende apenas do grau de intimidação que as sanções podem ter.

---

<sup>9</sup> Um ato é formalmente justo se observa uma regra que enuncia a tratar de certa maneira todos os seres de uma determinada categoria. Observa-se que a própria regra não é submetida a nenhum critério moral; a única condição que deve preencher é de natureza puramente lógica. Trata-se de punir ou de recompensar, de aplicar uma lei sobre as sucessões, um regulamento sobre as vias públicas ou uma taxa aduaneira, se a regra estabelece a obrigação de tratar de uma determinada forma os seres de certa categoria, da observação da regra resulta um ato formalmente justo. (PERELMAN, 1996, p. 51).

Assim, entre as sanções aplicáveis ao contribuinte infrator, introduziu-se, faz algum tempo, a pena criminal. Depois, essa pena foi aumentada. Com isto pode ser que esteja sendo incrementada a corrupção nas administrações fazendárias, posto que a eventual condescendência com o contribuinte inadimplente tem seu preço elevado. (MELGARÉ, 2002, p. 40).

Relatar e analisar a problemática legal existente, se sem a figura da sanção as leis não conseguem mais serem pensadas, desta forma nada mais plausível que aceitar a visível precariedade em que se encontra a legalidade no país, em vista do sistema tributário. Em um segundo momento, o que vem sendo sopesado na estrutura tributária pelo contribuinte que está sendo deixado de lado pelo legislador, tais reações do ser tributado são conseqüências das ações e ou omissões do Estado tributante.

Melgaré (2002), clama pela translegalidade, encarando e assumindo a específica intencionalidade axiológica-normativa de uma certa comunidade historicamente situada, assim compreende-se a validade do direito. E percebe-se que se o autor ora referido defende o translegal, ou o que vai além da lei, mas nela, é que vai e com ela é que vai, não abandonando está legalidade já posta, defendendo assim claras idéias reformadoras.

Visto como o pós-moderno, como sendo aquele que de uma forma ou de outra tenta abandonar as formas e idéias que não foram alcançadas na modernidade, por mais que prometidas e ou legisladas, passam a ser abandonadas nesta mudança secular quando da construção intelectual da chamada pós-modernidade.

Assim, translegal, é muito similar a pós-moderno, onde muito não se quer mais, mas não se consegue literalmente abandonar o que já fora feito ou pensado de uma forma completa e limpa. Ficaram resquícios, que podem sim ser em sua maioria bons, mas logicamente que se tão bom fosse, nada após seria criado, assim ficariam na legalidade para sempre e na modernidade para o eterno.

Como identificar o valor envolvido na lei? A legalidade não respondeu, menos ainda, a legalidade já deve ter contribuído para a realização do que fora de certa forma feito. Sim, ela realizou exatamente e justamente o que poderia realizar, assim, basta a pós-modernidade ou a translegalidade, o restante das mudanças e dos clamores feitos.

Assim, a pós-modernidade ficará com a ética e a translegalidade ficará com a justiça. Por mais que irônica soa esta oração, mais irônico soará nosso futuro se as estruturas, as instituições e as pessoas, nacionalmente ou globalmente, não atuarem convergentes ao encontro da ética e da justiça nas empreitadas que já existem, ao futuro. Considerando e parafraseando as palavras de Torres (1991), que é nosso dever negar-se a ser o executor da lei injusta e aética, pelo direito da resistência legal.

#### **2.4 Convergência da ética e da justiça ao sistema tributário**

Convergir é dirigir-se a um mesmo ponto, a pontos comuns, próximos, além de tender para este mesmo ponto, e assim concentrar-se para alcançar os objetivos. Esta é em uma verdade, pois há milhares de concepções desta valendo, para ter-se-á que convergir, para que seja possível a efetivação de um mínimo ético e conseqüentemente um mínimo de justiça razoável necessária ao bom funcionamento do sistema tributário.

A legalidade fora anteriormente problematizada, questionada e amplamente analisada nos escritos dos autores ora citados, e mesmo que refletida seja, esta estrutura legal, ganhou em seus prolegômenos um grande valor como sendo o instrumento capaz de seguramente objetivar as realizações jurídicas e sociais pensadas pelos teóricos e pensadores de tais épocas.

Nascem novos questionamentos no que tange a função da legalidade, da lei, da justiça formal, e o que será novamente conseqüência, se pensado forem os novos instrumentos com a função de que todo o sistema jurídico, mas em específico o tributário, seja neste início de mudança secular agraciado e emoldurado com a ética e a justiça.

Nada mais conseqüente que este novo instrumento que poderia substituir a legalidade ou aprimorá-la, seja a translegalidade, mas que este seja bastante díspar daquele que atualmente é questionado. Pois se mantida a legalidade, ter-se-á ainda as mesmas problemáticas e estruturas injustas e aéticas apresentadas.

Novos instrumentos paliativos e mantenedores desta estrutura serão vistos, mesmo que sejam “publicitariamente” apresentados e defendidos por grandes teóricos como foram as leis

em seu início, como fora a modernidade em seu início, e como está sendo a pós-modernidade neste momento.

É complexa esta problemática da justiça e da ética, e mais complexa ainda é pensar a materialização de mecanismos e instrumentos capazes de uma real efetivação ou de criação de novos patamares éticos e justos que se afastem do mínimo razoável para o sistema tributário, são de complexa racionalidade.

Se justo fosse o sistema a partir da lei, em um *quantum* adequado, não haveria espaço para o Poder Judiciário, pois este fora concebido como idéia de justiça, sendo fruto e objetivado por um exorbitante *quantum* de injustiça. Assim, o judiciário combina com injustiça, pois veio ele tentar e já está a mais de dois mil anos ai posto e sempre na “busca pela justiça”, mantendo assim a injustiça nos mesmos patamares quando de sua criação (proporção). Este instrumento “materializador da justiça”, fora pensado como a cura daquela e desta realidade “patológica”, ainda mantida.

De outra banda, tem-se a clara falência das concepções postas e atribuídas à modernidade, características bem claras e seguramente realizadoras dos sonhos e ideologias não alcançados pela leitura social anterior a ela. Cita-se aqui a ética, e com muito cuidado, posta-se a ética próxima da ou na modernidade, pois nada mais distante que a modernidade da ética, nada mais ausente que o pensar e o agir ético neste ou naquele momento da modernidade.

E todo este resgate e todo este querer convergir da ética, seja no sistema tributário, seja nos sistemas jurídicos como um todo e também se alargando aos sistemas sociais são atualmente levante de muitos pensadores e escritores, modernos e pós. De nada adiantará ao final da modernidade dizer que dela faltou ética e de nada adiantará refletir sobre a sua falência se nela é que deveria ter-se visto. E agora há pós-modernidade.

Como fora possível conceber uma estrutura ou um momento social ausente de valores como a ética e a justiça, se não ausentes, foram colocados à deriva, à margem, e agora neste novo momento social clama-se por tanta ética.

Qual é a estrutura ou as instituições que foram capazes de excluir estes guiões do pensar moderno, serão estas mesmas, as detentoras do real poder de materialização destes guiões, agora na pós-modernidade?

O que é do entristecer deste pesquisador é usar de um paralelo, da seguinte forma: fora na antiguidade pensada e estudada a ética? A resposta está presente no primeiro capítulo deste trabalho, assim, figuras memoráveis como Aristóteles, Platão, Sócrates dentre muitos outros foram as “cabeças pensantes” da ética e da justiça.

Tem-se claramente que concordar com Morin (2003), quando leciona o século do pensar, pois esta arte fora de pouco exercitada e atualmente deve ser lembrada, leciona também o memorável pensador que de cabeças bem feitas devem ser feita nossa realidade e não de cabeças bem cheias, como são.

E se de cabeça feita e do pensar devem tender esta epocalidade nada mais claro que em crise ética encontra-se a modernidade, seria claramente entendido que a ética jamais saiu de um estado de crise. Ou porque esta crise jamais existiu, pois sempre existiu, ou se este pensar já nutriu a sociedade com o que teria, esgotou-se as mudanças e as melhorias capazes de serem implementadas pela ética, e por mais que pessimista seja este pensar, nada mais real que a convergência e complementaridade da ética a justiça - refletindo que a justiça poderá estar neste mesmo patamar – convergente.

Por ter tentado a modernidade, laborado uma sociedade ausente de valores, faz-se nascer um mínimo de dois questionamentos ou duas posições, sendo a modernidade realista e puramente racional, característica esta atribuída aos seres humanos, visto que atribuída por eles, assim realista, pois são valores que vieram de encontro à modernidade. Ou, pessimista, pois quais foram os momentos anteriores à modernidade, capazes da realização ética, factual, poucos, ou mínimos, nada mais racional que esta “bagagem” seja abandonada pelo andarilho que sois vós.

Está-se pondo a sociedade em uma nova temporalidade, nada mais justo que clamar pelo retorno da ética, ou apenas pela satisfação que o pensar ético proporciona. A existência humana está voltada para a total realização de si, e a modernidade não fora a realização de um ser humano ético. Nasce então a necessidade de que nesta temporalidade aja a

complementaridade da justiça pela ética. E desta complementaridade, nota-se a urgente necessidade da convergência da ética e da justiça ao sistema tributário. É o sistema tributário que está em estudo, pois a ética estuda a prática e estudará o praticar deste sistema tão carente por tal convergência. É como o reconstruir dos *topóis* desta coletividade centrado na ética e na justiça? Questionando-se ainda se ética hoje é um somatório ou é um díspar dos estudos éticos do passado?

No passado puderam, mas

Avultam, em nossos tempos, os reclamos éticos em todos os sentidos. De fato, a sociedade de um modo geral, num período de notórias turbulências e mudanças sociais, culturais, morais, políticas, ideológicas...Em que se agitam e abalam conceitos, estruturas, formas de hierarquias sociais, atividades e ramos profissionais, condições de vida e relacionamento, procedimentos, técnicas e investimentos [...] tem-se ressentido pela carência de ética em todas as dimensões. Isto porque, muitas vezes, as conquistas, os avanços, as mudanças [...] se fazem pelo homem até mesmo em detrimento do próprio homem. (BITTAR, 2006, p. 23).

Seguindo ainda com o magistral lecionar do autor,

Dizer que a ética persegue o homem significa dizer que a orientação ética caminha com o homem desde seus titubeantes passos. Porém, é fato que a ética de outros tempos não é a mesma de hoje. As concepções éticas de povos, civilizações, gerações [...] alteram-se ao sabor dos tempos. Não há uma única ética para todos os povos em todos os tempos; toda construção ética se opera de acordo com a axiologia de uma cultura e de um tempo (ao mesmo tempo em que os cristãos pregavam uma consciência ecumênica na Europa no séc. XV, os canibais na América devoravam seus inimigos de guerra). O que há é que a consciência ética cresce com o homem (alarga-se, expande-se, fortalece-se, na medida em que também crescem dentro do homem as dimensões da autoconsciência, da racionalidade, da presença da alteridade [...]).(2006, p. 29-30).

Nascem também valores envoltos na estrutura social e jurídico, sabendo que o pensar ético agrada a pós-modernidade, agrada mais ainda que o pensar e o agir ético podem ser objeto de novos estudos de novas reflexões e novas aplicações, legando assim seus estudos para o campo da tributação, como afirma Nogueira,

Podemos concluir afirmando que há no direito tributário contemporâneo duas éticas a serem observadas: uma ética fiscal privada e outra ética fiscal pública. A ética privada é uma ética de condutas que norteia o cidadão-contribuinte que tem o dever fundamental de pagar tributos segundo a sua capacidade contributiva. Ao cidadão-contribuinte não é ético contribuir a menos para o montante da riqueza social, em proporção ao que suas

faculdades lhe permitiam pagar, o que não deixa de ser uma exigência aristotélica na teoria da justiça tributária contemporânea. Já a ética fiscal pública é informada por quatro valores superiores, a saber, a liberdade, que consiste na aceitação da opção fiscal a ser adotada pelo contribuinte, desde que respeitada a sua capacidade contributiva; a igualdade, no sentido de que todos que estiverem na mesma situação haverão de sofrer a mesma tributação; a segurança, que pugna pela não tributação de surpresa, irracional etc..., e finalmente; a solidariedade, ápice da efetivação da ética fiscal pública. (2002 p. 25).

E mesmo que se queira o viver ético intrínseco ao sistema tributário, que ajam “duelos” de concepções éticas fiscais, onde de um lado está a figura do Estado com sua ética fiscal essencialmente e priorizadora das despesas públicas, e de outro lado a ética fiscal do contribuinte, essencialmente protetora de sua liberdade patrimonial e seus claros e reais credos de cidadania, justiça e incentivos. Portanto,

Para que possa haver uma cidadania fiscal unilateral, isto é, uma proteção fiscal aos cidadãos desprotegidos, carentes, **há que haver uma atuação ética do fisco**, portanto, solidária e justa, e também existir recursos para isto. É bom que se diga que os recursos serão são advindos de uma redução drástica nos excessos de renúncias fiscais, postura cotidiana nos países em desenvolvimento, que preconizam incentivos fiscais e facilidades às empresas, na criação de pólos e distritos industriais, mas de outro lado penaliza o cidadão-contribuinte que acaba subsidiando estes benefícios; bem como, do pagamento de tributos por parte daqueles cidadãos em melhores condições sócio-econômicas, portanto, cidadãos-contribuintes, cidadãos estes portadores de uma cidadania fiscal bilateral, que lhes garante o direito de pagar tributos segundo sua capacidade contributiva e o dever constitucional (**ética fiscal privada**) de contribuir financeiramente para o aperfeiçoamento e aprimoramento da cidadania fiscal unilateral. (NOGUEIRA, 2002, p. 36) (grifo nosso).

Distanciando-se da ética estrita a cada instituição, que de um lado defende com justiça o Estado suas prioridades e de outro o Contribuinte, nada mais razoável pensar em uma clara convergência de ambas as instituições. Distanciando calmamente de situações individuais, direcionando-se para pactos coletivos, pois o que se percebe é uma coletividade seja pública, seja privada, ambas pensando estritamente, criando assim um conflito de concepções éticas e um conflito de concepções de justiça.

“Degladeiam-se” por excessos e não por carências de justiça e de ética e desta forma

O direito deve possuir como atributo constante um compromisso com a ética do coletivo. Isso significa que as suas estruturas devem estar as principais inquietações e principais premências gerais da sociedade; aos anseios deve o direito responder com a adequada, completa e eficaz normalização. Ou seja,

está-se a discutir o compromisso que coloca o direito na frente da batalha pelos valores sociais mais caros a todos (saúde, educação, alimentação, higiene, saneamento, habitação, dignidade, e não a um grupo, e não em favor de privilegiados, e não em detrimento de garantias fundamentais [...]). É nessa ética do coletivo que os atos, as decisões, os entendimentos, as interpretações [...], devem se fiar no sentido da realização da tecitura finalística, porém não idealista, e sim diária, do instrumental jurídico. (BITTAR, 2006, p. 63).

E todas estas características postas pelo autor citado, devem e se não devem, deveriam fazer parte da estrutura humana desta temporalidade, não é concebido por este pesquisador mudanças reais e materiais na sociedade sem que estas já estejam fazendo parte do ser humano localizado nesta estrutura, pois ele é a ferramenta deste ajuste.

A ética e a justiça convergindo para estes ajustes sociais, e aqui estudados na seara jurídica do sistema tributário, serão o grande tender para a objetivação da ética tributária, como atuação e

Tradicionalmente a ética é entendida como um estudo ou uma reflexão, científica ou filosófica, e eventualmente até teológica, sobre os costumes ou sobre as ações humanas. Mas também chamamos de ética a própria vida, quando conforme os costumes considerados corretos. A ética pode ser o estudo das ações ou dos costumes, e pode ser a própria realização de um tipo de comportamento. (VALLS, 1994, p. 07).

Novos comportamentos éticos e justos envoltos, mas também intrínsecos ao sistema tributário são possíveis, tão possíveis, que pensados estão pós-modernamente sendo, que difundidos pelos teóricos desta linha intelectual se fazem necessários para o frutífero desenvolvimento da estrutura jurídica tributária deste país.

E nesta relação do possível e do impossível que novamente Morin vem contribuir a esta pesquisa ministra com sublime compreensão que

A relação entre o possível e o impossível é variável conforme as relações históricas. Também a dificuldade de reconhecer o possível e o impossível varia em cada situação concreta. O impossível pode tornar-se possível: tornar-se bípede deve ter parecido impossível para o quadrúpede, mas uma parte de sua prole a conseguiu. A asa deve ter parecido impossível para o réptil, mas uma parte da sua descendência se tornou pássaro. Toda metamorfose parece impossível antes de acontecer. (2003, p. 84).

Ética e Justiça são possíveis, quando individualmente desejadas, pois a coletividade é o somatório dos esforços de cada individualidade convergente e guiada para o horizonte da ética tributária e desenvolvimento.

### **3. ÉTICA TRIBUTÁRIA E DESENVOLVIMENTO**

#### **3.1 Tributação e ética**

Neste momento inicial passa-se a localizar espacialmente e temporalmente a ética no viés fatídico da realidade tributária histórica e atual, os fatos e momentos sociais, políticos e culturais que necessitaram e ainda necessitam da iminente regeneração ética.

Torres, na realização da sua tese de doutorado no ano de 1990, desenvolveu seu trabalho com um magnífico “passar” pela história política e tributária do Brasil, buscando destacar a formação da tributação brasileira, as influências externas que sofreu para chegar à formação da estrutura política e jurídica hodierna.

O citado autor ministra a concepção de tributo, pois

O tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, constitui o preço da liberdade, pois é o instrumento que distancia o homem do Estado e pode implicar na opressão da liberdade, se o não contiver a legalidade. Relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, pois vive sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se auto - limita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade quando oprimida pelo tributo ilegítimo. (TORRES, 1991, p. 2-3).

Delimita espacialmente o andar da sua pesquisa quando o citado autor, localizando

no Brasil a meditação filosófica sobre o tributo desapareceu também aproximadamente em meados do século passado e até hoje não retornou, prejudicada pelo cientificismo, pelo positivismo e pelo autoritarismo político, que esvaziaram o discurso da liberdade. (TORRES, 1991, p. 05).

Lecionar que a meditação sobre o tributo desapareceu coloca uma clara e absoluta importância na realização desta pesquisa, pois atualmente vem-se criar novas possibilidades e alternativas para enfrentar a imprudência tributária impostas pelo país. E esta meditação vem sendo realizada, direcionada para a concretização de mecanismos éticos e justos capazes de problematizar a realidade posta, e refletir sobre novos mecanismos de atuação no campo da ética tributária estatal.

Leciona Torres que,

No Estado patrimonial se confundem o público e o privado, o imperium e o dominium, a fazenda do príncipe e a fazenda pública, por outro lado nele ainda há resíduos do feudalismo, inclusive em Portugal, com a persistência de certas formas de fiscalidade em mãos do senhorio e da igreja, eis que apenas na fase final do absolutismo ocorre há centralização dos tributos na pessoa do rei, com a diluição dos poderes periféricos. A legalidade vai aparecer como limitação do poder do rei e garantia da fiscalidade periférica e a justiça, como bem-comum no sentido escolástico, **definindo-se o tributo justo como o exigido para atender às necessidades públicas.** (1991, p. 14) (grifo nosso).

Vê-se claramente nas palavras do citado autor, a verdadeira concepção de justiça posta em épocas passadas adotada pela figura do Estado, vê-se também que esta mesma concepção de justiça é um dos pontos levantados e problematizados neste trabalho, pois esta concepção de justiça nasceu simultaneamente com a tributação, senão antes dela, pois fora desta necessidade que o Estado avocou a si o poder e a legitimidade de tributar.

Não será mais aceita esta concepção de justiça, e se for ela aceita, deverá estar em pé de igualdade com as concepções de justiça baseadas na capacidade contributiva, na realidade econômica nacional, e na liberdade patrimonial. Vistos que desta maneira novos confrontos entre concepções poderão manter-se ao eterno.

Está-se criando neste instante o vir de encontro entre a realidade tributária, no instante em que o Estado publicisa tais imposições, com Torres (1991), e com Eduardo C. B. Bittar e Almeida buscar-se-á hodiernamente tal situação da estrutura pública do Estado, hoje, que ora se apresenta com excelente descrição desta realidade ministrando-a como segue,

Quanto às relações jurídico-sociais, que abalo haveria de sofrer a ética diante dessa avalanche de modificações: individualização das responsabilidades sociais; esvaziamento das potestas pública; dessacralização dos mitos, lendas e credices populares; criação da mentalidade da real possibilidade de

impunidade; corrupção dos serviços públicos e sociais; favoritismo e elitismo na prestação de serviços públicos os cidadãos; queda do espaço público na desatenção social, e ascensão do espaço privado como foco de destaque pessoal e patrimonial; corrupção dos servidores públicos; perda de autoridade nas funções judicantes; desgoverno das funções executivas; falta de efetividade das leis; desarticulação dos poderes; quebra da confiança num corpo corrupto de ativistas políticos; fortalecimento das organizações criminosas e sua propagação mundial; internacionalização das práticas criminosas; surgimento das multifárias modalidades de crime-sem-sangue, e conversão das malfeitores e traficantes em empresários; perda da identidade individual com a identidade social e os liames grupais; sucateamento das bases educacionais, das atividades pedagógicas e da carreira docente; aumento das taxas de desemprego, violência e fome; descaso com a coisa pública; quebra da importância da troca, do diálogo e da dialética; deterioração exacerbada dos espaços públicos, sobretudo dos ambientes urbanos; perda de eficácia dos instrumentos jurídicos; disseminação da violência, em suas diversas facetas, desde a violência moral até a violência física; crescimento e sofisticação das formas de agressão ao outro (serial Killers...); opressão dos espíritos por fenômenos indesejáveis, porém comuns, rotineiros, e seriados, sobretudo na vida urbana (carência de serviços públicos essenciais, desprezo por direitos, banditismo, violência [...]). (BITTAR, 2006, p. 70-71).

Ater-se somente aos fatos ou atos que estão diretamente ligados a estrutura pública, visto que nesta caótica releitura da realidade citada, não é preciso mais justificativas ou corroborações da extrema necessidade por qual passa a sociedade atual de ética.

Torres (1991) manifesta sua escrita no histórico político, tributário e público, junto ao instante que Bittar e Almeida (2006) trazem à voga a realidade pública e política em desapareço.

Não se vai levantar todos os pontos críticos citados pelo ora autor, mesmo por que não é a delimitação escolhida, mas sim, vai-se analisar toda a estrutura jurídica e tributária da inicial formação do tributo naquela idéia de Estado, que demonstravam sérias e graves patologias, visto que muitas se arrastaram aos dias atuais.

Crê-se também que todas são passíveis de cura, visto que sofrem de doenças estruturais já muito superadas na teoria e na legalidade.

Dentre toda está gama enorme de debilidades, o sistema tributário é uma delas que está intrinsecamente ligada a figura do Público e do Estado, seja exclusivamente atrelada a seara jurídica.

Assim, com todas estas colocações históricas, políticas, jurídicas tributárias, vinculadas à ética e a justiça, fazem brotar novos questionamentos e antigas reflexões, em procurar saber:

O que é ético e justo na aplicação do tributo? O que exige a ética tributária dos poderes públicos e a ética fiscal dos cidadãos obrigados ao pagamento de tributos? Que princípios ou valores convincentes e razoáveis devem inspirar a atuação dos poderes públicos e dos cidadãos para que a relação jurídica tributária possa ser considerada justa? Há deveres sociais envolvidos na relação jurídica que dizem respeito aos ingressos e os gastos públicos?

Qual das concepções de justiça deverá prevalecer sobre a outra, ou é do equilíbrio de ambas que tais perguntas serão respondidas na realidade?.

Questionamentos núcleos desta pesquisa, em saber refletir e analisar o historicismo<sup>10</sup>, envolta a não construção da ética e da justiça na tributação. Com toda a humildade cabível neste autor, de saber que não será com finitude que o tema está sendo tratado, mas com muita ética e trabalho.

Deste modo, rememorar a tributação defendida por Torres é saber que

A concepção do imposto como coisa pública, foi objeto de longa elaboração teórica, em certa parte antecipada por iluministas, por cameralistas, e por fisicocratas, mas, mesmo nos primórdios do liberalismo ainda se encontra a idéia de tributo ligada aos laços da privacidade, como ocorrem, por exemplo, com Bentham, que continua a defender os impostos indiretos e que vê o tributo sob a perspectiva da relação de benefício. Deve-se a Adam Smith a mais completa teoria a cerca da publicidade da tributação ao declarar que “**a maior parte da despesa do soberano deve ser coberta por impostos**” e ao formular os princípios da incidência na proporção da capacidade de pagar de cada qual e da certeza e segurança. (1991, p. 122-123) (grifo nosso).

As bases da tributação vistas historicamente estavam da mesma forma direcionadas à justiça fiscal Estatal, sendo as inquietações do direito tributário deste milênio, religando a todas as possíveis justificações de cunho racional filosófico, a esta realidade globalizada, ditante, que traz à tona problemáticas antes pouco refletidas, mesmo que nestas épocas

---

<sup>10</sup> His.to.ri.cis.mo. s.m 1 caráter do que realmente aconteceu no passado; historicidade. 2 conjunto de doutrinas filosóficas que consideram a história como princípio explicativo dos valores e dos elementos da cultura humana. Houasis, Antônio. Dicionário da Língua Portuguesa. RJ: Objetiva, 2004.

passadas normatizadas fossem, ocorriam de igual forma legalidades violadoras da justiça e da ética.

Assim, tem-se ao adentrar neste capítulo chave do presente estudo, que fazer alusão a realidade do sistema tributário, que não sofre isolado de toda a estrutura Estatal, mas sofre em conjunto ligado a fatores políticos históricos, marcados por influências aéticas presentes nesta construção.

Como explica Morin,

Os fundamentos da ética estão em crise no mundo ocidental. Deus está ausente. A lei foi dessacralizada. O Superego social já não se impõe incondicionalmente e, em alguns casos, também está ausente. O sentido da responsabilidade encolheu; o sentido da solidariedade enfraqueceu-se.

A crise dos fundamentos é produzida por e produtora de:

- aumento da deterioração do tecido social em inúmeros campos;
- enfraquecimento, no espírito de cada um, do imperativo comunitário e da lei coletiva;
- fragmentação é, às vezes, dissolução da responsabilidade na compartimentação e na burocratização das organizações e empresas;
- um aspecto cada vez mais exterior e anônimo da realidade social em relação ao indivíduo;
- hiperdesenvolvimento do princípio egocêntrico em detrimento do princípio altruísta;
- desarticulação do vínculo entre indivíduo, espécie e sociedade;
- desmoralização que culmina anonimato da sociedade de massa, na avalanche midiática e na supervalorização do dinheiro.

As fontes da ética quase não irrigam mais; a fonte individual é asfixiada pelo egocentrismo; a fonte comunitária é desidratada pela degradação da solidariedade; a fonte social é alterada pela compartimentação, burocratização, atomização da realidade social e, além disso, é atingida por diversos tipos de corrupção; a fonte bioantropológica é enfraquecida pelo primado do indivíduo sobre a espécie. (2003 p. 27-28).

Portanto, é possível perceber que não é o mundo que se está tentando diagnosticar, é apenas o sistema tributário nacional<sup>11</sup>, compreender a expansão e o alcance da problemática criada pelo desleixo ético de todo os operadores do sistema jurídico tributário. Por mais que a

---

<sup>11</sup>O sistema tributário nacional é o que se estrutura de acordo com a base econômica da incidência, independentemente de considerações sobre a pessoa jurídica titular da competência impositiva. Desenha-o inicialmente a Constituição, que prevê a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145), e empréstimo compulsórios (art. 148), e de contribuições sociais, econômicas e profissionais (art. 149). Complementa-o o Código Tributário Nacional, que, publicado sob a égide da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, adotou topograficamente o critério de sistematizar os tributos de acordo com a sua base econômica. O sistema tributário nacional se completa com a legislação ordinária baixada pela União, Estados e Municípios (TORRES, 2000, p. 321).

problemática ética é vista por Morin (2003) em seu paradigma global, aqui ater-se-á apenas à idéia de tributo.

O mundo seja o hodierno, seja o passado descrito na história, sempre fora a materialização ou a objetivação do que fora ou é o ser humano que nele habita, toda esta mundial carência, seja de ética, seja de seus fundamentos, suas estruturas, é o reflexo no espelho da imagem do homem em que se reflete no mundo, e em especial se reflete a tributação.

A carência está no ser humano desabitado de valores. Desloca-se esta problemática para as estrutura e instituições públicas ou para o sistema tributário, imaginando que estas seriam as portadoras de toda está patologia. Um imaginário deslocamento de todas as falhas do ser como sendo as falhas das coisas. Como que se estivessem nas coisas ou nas estruturas as falhas, e assim, seriam as soluções mais facilmente encontradas e resolvidas.

Não se está utilizando a linguagem figurativa, está sim se questionando e refletindo-se as possíveis alternativas de compreensão desta problemática que começa a nascer no histórico do próprio ser, ou no histórico da tributação.

Certamente está se passando pelas mudanças que Vasquez, pois:

Como qualquer teoria, a ética é explicação daquilo que foi ou é, e não uma simples descrição. Não lhe cabe formular juízos de valor sobre a prática moral de outras sociedades, ou de outras épocas, em nome da moral absoluta e universal, mas deve, antes explicar a razão de ser desta pluralidade e das mudanças de moral; isto é, deve esclarecer o fato de os homens terem recorrido a práticas morais diferentes e até opostas. (2002 p. 21).

O que está se prestigiando são estas mudanças morais, concebidas no mundo da ética, que colocam o homem agora no viés do contribuinte, a buscar a melhor análise fenomenológica do agir ético fiscal, visto que deficiente, mas que em contrapartida encontra um agir aético por parte do fisco.

Ambos tentam apenas ter consciência de tal realidade de mudanças axiológicas, para que compreendendo tais situações, consigam materializar as devidas e tão necessárias operações que conduzam a resolução deste que ora poderia ser visto como um enigma pós-moderno.

O mesmo autor ainda relata que,

Vemos, portanto, que a ética se relaciona estreitamente com as ciências do homem, ou ciências sociais, dado que o comportamento moral não é outra coisa senão uma forma específica do comportamento do homem, que se manifesta em diversos planos: psicológico, social, prático-utilitário, **jurídico**, religioso ou estético. Mas a relação da ética com outras ciências humanas ou sociais, baseada na íntima relação das diferentes formas de comportamento humano, não nos devem fazer esquecer o seu objeto específico, próprio, enquanto ciência do comportamento moral. (VASQUEZ, 2002, p. 34) (grifo nosso).

E é neste viés jurídico que vem a tona a redobrada atenção no campo da tributação mais ética. Vasquez não é jurista, não possui profissão do ramo jurídico, mas trata da principal estrutura que está sendo levantada como alternativa de implementação do que se defende neste trabalho, com a inclusão da ética no sistema tributário, na ciência tributária, no Estado tributante e no Contribuinte.

A referida inclusão da ética no campo do sistema tributário, e a abertura, dada pela ciência do direito tributário, como vem sendo visto por vários doutrinadores desta área, terão de buscar tais compreensões no mundo da filosofia, no mundo da sociologia e nos fundamentos da sociedade, criadores de alternativas para a implementação da ética tributária e da justiça fiscal, no viés da ética, seja na política, seja na teoria da justiça, objetivando um resgate e uma nova roupagem de valores a esta figura jurídica em desapareço.

Assim assevera Nogueira, que a

Ética é Justiça, portanto ética tributária é justiça tributária, é ser justo como bem, [...] é ser proporcional, e ser injusto é violar a proporcionalidade, o meio-termo entre os dois, [...] o igual. Chamamos de justiça tributária então, a justiça que será o meio-termo entre as necessidades de recursos públicos por parte do fisco e a capacidade de contribuir por parte do cidadão. (2002 p. 12).

Infero o excelente tributarista a intrínseca leitura ao sistema tributário, pois se há algo que caracteriza de forma marcante do mundo atual é, sem sombra de dúvida, a desproporção

entre a velocidade absurda do progresso científico-tecnológico e o vácuo ético que se formou a partir da negação dos sistemas tradicionais de valores.

Este vácuo ético veio repercutir sua ausência e sua precariedade nos mais diversos ramos das ciências jurídicas.

Seguindo sua linha de pensamento, explana ainda o autor que

Pensar o direito tributário hodierno e a ética que deve norteá-lo, é ainda que introdutoriamente refletir sobre o enfrentamento das questões que envolvem uma sociedade pluralista, desigual, injusta e que se constitui a partir de um confronto permanente entre diferentes cosmovisões. Neste sentido é patente e cristalino que a ética tem dificuldades (por isso mesmo devemos agir!) de legitimação diante de uma sociedade até então marcada pelo individualismo, onde as pessoas aparecem prisioneiras num círculo infinito de seus próprios interesses e impulsos, e a vida social não passa de uma associação mecânica de indivíduos perseguindo fins individuais. (NOGUEIRA, 2002, p. 13).

Não fora sem motivo tais indagações feitas pelo ora citado autor, que não mais pairam dúvidas sobre a aplicação e a incorporação da ética ao sistema tributário e a vida. Mas houve outros levantes que trazem novamente em voga a reflexão de que pode não ser a estrutura que está carente de alternativas, mas sim o ser, é que está com um vazio.

A ética está para o ser humano como este está para o bom viver, lembrando assim as idéias de Morin (2004).

Nogueira (2004) incita o levante, incita o agir, baseado em seu arcabouço teórico, restrito a análise da ética no campo da tributação, o autor ultima a sociedade, tanto marcada pelo individualismo a ir contra a corrente social, ir contra a estrutura do poder, ele pede a reflexão, a análise, a problematização e a ruptura desta forma de sistema.

Mas o levante pela ética que deverá ser o norteador através do horizonte do direito tributário construirá validamente efetivas alternativas, vindo ao encontro do que Morin (2003) defende com a reforma ética, reforma da vida, reforma educativa, reforma social e reforma do Estado são interdependentes e se nutrem mutuamente. Mais ainda: a reforma ética, implicada e implicadora, está presente em cada uma das demais. Como tudo o que está vivo, a ética é por sua vez autônoma e dependente.

É inegável a necessidade da materialização do pensar ético no campo da tributação, por mais que para Morin (2004), a ética está para o mundo da vida, da educação, sociedade e Estado, deve-se ratificar aqui que ambos possuem posicionamentos iguais visto que complementares e disciplinarmente distintos.

Urge pautar a obrigatoriedade do estudo da ética aliado ao direito tributário contemporâneo, e não só, mas pautar a ética como preceito, diretiva, horizonte das estruturas do sistema tributário.

São os novos desafios a está contemporaneidade jurídica, fazendo preponderar o valor ético no mundo da valiosa tributação.

Vasquez vem recolocar a ética no espaço fático, do modo

Como as demais ciências, a ética se defronta com fatos. Que estes sejam humanos implica, por sua vez, em que sejam fatos de valor. Mas isso não prejudica em nada as exigências de um estudo objetivo e racional. A ética estuda uma forma de comportamento humano que os homens julgam valioso e, além disto, obrigatório e inescapável. Mas nada disto altera minimamente a verdade de que a ética deve fornecer a compreensão racional de um aspecto real, efetivo, do comportamento dos homens. (2002 p. 22).

O que vem sendo desenvolvido como imprescindível, é o levante que Vasquez realiza como conceitual, prescrevendo e delimitando a função da ética no realizar do comportamento humano. O autor não transporta a ética para a estrutura do Estado, pois esta figura pública, vem ser lembrada, também clara fica a incorporação da ética ao sistema tributário.

Não há negativas plausíveis na atualidade que agregam motivos para que o Estado distancie-se do reinado da ética, assim

se é verdade que o Estado fundado na propriedade privada e nos meios de produção, é obrigado a sobreviver mediante tributos, não é menos verdade que sem tributos e contribuintes não se pode construir nenhum Estado, nem Estado de Direito, nem muito menos um Estado Social, portanto, é princípio de justiça tributária que todos devam pagar tributos com base em sua capacidade contributiva, capacidade que começa ali onde a sua renda exceda o mínimo existencial, razão pela qual este mesmo Estado Social está eticamente obrigado a preservar as fontes tributárias (patrimônio dos contribuintes) ao revés de esgotá-las por prática de tributação excessiva, o

que implicará em postura moralmente aética do ponto de vista tributário. (NOGUEIRA, 2002, p. 08).

A leitura feita por Nogueira, compara e aproxima com a leitura feita por Torres, falam da mesma estrutura, e neste paralelo percebe-se exatamente onde se iniciou, para o sistema tributário, toda esta problemática realidade enfrentadas pelos pesquisadores atuais em diagnosticar a doentia situação da tributação.

Deste modo, Torres vem ministrar que,

**A imunidade fiscal nos Estados patrimoniais é a impossibilidade absoluta de incidência de impostos sobre certas pessoas, em virtude da liberdade estamental. Protege a igreja e a nobreza, mas não se estende aos pobres. O poder fiscal historicamente se transferiu da igreja e da nobreza para o príncipe mantendo-se elas, entretanto, incólumes a tributação.**

[...]

**A ética do Estado patrimonial defende a riqueza do rei que tem a aptidão de reverter em benefício do povo. Mas despreza a riqueza individual e justifica a pobreza que se transforma em virtude capaz de levar a salvação.**

[...]

**Os pobres não eram imunes aos tributos. Daí resultava uma estrutura impositiva essencialmente injusta, prejudicial à liberdade e à dignidade do homem e permanentemente deficitária, pelo pequeno aporte de recursos dos impostos indiretos pagos pela população carente. (1991, p. 33-45) (grifo nosso).**

Que valiosa ética, está posta nos prolegômenos de formação da relação tributária. O que deve ficar claro, é que tais imunidades da igreja e da nobreza ainda existem, claras e bem protegidas, estas não se estendem a pobres, e abra-se aqui um parênteses, no que diz respeito às igrejas, pois hoje muitas delas estão retornando com o intuito de arrecadação, de imposição do pagamento de valores, voltando-se assim a quebra da tripartição do imposto realizada em outras épocas, quando o Estado, o príncipe e a igreja eram detentores deste poder.

Tais argumentos exaurem qualquer novo ponto de análise que negue a incorporação da ética ao Estado e deste ao sistema tributário. Terá de ser incorporada, pois não fora de “nascença” que o Estado e a tributação, juntos ou isolados, foram agraciados com tal virtude.

Paira a dúvida apenas em saber qual será o local de inserção da ética no sistema tributário?

Quem será ou o que deverá ter o ônus, ou o prazer de executar, se ocorrerá, sabe-se apenas que é tempo de ética, todas as causas estão postas, todas as dificuldades foram criadas, o ser humano pede ética, a sociedade e o mundo também a pedem.

Para Oliveira,

A crise ética por que passamos não se resolve, portanto, no refúgio de uma consciência moral solipsista, mas aponta para uma moral pós-convencional, que leva a sério os inevitáveis conflitos que emergem na convivência humana e admite a possibilidade de solução racional, através do procedimento comunicativo, o qual, por sua vez, aponta para a efetivação transformadora da eticidade histórica. (1993 p. 67).

E buscar a eticidade histórica vai além do que já fora apresentado no capítulo primeiro deste trabalho. Deste modo, quais serão as estruturas e/ou instituições humanas, capazes de criar tais possibilidades, e não só cria-las, mas também moldar todos os mecanismos capazes e eficazes de efetivação e materialização desta na realidade atual.

Para Vasquez,

Através de seu objeto – uma forma específica do comportamento humano – a ética se relaciona com outras ciências que, sob ângulos diversos, estudam as relações e o comportamento dos homens em sociedade e proporcionam dados e conclusões que contribuem para esclarecer o tipo peculiar de comportamento humano que é o moral. (2002 p. 29).

Já se tem a clara compreensão de qual comportamento humano é necessário para o bem viver deste, seja ele interpretado ou visto no viés do sistema tributário, seja ele visto intrínseco a outras formas ou comportamento que velam e zelam por este agir.

Portanto, falha é a interpretação deste ser, pois de muito pouca razão molda-se e desenvolve-se, buscando sim uma racionalidade, compreendendo e escolhendo as melhores – claro que não sempre – formas no desenvolver de suas condutas. O que resta a este mesmo Ser, é aceitar-se como relacional, portanto mais clara, pois sua construção e conduta são mais práticas relacionais que racionais. Assim, busca-se uma racionalidade, embasada e fundamentada em práticas relacionais, no campo social, mas aqui visto no campo jurídico tributário.

São os clamores por justiça que ensejam novos questionamentos no campo jurídico do direito tributário.

Ultimando a construção de novas vias que tenham por essência e preponderância o respaldo ético-jurídico.

E não são poucos os reclamos feitos por Morin, para valorizar ainda mais os clamores, que mesmo marginais devem ser guiões deste sistema, pois

Na história, tudo começa com movimentos marginais, desviantes, incompreendidos quase sempre ridicularizados e, às vezes, excomungados. Ora, esses movimentos, quando conseguem enraizar-se, propagar-se, conectar-se, tornam-se uma verdadeira forma moral, social e política. (2003, p. 177-178).

E este é claramente um momento marginal, que para um público, sim para o grande público, clamar pela ética é motivo de desesperança, luta sem vez, guerra sem armas, pois quais são os mecanismos capazes de propagar ou conectar fies e eficientes que poderiam tornar esta busca real?

O próprio causador de toda esta problemática. Acreditar-se-á, que a solução destes problemas, não só na seara tributária, mas em um todo global, são problemáticas humanas, que foram deslocadas para as estruturas, e que agora devem ser na verdade encaradas e compreendidas por estes.

As relações dialéticas que ensejariam a construção destas condutas, podem apresentar-se em novos paradigmas filosóficos, influenciadores dos jurídicos, que de nenhum modo poderiam ser concebidos como arbitrários.

Posto que os fatos e atos se entrelaçam, ocasionando os eventos que são reflexos claros das necessidades humanas, e muito pouco poderiam estar relacionados com o acaso. A ética não é acaso, para muitos poderia até soar como comédia, o tentar relacionar ética e tributação. Ética é idéia, que fez, faz, mas deverá fazer ainda mais pelo ora sistema tributário em voga.

Idéia de ética, como posto nas páginas iniciais deste trabalho, foi a “idéia” colocada no patamar maior de todas as realizações já cumpridas ou tentadas pelo ser humano, vistas na história. Assim, a ética para o século XXI, é para ser e está sendo a força motriz, como as armas, que precedem a formação da mudança. A ética qualifica os meios e dignifica os fins, e por vezes perde-se em perguntar, que tanta dificuldade tem o ser humano de compreender esta idéia, e mais dificuldade tem ele ainda de implementá-la. Por vezes, estranho ao ser humano é a ética.

Distante senão incompreensiva em nosso país, para Oliveira,

No plano dos costumes políticos, a sociedade toma cada vez mais consciência da falta de qualquer princípio ético, o que se traduz em corrupção generalizada, clientelismo, autoritarismo e demagogia de diferentes formas e diferentes níveis, oportunismo desmascarado, irresponsabilidade como norma de exercício dos cargos públicos, violência e prepotência. Pode-se falar de abalo dos valores básicos da vida política, que, em última análise, faz eclodir uma crise de legitimação das instituições e dos costumes vigentes em nosso contexto societário. Tudo isso é reforçado pela difusão, através dos meios de comunicação social, de uma nova visão do homem e da vida. Para o centro de consideração passa o homem consumista, cujos desejos de ter e de prazer desconhecem limites. Cria-se assim, pouco a pouco, uma mentalidade viciada pelo conformismo a essa situação, pela indiferença pelos problemas maiores da sociedade, pela simples acomodação do novo *ethos* cultural. No Brasil atual, essa situação agrava-se a partir do abismo entre as bases jurídicas para uma ordem política e social radicada nos direitos fundamentais do cidadão, como eles foram estabelecidos pela nova Constituição Federal, e a realidade social, ainda longe de incorporar esse tipo de regulação dos conflitos sociais. A lei, então, ao invés de ser vista como condição de possibilidade de efetivação de direitos, passa a ser considerada como inimigo do qual se deve fugir como se puder. Vive-se, de fato, numa mentalidade anterior ao Estado de direito, ou violando frontalmente a lei ou procurando artifícios para contorná-la de qualquer jeito. (1993 p. 43-44).

Que *ethos* cultural foi plantado na realidade tributária brasileira, senão carente e fugitivo de uma ética. Precisa-se então de duas éticas. Duas no sentido de uma ética bivalente, que possui dois usos, do que possui duas funções.

### **3.2 A Ética bivalente**

Pela análise e compreensão da realidade tributária do país, a ética está ausente em ambos os lados da relação jurídica, ou presente, mas díspar, nos dois lados da mesma relação.

O Estado carente e precário de ética, idéia esta impregnada na arte discursiva de seus exímios “interlocutores”, que repassam um mundo de palavras e práticas discursivas que morrem no ar, que não servem mais como “combustível” ao sistema, o político.

De outro lado, o Contribuinte, que não tendo estatísticas claras sobre o *quantum* aético de atuação cabe a cada qual, podendo-se apenas claramente basear-se em um patamar proporcional entre o agir aético do Estado é o *quantum* do agir aético do Contribuinte.

Nogueira apresenta seu trabalho posicionando espacialmente a situação do sistema tributário em estudo

Daí podermos falar hodiernamente no direito tributário em duas éticas: uma *ética fiscal privada* e outra *ética fiscal pública*. A *ética privada* é uma ética de condutas que norteia o cidadão-contribuinte que tem o dever fundamental de pagar tributos segundo a sua capacidade contributiva. Ao cidadão-contribuinte não é ético contribuir a menos para o montante da riqueza social, em proporção ao que suas faculdades lhe permitiam pagar, o que não deixa de ser uma exigência aristotélica na teoria da justiça tributária contemporânea. Já a *ética fiscal pública* é informada por quatro valores superiores, a saber, a *liberdade*, que consiste na aceitação da opção fiscal a ser adotada pelo contribuinte, desde que respeitada a sua capacidade contributiva; a *igualdade*, no sentido de que todos que estiverem na mesma situação haverão de sofrer a mesma tributação; a *segurança*, que pugna pela não tributação de surpresa, irracional etc, e finalmente; a *solidariedade*, ápice da efetivação da *ética fiscal pública*. Fazer justiça tributária é dentre várias coisas, ser solidário com os carentes que têm direito subjetivo à solidariedade, é garantir aos credores desta solidariedade a oferta de *bens primários intributáveis*, porquanto os pobres, desempregados, e os assalariados não podem suportar o ônus tributário do Estado, mas, sim, hão que ser suportados pelo Estado via ética tributária da solidariedade mediante a arrecadação e distribuição de riquezas oriundas do pagamento de tributos dos cidadãos-contribuintes. (NOGUEIRA, 2004, p. 19).

Segue o autor lecionando que

A discussão atual entre a Ética Tributária do Estado e a Ética Fiscal do cidadão-contribuinte nos revela que o sentido semântico do que seja segurança jurídica mudou completamente, há uma revolução copernicana no conceito do que seja segurança jurídica, tipicidade tributária etc., e quanto a isto parece não pairar mais dúvidas. José Marcos Domingues de Oliveira é sensível a tal mudança, quando bem observa que a “tipicidade aberta, através dos conceitos indeterminados, é o caminho capaz de iluminar materialmente a conciliação ético-jurídica da liberdade humana com o dever social de prestar o tributo justo, justo porque conexo à capacidade contributiva dos cidadãos, sempre sob a reserva do controle de proporcionalidade das leis e dos atos administrativos de lançamento. (2003 p. 22)”.

Compreender desta forma o problema é claramente viável a possibilidade de assimilar as idéias necessárias para a superação deste. E agir segundo a idéia de que a ética tributária é a teoria que estuda a moralidade das atuações em matéria tributária desenvolvida pelos poderes públicos — legislativo, executivo e judiciário — e pelos cidadãos contribuintes, é por demais necessário.

Assim, é a bivalência que vem a ser ratificada por este autor, onde de um lado está o Estado prezando como jamais prezou ou velou pelo seu agir ético, nas searas dos poderes responsáveis pela atuação ora vista, sem deixar de atribuir à lei, ou a reserva desta, a competência e a responsabilidade de legalmente tentar criar soluções, sejam elas no campo da normatização, sejam elas no campo dos princípios. Como bem lecionado pelo autor ora citado, a base legal do Estado poderia estar sendo diuturnamente enriquecida com a atuação efetiva das bases principiológicas do sistema jurídico, e do sistema tributário em específico.

O autor faz o levante dos princípios, ou melhor “valores superiores”, que dentre os pormenores, são vistos como já fora dito, princípios, estes são os valores superiores, as vigas mestras, os basilares e as diretivas do sistema, deste modo, não seriam necessários novos valores superiores para implementação no sistema se os que já existem estivessem suprimindo e satisfazendo as necessidades de “valores” para o sistema e para o futuro do sistema tributário.

São efetivos valores que pede a tributação. Que dificuldade tem o sistema - se não do ser humano for ela – de implementação das bases axiológicas e ou teleológicas estruturais descritas neste trabalho. Petry (2004) ajuda a esclarecer está situação, identificando que onde parece

que o Executivo não vê limites na Constituição. E se, e quando existem limites – pensa o governo -, devem ser modificados ou suprimidos para dar espaço ao cumprimento das metas financeiras e políticas de governo, mesmo que desconsiderem direitos e garantias antes atribuídas aos cidadãos no texto original da Constituição de 1988 como sinal do pacto de civilidade democrático expressão do Estado de Direito. (2004 p. 47).

E está situação agrava-se no momento em que se busca as causas da bivalência ética, onde de um lado estará a vontade do Estado, governante e tributante e de outro, o Povo, governado e tributado. O primeiro jamais poderia agir sob seu bel prazer, pois possui as prerrogativas de independência ou autonomia legal constitucional. E, além disso, teria de

respeitar e estar vinculado à vontade popular, que teoricamente estaria organizada pelo constituinte constitucional sendo fundamentado e limitado à atuação na seara tributária.

Quais são as necessidades reais do povo brasileiro, todos estão satisfeitos de conhecê-las, visualizadas diariamente, lembradas a cada dois anos, no momento do pleito eleitoral. Não há a necessidade de grandes teóricos ou pensadores para compreender e entender a realidade que o povo está por passar a anos, a décadas [...]. Os teóricos já estão estafados de sempre teóricos serem, os mais pragmáticos estão também estafados do que os teóricos tanto escreveram, mas o povo continua com a mesma realidade que possuía, arrecadando ou fraudando mais, e o Estado continua sendo carente de novas receitas, novas compulsoriedades imaginárias.

É a velha vontade do Estado confundindo-se com a vontade do governante, as vezes pensa-se muito mais em psicanálise do que em ética.

A problemática tributária se resume em duas, a primeira do Estado e depois a do Contribuinte. A do Estado, bastam as exageradas, repetidas e desorganizadas reformas no sistema tributário, todas voltadas às possíveis imaginações do fisco – executivo - administrando tais imagens e dificuldades futuras que em sua maioria acabam acontecendo. A reforma só tem um objetivo, e este é manter a estrutura e não rompê-la.

Manter a estrutura para assegurar o poder, por isto sempre há reforma e nunca há ruptura.

O contribuinte de outra banda tem como seu principal e forte argumento a ineficiente e precária prestação dos serviços públicos. Muitos destas ineficiências criadas legalmente, para que o privado tenha espaço garantido no sistema econômico, sem sombra de dúvidas. Com somadas e intermináveis privatizações em campos onde o Estado poderia e deveria estar atuando de um modo especial, o Poder Executivo não consegue fazer retornar à sociedade a sensação de compensar-se da tributação pela prestação eficiente dos serviços públicos. Essa situação causa constante rejeição da norma tributária por parte dos contribuintes, que somada à baixa credibilidade dos administradores públicos, propicia a multiplicação da sonegação, evasão de divisas, entre outros. (PETRY, 2004).

Daí para adiante é o Contribuinte, não vendo tal redistribuição das riquezas arrecadas pelos entes responsáveis do Estado, não havendo nada mais real e plausível para que sua atuação venha a ser desenvolvida nos moldes vistos e pensados pelos teóricos defensores da ética e da justiça tributária.

Teóricos estes, que defendem (Stahl, *apud*, Peixoto e Andrade, 2007), que a

Justiça Tributária ou fiscal, segundo a definição dada pelo próprio Projeto de Código de Defesa do Contribuinte, é aquela que “atenta aos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não confiscatoriedade. (Art. 2º, Pú, do referido projeto)”.

Dar um basta nas tão afamadas reformas, é claramente manter o sistema da mesma forma, apenas possibilitando ao Estado e ao Contribuinte a esperança que não mais existia na estrutura e alternativamente mostrando que o trabalho governamental está verossimilmente, sendo realizado. Daí para adiante é possível que venham as mesmas desculpas ou verdades culturais já postas e robustas na estrutura tributária.

Dentre estas, tem-se a falta de fiscais, falta de mão-de-obra, falta de incentivos, novos recursos, e todas as intrigantes atitudes de deslocamento de atenção quando das votações que mais interessariam ao Contribuinte.

Num paralelo entre o Código de Defesa do Consumidor (CDC) e o Código de Defesa do Contribuinte, de modo claro e muito eficiente, pena que não completa, foram as possibilidades criadas pelo Código de Defesa do Consumidor, tão difundido e visto e ouvido nas palavras do povo, agora um pouquinho mais conhecedor de seus direitos consumeristas.

O CDC é tido como a melhor normatização consumerista do mundo, necessário em nosso país, visto que o melhor CDC do mundo para as piores relações de consumo do mundo. Inexistem dúvidas sobre esta análise, pois a lei é prescritiva e normatizadora, assim é o “escudo” do consumidor contra as investidas abusivas e lesivas do mercado.

Posto isto, nada mais plausível e necessário que a criação do Código de Defesa do Contribuinte, norma simples, e clara, distante de um a linguagem técnica, mas não ausente

desta. De difusão coletiva para todos os contribuintes, e que contenha valores, preceitos e “armas” contra as investidas tributárias do Estado.

A mesma necessidade de criar-se o CDC, lei consumerista, é atualmente a necessidade de criar-se o Código de Defesa do Contribuinte, ou o contribuinte não sabe que precisa, ou o Poder Legislativo sabe que a atuação do Poder Executivo necessita de limitadores, deste que deveriam estar sendo desenvolvidos por aquele órgão do Poder Executivo que também as limita, destes que deveriam estar sendo desenvolvidos por aquele. Que grande ironia vive o Estado, e

Na linguagem de Gianotti, a tirania da ética pública sobre a ética privada não corresponde mais a um esquema prevalescente. A derrocada da soberania da ética pública com relação à privada é fato superado, pois, com suas palavras, “existem várias formas de moralidade”, sendo que estas devem “aprender a conviver com outras”. Dizer que ética pública oprime e define parâmetros de conduta é o mesmo que aceitar que: a) somente esta é válida; somente esta é possível; b) somente o seu modelo pode conduzir para os melhores resultados éticos; c) a pluralidade e a diversidade não são aceitas, por estarem desconformes com o modelo posto. **O que se quer dizer, portanto, é que a ética pública não pode oprimir a ética privada, sob pena de se transformar na tirania dos hábitos e costumes sociais.** (BITTAR e ALMEIDA, 2006, p. 57-58) (grifo nosso).

O poderio ético estatal deverá abrir espaço para o reconhecimento e o respeito deste valor, e das atitudes aéticas que estão sendo criadas pelo contribuinte como reação às ações aéticas do Estado fisco. Assim, nada mais injusto que responder com justiça contra ações injustas. Deste modo deve ficar escrita a frase, pois nenhuma das atuações do Estado ou do Contribuinte estão localizadas no campo da justiça, muito menos no campo da ética tributária que se está por conceber, visto que ambas estão no campo da injustiça fiscal.

O confronto desta bivalência levará ao mesmo local em que se esteve sempre, pois em nada enriquecedor será este confronto, e do mesmo modo, só poderá ocorrer a preponderância ou a prevalência de uma das éticas quando a categoria essencial for justamente e eticamente escolhida.

### 3.3 A ética é o desenvolvimento da relação tributária justa<sup>12</sup>

Nas palavras Pegoraro (1995), “viver eticamente é viver conforme a justiça”.. Portanto a justiça ilumina, ao mesmo tempo, a subjetividade humana e a ordem jurídico-social. Palavras com um alcance e significado que encerram o querer.

Para aquele autor, a justiça é a finalidade do viver ético, mas qual viver é o viver ético, e qual é o justo? Partindo-se do ponto que o convívio em sociedade fosse sopesado e medido, ter-se-ia um *quantum* negativo, pois se acredita que a necessidade construída culturalmente de que o homem só e somente vive neste formato poderia ser claramente revisto. Portanto, acredita-se em novos formatos de organização social, visto que muitos já existem, e criar-se-iam novas concepções, abrindo-se caminhos na opção

pela ética é uma opção que procura direcionar esforços no sentido do enriquecimento do estoque de paradigmas construtivos e dignificantes da humanidade. Por ser patrimônio da humanidade, o conjunto de todos os valores, ações e ideologias que contribuem em seu favor merece proteção e culto diário, para que se possa realmente estabelecer os parâmetros para uma sociedade de fato livre e igualitária. (BITTAR, 2006, p. 75).

Para Nogueira, e paralelamente a ética tributária, a

Justiça é algo que quando realizada produz no ser humano uma mudança interior, uma transformação. Um advogado quando patrocina uma causa justa, o defensor quando defende uma causa justa, e o juiz quando julga de forma justa, produzem justiça e são produzidos pela justiça, uma vez que após a vivência pessoal da justiça, nos transformamos, não somos mais os mesmos, fomos espiritualmente modificados pela justiça. Eis aí um primeiro princípio: a justiça tributária é transformadora! (2004 p. 22).

Assevera o citado autor, que no contato e na realização de tais atos, justos, e por mais que esta justiça tenha se dado com base em um patamar de injustiça, e mesmo assim ter-se-ia

---

<sup>12</sup> É por isso que um ser apaixonado por justiça não se contentará em aplicar estrita e cegamente as regras que decorrem de seus sistemas normativos; sempre pensará no fundamento arbitrário do seu sistema que não é, e não pode ser, um sistema perfeito. Não esquecerá que ao lado dos valores reconhecidos por ele, existem outros valores aos quais algumas pessoas se devotam e pelos quais se sacrificam e que sempre é possível uma revisão dos valores. (PERELMAN, 1996, p. 66-67).

Assim é que, embora a justiça pareça ser, a única virtude racional, que se opõem à irregularidade dos nossos atos, à arbitrariedade das nossas regras, não se deve esquecer de sua ação mesma é fundamentada em valores arbitrários, irracionais, e que a este se opõem outros valores aos quais um sentimento de justiça refinado não pode ser totalmente insensível. (idem).

A justiça de um ato consiste na igualdade de tratamento que ele reserva a todos os membros de uma mesma categoria essencial. (idem).

grande dificuldade de atribuir justiça, as pessoas e profissões próximas às instituições que historicamente fora atribuído o título e a responsabilidade de lidar e administrar tal virtude.

Deve perceber ainda o autor que estas instituições já fazem parte da estrutura social e jurídica, desde seus primórdios tendo esta incumbência, e destes primórdios até hoje existiram e foram registradas injustiças. Claramente, o formato da atuação humana não mudou, pois suas carências e precariedades são as mesmas.

Perelman questiona que há formas múltiplas do ideal de justiça, e cada uma delas tem um conteúdo que nunca é a justiça pura, o justo em si, mas é um ideal qualquer redutível a alguma outra forma de aspiração moral desinteressada. (1996).

E Nogueira vem novamente,

Pensar a ética na tributação é saber que a ética se preocupa com as formas humanas de resolver as contradições entre necessidade e possibilidade, entre o individual e o social, entre o econômico e o moral, entre o corporal e psíquico, entre o natural e o cultural, e entre a inteligência e a vontade. Solucionar estas aparentes dualidades é uma missão para ética, em especial, para ética tributária que é o meio-termo necessário para superação destas contradições que em síntese, são as contradições do próprio homem. (2002, p. 14).

No ponto final da citação ora apresentada vem este pesquisador acertar exatamente o ponto chave da melhor concepção ética a ser pensada, pois ele localiza e finaliza o desenvolvimento da obra no “próprio homem”, e não há dúvida que

É hora de assumirmos responsabilidades bem claras e transparentes no jogo jurídico-tributário, é chegado o momento de irmos ao púlpito e confessarmos a toda sociedade, a nossa insegurança. Prudência no campo da tributação é a insegurança assumida e controlada. Tal como Descartes no limiar da ciência moderna exerceu a dúvida em vez de a sofrer, nós neste início do século XXI, no limiar de uma ciência jurídica pós-moderna, de uma jurisprudência principial, devemos com prudência, exercer a insegurança jurídica em vez de sofrê-la, ou seja, devemos partir em direção a uma tributação acima de tudo ética, tanto por parte do fisco quanto por parte do cidadão-contribuinte, não há espaços para tergiversações. (NOGUEIRA, 2002, p. 10).

E quando enriquecida esta relação, ter-se-á dado como nunca fora, para

Aquele governante que deixa de se corromper para exercer ser *munus* público com seriedade, aquele injustiçado que deixa de revidar a injustiça com a mesma medida de mal que lhe foi causado, aquele que evita a lesar a

outrem indiscriminadamente, aquele que possui poderio financeiro e dele se utiliza para o crescimento social [...] age contra uma forte e furiosa maré de atitudes contrárias, atritantes e maloritárias. (BITTAR, 2006, p. 76).

E parafraseando o mesmo autor, eis o momento e conhece-se o desafio do Estado de Direito, e se do Estado for este desafio, o será também de cada instituição seja ela pública ou privada, e é também de cada indivíduo o desafio que se apresenta neste início pós-moderno do século XXI.

Assevera Bittar e Almeida (2006) que

A penetração da idéia de moralidade nos âmbitos privado, individual e público é um mister social. Para além de se pensar que simplesmente os esforços individuais são capazes de erradicar os modelos antiéticos da sociedade, para além de se considerar que somente as entidades públicas são responsáveis por mudanças morais na sociedade, deve-se entrever que todas as instituições sociais (públicas e privadas), ao lado dos indivíduos, devem se afinar no sentido da conquista da cultura da moralidade. Assim como a moralidade é algo importante para a administração da *res publica* (moralidade administrativa), é também importante para as relações entre particulares. (2006 p. 105-106).

Nada mais plausível e racional tenha-se desenvolvido este querer, com morada nos sonhos, nas ideologias ou nas utopias desta epocalidade, mas mesmo que o querer seja racional, os mecanismos para a materialização deste o são irracionais, pois foge a capacidade da razão já atingida pelo ser humano de criação desta realidade.

Sim é irracional, pois distante da capacidade racional suficiente para a ocorrência de tais ações era o homem, e aqui neste instante despreza-se o tempo, alegando que no futuro isto ocorrerá, de enganos sofrem aqueles que acreditam nesta perspectiva, pois não é o tempo que nos dará tais realidades tão frutíferas e esperadas, é sim o irracional ainda por ser racional e não no futuro estão estas mudanças, e muito menos no coletivo.

Crer na ética enriquecedora, e assim crer que:

A justiça é uma das noções mais prestigiosas de nosso universo espiritual. Seja-se crente ou incrédulo, conservador ou revolucionário, cada qual invoca a justiça, e ninguém ousa renega-la. A aspiração à justiça caracteriza as objurgações dos profetas judeus e as reflexões dos filósofos gregos. Invoca-se a justiça para proteger a ordem estabelecida e para justificar as reviravoltas revolucionárias. Nesse sentido a justiça é um valor universal.

A sede de justiça que incita os homens a realizarem o ideal da sociedade de seus sonhos, a se revoltarem contra a injustiça de certos atos, de certas situações, fornece uma motivação suficiente tanto para os mais sublimes sacrifícios como para os piores delitos. O mesmo ímpeto entusiasta que os lança na perseguição de um mundo melhor pode varrer sem piedade tudo quando lhe faz obstáculo: *pereat mundus, fiat justitia*.

Mas a justiça está longe de ser um valor exclusivamente revolucionário. Os tribunais de justiça em toda a administração da justiça são escudos que protegem a ordem estabelecida cujos guardiões são os juízes, pois seu papel é aplicar a lei e punir os que a transgridam. **Para os conservadores o fato de não violar a lei, e de amoldar-lhe a ação, é a manifestação usual do sentimento de justiça.** (PERELMAN, 1996, p. 146) (grifo nosso).

Com base na justiça apresentada pelo autor, percebe-se que as concepções de justiça, desde os gregos até os dias atuais mantêm-se e, com todos aqueles que dela carentes foram, a justiça por eclética que é, sempre abarcou todas as atitudes humanas.

Da prisão a liberdade, da vida a morte, são as perspectivas que atribuem seu sentido, e destroem também os mesmos sentidos criados pela primeira.

Deste modo, se fossemos justamente livres para o pagamento do tributo, que *quantum* teria o Estado fiscal em seus cofres?

Garantir a liberdade pelo pagamento de um preço – o imposto -, nunca fora o que se quis.

### 3.4 Ética aplicada ao desenvolvimento<sup>13</sup> do Estado

A real importância do tema nasce em virtude das incertezas que cercam as estruturas da sociedade brasileira, que restam fragilizadas diante das negligências Estatais fiscais e as atuais imposições sociais e econômicas. É incessante a busca pela excelência do pensar e do saber, especificadamente nos campos da Justiça e da Ética Tributária. Estabelecendo uma caminhada do Estado tributante ao Contribuinte, o ser tributado intrínsecos a ética e a justiça.

---

<sup>13</sup> Desenvolvimento como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam. (SEN, 2000, p. 17)

A conciliação do objetivo do Governo de aumento da arrecadação com as exigências da sociedade de diminuição da carga tributária constituem um desafio ético e justo a ser enfrentado. Nesta perspectiva, fica claro que o Estado se tornou demasiadamente sério para ficar sob a responsabilidade e sob o interesse dos políticos.

Neste paradigma, que alternativas ou valores convincentes e razoáveis devem inspirar a atuação do poder público e do cidadão para que a relação tributária possa ser considerada ética e justa?

Na busca pelas raízes históricas da tributação, encontra-se uma clara e real rejeição a figura do tributo, tão simplesmente pelo ato de que os vitoriosos das guerras eram aqueles que teriam como prêmio “o tributo”, e aqueles que vencidos foram, teriam como pena a submissão, forçada dos valores ou coisas que eram do tempo usadas como representativas e valorativas desta relação. Estes fatos remontam à história antiga, onde práticas opressoras eram impostas e desenvolvidas na busca ou na efetivação do que era a tributação.

Existe passagem bíblica que descrevem, como a conhecida frase que diz: que desse a César o que era de César e a Deus o que de Deus era. Ali ficou marcada ou até mesmo justificada, para muitos, mas não para este pesquisador, a necessidade da tributação, dependendo é claro do paradigma utilizado pelo intérprete.

Mesmo assim, a idéia de tributação, mesmo antes de existir o Estado<sup>14</sup> pensando como tal, mesmo antes do existir de qualquer Constituição, ou de qualquer lei, já havia singulares atitudes e ações que bem postas e lidas, semelhanças trariam ao ato de tributar.

Mas de logo o Estado fora de modo criado e a tributação fora de outra banda legislada e querendo ou não os “contribuintes” sob a égide deste novo poder opressor, a lei, passariam a exercer sua liberdade, seja individual seja patrimonial, em seus limites.

Petry (2004) assevera

---

<sup>14</sup> Dentro de tais reflexões, deve-se ressaltar a importância de estudar o cerne da atividade tributária no Estado Social e Democrático de Direito: os limites à tributação. Veja-se que a tributação é fenômeno que existe com ou sem Estado de Direito, existe com ou sem Constituição. Isso porque a atividade de tributar nasceu antes do Estado de Direito, muitas vezes como expressão financeira de governos despóticos, ou como resultado da

Foi com a evolução da organização político-social dos seres humanos, com a formação do Estado de Direito, que a tributação passou de mera relação de poder para uma relação jurídica, ou seja, pautada necessariamente na lei, e antes, na Constituição. Cumpre verificar, com James Marins, que no Estado brasileiro essa base “axiológica” fundamenta-se em dois princípios essenciais para o direito tributário: a propriedade e a liberdade, que em última análise fazem parte da base antropológica do próprio Estado de Direito.

No Brasil, a relação jurídica tributária e seus reflexos têm sido objeto de grandes discussões e polêmicas, desde os tempos coloniais, sem perspectiva de findar tão cedo. (p. 21).

Estes novos questionamentos que se fazem necessários nesta epocalidade, são com sombra de pouco dúvida, novos momentos de rejeição social da tributação. Portanto exigir a ética pra a atuação estatal é além da lei<sup>15</sup>, é o primeiro levante das rejeições que se iniciam na entrada deste momento secular.

Já na ótica dos governantes, o principal problema do atual sistema tributário consiste na sua incapacidade de arrecadar os recursos suficientes para o equilíbrio do orçamento público. Em outras palavras, não sabem como manter as contas do Estado em simetria.

O Fisco prioriza o quê? O Contribuinte prioriza o quê? Sabendo das prioridades, saber-se-á a concepção de justiça e de ética adotada por cada qual. Noutros termos, tem-se a visão do empresário, como receptor destes tributos cobrados, os quais demonstram-se extorsivos e em uma grande maioria desestimulam a produção e os investimentos. Há também, uma impressão disseminada na sociedade de que a sistemática de tributação em vigor é muito complexa, injusta e por demais onerosa, promovendo a concentração de renda e favorecendo a sonegação e a inadimplência.

---

submissão do povo vencido em guerras de conquista. (Hugo de Brito Machado. Curso de direito tributário. 17.ed. SP: Malheiros, 2000).

<sup>15</sup> É infinitamente mais delicado definir uma noção que possibilite dizer quando uma regra é justa. A única exigência que se poderia formular a cerca da regra é que não seja arbitrária, mas se justifique, decorra de um sistema normativo.

Mas um sistema normativo seja ele qual for, contem sempre um elemento arbitrário, o valor afirmado por seus princípios fundamentais que, eles, não são justificados. Esta última arbitrariedade, é logicamente impossível evita-la. A única pretensão que se pode, com todo o direito, alegar consistiria na eliminação de toda arbitrariedade que não seja a implicada pela afirmação dos valores que se encontram na base do sistema. Como, por outro lado, a arbitrariedade do sistema normativo vem sancionar desigualdades naturais que tão pouco são suscetíveis de justificação, daí resulta que, por está dupla razão não há justiça perfeita e necessária. (PERELMAN, 1996, p. 67).

É sabido ainda, que o crescimento dos gastos do Governo ocorrem mais em razão das possibilidades de obtenção de recursos do que dos fatores que justificam o crescimento da demanda dos bens e serviços públicos.

Os contribuintes, embora pressionem pelos serviços públicos, não se mostram dispostos a contribuir, na mesma proporção, para o financiamento desses mesmos bens e serviços. Com deterioração em variadas áreas públicas do país. Mas há pouco estímulo para suportar o atual ônus fiscal, sendo, portanto, mínimas as possibilidades de aceitação de aumentos no nível da carga tributária. Fato este muito enfatizado em nosso pleito eleitoral.

Não há limites éticos para a imposição de novos ônus tributários sobre os contribuintes. Há necessidade de isenção em meio às novas formas de atuação global do mercado, e de outros, há a diminuição dos atuais encargos, risco este para o país e indiretamente ao contribuinte, e de outra banda, risco direto ao contribuinte.

A lógica do sistema tributário do país é claramente patológica e demais conflitiva. Por fim, o que é notório, que quase todos os tributos foram aumentados, consideravelmente, ao longo dos últimos anos, sem levar em conta a capacidade financeira dos contribuintes.

Tentativas de solução, quais, aonde, como, porque e por quem serão implementadas; o contribuinte, o governo, as empresas, a economia internacional, mesmo sendo todas estas tentativas pensadas e efetivamente realizadas se não estiverem envolvidas de ética e justiça, estarão fadadas à utopia.

A ética fiscal do cidadão materializa-se na consciência tributária, como parte dos deveres deste, sabendo ser fator de suma importância para o funcionamento correto do sistema. Sabe-se também que as falhas deste sistema são em sua maioria atribuídas a forma precária de organização política e administrativa do campo tributário.

Com essa visão, todo o sistema tributário<sup>16</sup> deve ser revisto, não se limitando às normas constitucionais, muitos menos a planos de reformas tantas, mas sim despertar a

---

<sup>16</sup> O sistema poderia ser definido como o conjunto de elementos dotados de unidade interna, coerência lógica, ordem ausência de contradições e independência do todo com relação às partes. Mas essa definição, por se confundir com a totalidade, não permitiria o exame científico do conceito de sistema. De modo que, em qualquer

percepção, pelo cidadão de que se ético e justo for o sistema, simples será o servir deste contribuinte ao seu Estado. Com certeza, qualificará o nível de cumprimento espontâneo das obrigações e ajudará a administração do país.

Ao lado dessa investida devidamente caracterizada para o alcance acima registrado, surge a idéia, no Senado Federal, de ser discutido um Código de Proteção ao Contribuinte. Esse movimento, ao ter aberta a pauta para debates, começou com a apresentação de um projeto denominado "Código de Defesa do Contribuinte", considerado, pelo seu autor, como indispensável à concretização da ética tributária e da justiça fiscal, como anteriormente fora tratado.

Delgado (2004) preceitua ainda que na verdade, só o fato de discussão de tão alto nível ter sido instaurada, caracteriza atestado de que, embora tardiamente, busca-se colocar o contribuinte em situação de igualdade com o Fisco, por haver defesa de instituição de direitos e deveres mútuos.

A Constituição Federal, em vários de seus artigos, manifesta-se, expressamente, pela obrigatoriedade do respeito aos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, respeitando sua capacidade contributiva, nos meandros de um agir ético por parte da figura do Estado.

Já possuímos dois exemplos de países que adotaram este sistema, em 1986 os Estados Unidos como Código do Contribuinte e na Espanha com a Lei de Direitos e Garantias dos Contribuintes, em 1988. Mais uma forma de pressão ética e cívica, que será exercida sob a figura do Estado para a qualificação do sistema tributário. Os limites da atuação fiscal não podem ultrapassar os rigores da legalidade, sob pena de ferir diretamente postulados da democracia, além de produzir violação aos direitos de cidadania e ir de encontro às regras protetoras da dignidade humana.

---

ramo do saber, a idéia de sistema deve estar ligada à visão pluralista. Há sempre, um pluralismo de sistemas, na vida social encontramos os sistemas jurídicos, econômicos, financeiros, estéticos etc. O sistema jurídico, por seu turno, compreende os sistemas do Direito Público, e do Direito Privado. Aquele abrange os sistemas do Direito Financeiro, contém, ao lado dos sistemas monetário e orçamentário, o sistema tributário, que também se apresenta no plural (TORRES, 2002, p. 319).

A ética na relação jurídica tributária deve ser exigida tanto de quem arrecada como de quem é chamado a cumprir com as suas obrigações. Essa conduta gera estabilidade social e fortalece a confiança na atuação do Estado.

O Estado fiscal não analisa com equidade as dificuldades enfrentadas pelo contribuinte. Não só de intenções constroem-se os espaços públicos, pois o bom governo que para alguns jamais existiu o que para outros jamais existirá, não sobreviverá, pois a manutenção destas estruturas está levando esta idéia de Estado ao fundo, ao fim.

Conduzir o contribuinte às práticas do adimplemento ético do tributo é uma via de mão dupla onde o Fisco terá preponderância ética no realizar das atitudes e obrigações a serem realizadas de forma positiva, real, visto que sua função é aceita como um instrumento a serviço da coisa pública, do coletivo.

O Estado não enriquece, ele redistribui. O seu não agir, ou o seu agir de forma aética, está levando os contribuintes, agirem como se reflexo fosse desta realidade tributária, problemática objeto deste trabalho.

Para Nogueira,

O princípio da justiça tributária encontra vida, alma e impulso na virtude da justiça. Esta leva o contribuinte virtuoso a viver como cidadão que luta por uma ordem tributária socialmente mais justa. Somos éticos, justos e virtuosos, no espaço social, ninguém é ético para si mesmo; somos éticos em relação aos outros, neste sentido, ética tributária é a prática da justiça tributária, ou, comportamento ético tributário é, antes de tudo, comportamento segundo a justiça tributária, e conforme já sabemos, a ética tributária é fiscal privada (contribuinte) e fiscal pública (Estado), ambos, com deveres e direitos na relação jurídico-tributária. (2002 p. 09).

A dupla relação ética vista no campo tributário, onde de um lado o Fisco e de outro o Contribuinte, são as vigas mestras de manutenção e crescimento desta estrutura. Visto que não deveria haver uma preponderância entre ambos, mas deveria sim não ter sido construída está necessidade de o Estado possuir o dever e o direito, e o Cidadão possuir o direito e o dever.

Nesta seara, a vitória e a derrota são sempre de ambos, não terá um segundo lugar, visto que se o Estado em primeiro está, estará com ele o contribuinte, e vice-versa.

A situação jurídica tributária atual deveria destoar do que Bittar leciona,

O que faz o Estado um aparelhamento ético é o fato de funcionalizar a compatibilização, pós-revolucionária, entre ordem e liberdade. Se o indivíduo não pode ser relegado à marginalidade irracional da anarquia total, se o indivíduo não pode ser oprimido pela exploração e pela opressão das classes mais privilegiadas (Ancien Regime), se o Estado não pode simplesmente tragar toda a liberdade dos indivíduos sem conceder-lhes vantagens ou direitos, então deve haver uma solução medianeira a ser lavada a efeito pelo Estado. Isto porque o Estado não pode ser governado, nesse esquematismo, como uma forma de privilégio, como uma forma de prevalecimento pessoal, de realização da própria vontade, ou como exercício arbitrário do poder; o Estado pós-Kantiano é um Estado guiado pela idéia do império categórico, ou pela idéia de Direito. (2006, p. 301-302).

Pensar que o Estado deveria estar centrado na idéia de Direito, é “ouro”, mas compreender que a atual situação não é de tão grande valia assim, é que torna necessária a inclusão da ética, aliada à justiça, nos moldes da estrutura fiscal do Estado.

O autor ainda escreve em solução medianeira, isto cria uma possibilidade de novas alternativas e novas saídas para este momento de colossal problematização. Sendo assim, como pensar a figura do Estado distante de tudo o que ele já foi? O que vale um sistema jurídico legal, sem norteadores éticos? Qual o preço da justiça tão buscada que não se consegue pagar?

Refletir sobre mundo Estatal, nesta normalidade doentia, viciada e estigmatizada, onde se deixa de acreditar na figura do Estado como sendo ainda possibilitador de alternativas e implementador de mudanças. E estas mudanças ministradas nas palavras de Morin são:

Sabe-se que na história tudo começa por movimentos marginais, desviadores, incompreendidos, a princípio ridicularizados, mas quando conseguem criar raízes, propagar-se, relacionar-se, esses movimentos se convertem em uma verdadeira força moral, social e política. Como sempre no passado, uma reforma do Estado aparecerá de modo marginal e periférico. Se o local depende do global, o global depende também do local. Quiçá a reforma venha de um país da América Latina, onde a reforma do Estado é tão urgente e as capacidades intelectuais e espirituais são tão grandes. (2003, p. 18).

E valorizar este movimento defendido neste trabalho é velar e prezar pelo desenvolvimento do Estado no viés da coletividade e assim,

Quer-se enfatizar o fato de que as diretrizes públicas têm de ser comuns e não particulares. O *éthos* natural das práticas políticas se destina à implantação de utilidades e benefícios comuns, de modo que se servir, sob qualquer pretexto, dos procedimentos públicos para fins particulares só pode representar a corruptela e sua teleologia. Com essa afirmação caem por terra as políticas tendenciosas, elitistas voltadas para o favorecimento de uma classe, ou para a eliminação de outra classe, bem como as políticas voltadas para a satisfação das necessidades de gabinete. A *ratio essendi* de toda diligência pública tem de atender ao que é comum. (BITTAR, 2006, p. 127-128).

Seguindo o magistral raciocínio do autor,

Onde o público (que é de todos) se governa para o público (bem comum) e de modo público (não velado, não secreto) não há que se contestar sua legitimidade no exercício do poder. Aí estão em sintonia política e ética. Porém, onde as premissas de trabalho não são claras, onde os empenhos do dinheiro público são de origem duvidosa, onde os favorecimentos pessoais se multiplicam, onde o descaso com as causas sociais alcança proporções alarmantes, onde o discurso se choca com a prática, onde a mentira prevalece, nesse caso se está diante de uma política ilegítima, assim como antiética. Romper como compromisso ético na governança é decretar o choque do exercício do poder com os fundamentos legítimos sobre os quais se devem assentar as premissas de trabalho com a coisa pública. (2006 p. 129-130).

Bauman vem ratificar as idéias ora postas por Bittar e Almeida, alterando-se apenas a perspectiva colocada em reflexão, pois é o indivíduo, o Estado, o tributo, o mundo, todos carecem desta virtude, como sempre foram delas carentes, o que está em voga sendo clamando é pelo reconhecimento desta carência, pois tem-se que conhecer o problema para que as soluções possam ser atingidas. Assim, para Bauman ocorre algo bem parecido

à pintura, à música e a filosofia modernas, a moderna tecnologia vai então alcançar seu fim lógico, instaurando sua própria instabilidade. Para impedir tal desenlace ressaltou Joseph Weizenbaum, é necessário nada menos que o surgimento de uma nova ética, uma ética distância e das conseqüências distantes, uma ética mensurável segundo o alcance espacial e temporal excepcionalmente ampliado dos efeitos da ação tecnológica. Uma ética que seria diferente de qualquer outra moralidade conhecida: uma ética que se estenderia acima dos obstáculos socialmente elegidos da ação mediatizada e da redução funcional da pessoa humana. Tal ética é, com toda probabilidade, a necessidade lógica do nosso tempo; quer dizer, ser o mundo que transformou os meios em fins pretende escapar das prováveis conseqüências de suas realizações. Se tal ética constitui uma perspectiva prática plausível é questão inteiramente diferente. Quem mais do que nós, sociólogos e estudantes das realidades sociais e políticas deveria estar propenso a duvidar da factibilidade mundana das verdades que os filósofos justificadamente, provam ser esmagadoramente lógicas e apodeticamente necessárias? E, no

entanto quem mais do que nós, sociólogos, estamos aptos a alertar nossos irmãos humanos para defasagem entre o real e o necessário entre a importância dos limites morais para a sobrevivência do mundo de viver – e de viver feliz e talvez mesmo depois – sem eles? (1995, p. 251).

Nesta complementaridade de Bauman, a Bittar, e só através de tais ações, independentemente da perspectiva, ou da disciplina posta em estudo, é que estas ações éticas conseguirão atingir um nível adequado - seja no viés tributário em estudo, ou no viés de mundo que tanto preza Bauman – de justiça. (1995).

Novos movimentos pela isonomia ética estão nascendo em todas as searas da presença e do agir humano, localizados temporalmente na pós-modernidade. E o direito não ficará a margem destas mudanças, e não menos carente destas virtudes, pois num primeiro lugar está o indivíduo, e nas palavras de Pegoraro (1995), em segundo lugar, a teoria do direito natural crítico defende apenas uma tese: a eticidade do direito. Sustenta que a ordem jurídica e o Estado devem submeter-se a uma instância a partir da qual seja possível o julgamento moral do direito.

Ultima o citado autor (1995) ainda que, enfim, o grupo social deve decidir, uma vez por todas, aquilo que, em seu convívio, deve ser considerado justo ou injusto. Lembrando que Justiça: é virtude e princípio. O princípio da justiça precisa do apoio da tradição ética consubstanciada nas virtudes e estas, por seu turno, demandam um ordenamento legal externo, objetivo (1995).

Em uma perspectiva histórica ético-política, Perelman, leciona que:

A existência humana analisada do ponto de vista ético-político, desde a Antiguidade até a contemporaneidade, move-se no círculo da pré-compreensão histórica, da construção teórica e da realização em virtudes morais que revela o inesgotável cabedal da qualidade e da excelência da vida. Ao mesmo tempo, esta riqueza insondável convive com a miséria moral, pessoal e coletiva, presente desde o início das quatro teorias como conflito entre matéria e forma, como pecado original, como mal radical e como interesse egoísta.

A ética das virtudes, profundamente naturalista e metafísica, não podia imaginar a complexidade da vida humana nos séculos e milênios posteriores. **A ética das normas, que surgiu em tempo oportuno para repensar a moralidade moderna e a contemporânea, não abrange aspectos importantes da experiência humana, obrigando-se, por exemplo, a excluir do arcabouço teórico os conceitos de divindade, felicidade, liberdade e imortalidade.** (1996, p. 101) (grifo nosso).

Nas palavras de Pegoraro (1995), Ninguém é ético para si mesmo, mas em relação aos outros e ao mundo exterior. Portanto, a ética nunca é exclusivamente subjetiva, refere-se sempre e pelo menos a uma outra pessoa, seja ela humana ou estatal: ser ético em relação a alguém.

Desta forma, ter-se-á uma sociedade ética e justiça e, uma sociedade desenvolvida, sim, no primeiro momento que cada indivíduo aceitá-la contra si próprio e depois contra a coletividade. Já a atuação do Estado Fiscal, deverá ser similar e simultânea as mudanças atribuídas ao contribuinte.

## CONCLUSÃO

Historicamente criaram-se em meio à sociedade concepções valorativas, e assim como criadas, passam a existir, incorporando muitas das searas sociais, lembrando também que muitos destes valores não foram incorporados e deixaram de existir. Acredita-se que no que tange a valores a seu inexistir fica a cargo do abandono, mesmo que a ética tenha perdido seu “lugar” terá ela o labor de retornar a ocupar tal posição, teórica, e neste instante ocupar também novos campos sociais e jurídicos carentes deste valor.

Do contrário, dentre estes valores destaca-se a ética e a justiça, a ética, como desenvolvida neste trabalho, fora incorporada no seio da sociedade a milhares de anos, e vem com ela sendo estudada, pensada, refletida, e muito problematizada. Pois, toda ética passa por uma constante atualização, justificada pela mudança social, pelos valores em voga naquela temporalidade, e o que fora dito da ética, cabe a justiça.

As mutações sofridas pela ética e pela justiça não tiram delas suas funções e por mais que parcialmente tenham sido legadas a um relativo esquecimento, estão por retomar o topo desta nova idéia de pensar a sociedade no paradigma da pós-modernidade.

Assim, em todo o espaço histórico a humanidade tem tentado atingir tais patamares de conhecimento, aqui voltados exclusivamente para a construção e compreensão da ética no meio social, no homem, no agir deste, nas estruturas, nas instituições. Como posto no primeiro capítulo deste trabalho, a ética já foi e já esteve em muitos momentos sendo motivo de estudo, nas bases da construção epistemológica e intelectual clara e próxima da verdade, próximo do justo e hoje próxima e capaz da materialização do desenvolvimento em questão.

Nesta temporalidade estuda-se a regeneração ética compreendendo a produção de energias de justiça, de civismo, democracia e desenvolvimento que nortearão a produção de cidadãos intrínsecos a esta qualificadora e sadia sociedade que ressurgirá.

Neste sentido, fazer convergir ética e justiça, como feito nesta dissertação, foi de grande valia, tendo-se o cuidado de levantar estudos sobre a ética, no viés da justiça, nada mais didático é a necessidade de uma atualização teórica de ambos os termos, pois eles representaram algo que agora em seu tempo e seu espaço se tornaram precários, posto que carentes de novas e constantes atualizações, em seu agir e em seu pensar, ético e justo.

Não ocorrendo, abrem-se espaços para novas concepções de justiça, que por não ter sido adequadamente aplicada, ou integralmente aceita, pois se sabe que muitas searas sociais estão distantes da eficácia legal, o que é motivo de muitos levantes, não apenas centrados no campo da tributação, mas em todos os campos legislados atualmente.

A Justiça está legada a ser o centro da reflexão ética. E buscar saber quais as instituições responsáveis por estas conexões, reveladoras dos consensos, mostra que no estruturar social sempre existiram tais instituições responsáveis pela realização do justo.

Convergência da ética à justiça é dirigir-se a um mesmo ponto, a pontos comuns, próximos, além de tender para este mesmo ponto, e assim concentrar-se para alcançar estes objetivos. Esta é uma verdade, pois também há milhares de concepções desta valendo, para se ter que convergir e que seja possível a efetivação de um mínimo ético e conseqüentemente “um mínimo de justiça razoável necessária ao bom funcionamento do sistema tributário”.

É complexa esta problemática, da justiça e da ética, e mais complexo ainda é pensar a materialização de mecanismos e instrumentos capazes de uma real efetivação ou criação de novos patamares éticos e justos que se afastem do mínimo razoável para o sistema tributário.

Ética e Justiça são possíveis, quando individualmente desejadas, pois a coletividade é o somatório dos esforços de cada individualidade convergente e guiada para o mesmo horizonte.

As bases da tributação vistas historicamente estavam da mesma forma direcionadas à justiça fiscal Estatal, sendo as inquietações do direito tributário deste milênio, religando esta, a todas as possíveis justificações de cunho racional filosófico, a esta realidade globalizada, ditante, que traz a tona problemáticas antes pouco refletidas, mesmo que nestas épocas passadas normatizadas fossem, ocorriam de igual forma legalidades violadoras da justiça e da ética.

O que está se prestigiando são estas mudanças morais, concebidas no mundo da ética, que colocam o homem, agora no viés do contribuinte a buscar a melhor análise fenomenológica do agir ético fiscal, visto que deficiente, mas que em contrapartida encontra um agir aético por parte do fisco.

Ambos tentam apenas ter consciência de tal realidade de mudanças axiológicas, para que compreendendo tais situações, consigam materializar as devidas e tão necessárias operações que conduzam a resolução deste que ora poderia ser visto como um enigma pós-moderno.

A referida inclusão da ética no campo do sistema tributário, e a abertura dada pela ciência do direito tributário, como vem sendo visto por vários doutrinadores desta exclusiva área, terão de buscar tais compreensões no mundo da Filosofia, no mundo da Sociologia e nos fundamentos da sociedade, criadores de alternativas para a implementação da ética tributária e da justiça fiscal, no viés da ética, seja na política, seja na teoria da justiça, objetivando um resgate e uma nova roupagem de valores a esta figura jurídica em desapareço.

A ética qualifica os meios e dignifica os fins, e por vezes perde-se em se perguntar, que tanta dificuldade tem o ser humano de compreender esta idéia, e mais dificuldade tem ele ainda de implementá-la.

O confronto desta bivalência – ética fiscal do Estado *versus* ética fiscal do Contribuinte - levará ao mesmo local em que se esteve sempre, pois em nada enriquecedor será este confronto, e do mesmo modo, só poderá ocorrer a preponderância ou a prevalência de uma das éticas quando a categoria essencial for justamente escolhida.

Não há limites éticos para a imposição de novos ônus tributários sobre os contribuintes. Há necessidade de inserção em meio às novas formas de atuação global do mercado, e de outros, há a diminuição dos atuais encargos, risco este para o país e indiretamente ao contribuinte, e de outra banda, risco direto ao contribuinte.

A ética fiscal do cidadão, materializa-se na consciência tributária, como parte dos deveres deste, sabendo ser fator de suma importância para o funcionamento correto do sistema.

Os limites da atuação fiscal não podem ultrapassar os rigores da legalidade, sob pena de ferir diretamente postulados da democracia, além de produzir violação aos direitos de cidadania e ir de encontro às regras protetoras da dignidade humana.

A ética na relação jurídica tributária deve ser exigida tanto de quem arrecada como de quem é chamado a cumprir com as suas obrigações. Essa conduta gera estabilidade social e fortalece a confiança na atuação do Estado.

Conduzir o contribuinte às práticas do adimplemento ético do tributo é uma via de mão dupla onde o Fisco terá preponderância ética no realizar das atitudes e obrigações a serem implementadas de forma positiva, real, visto que sua função é aceita como um instrumento a serviço da coisa pública, do coletivo.

A dupla relação ética vista no campo tributário, onde de um lado o Fisco e de outro o Contribuinte, são as vigas mestras de manutenção e crescimento desta estrutura.

Pensar que o Estado deveria estar centrado na idéia de Direito, é ouro, mas compreender que a atual situação não é de tão grande valia assim, é que torna necessária a inclusão da ética, aliada à justiça, nos moldes da estrutura fiscal do Estado.

Desta forma, ter-se-á uma sociedade ética e justa, sim, no primeiro momento em que cada indivíduo as aceite contra si próprios e depois contra a coletividade. Já ao Estado, idem.

Assim, o presente trabalho, estudou a ética e a justiça, envoltas ao desenvolvimento do sistema tributário, simbolizando em um mecanismo hábil a concretização da ética fiscal,

redirecionando esta estrutura para a materialização da Ética Tributária. Resgatando a lembrança de que o Estado, o fisco, não enriquece, ele redistribui, deve arrecadar e redistribuir, com ética e justiça o tributo.

## REFERÊNCIAS

- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômacos**. 4. ed. Brasília: UNB, 2001. 238 p.
- BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade e ambivalência**. Tradução de Marcus Penchle. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1995.
- BITTAR, Eduardo C. B. **Curso de ética jurídica: ética geral e profissional**. SP: Saraiva, 2006.
- \_\_\_\_\_. Eduardo C. B.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de filosofia do direito**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BONELLO, Alcino E. A ética de Kant. **Educação e filosofia**. v. 10, n. 20, p. 37-50, jul./dez. 1996.
- BOURDIEU, Pierre. **O poder simbólico**. Tradução de Fernando Tomaz. 6. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2003.
- COSTA, Jurandir Freire. **A ética e o espelho da cultura**. Rio de Janeiro: Rocco, 1994.
- DELGADO, José Augusto. Direito tributário interno: os direitos fundamentais do contribuinte. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 12, n. 58, set./out. 2004.
- HARADA, Kitoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- HOTTOIS, G. **O paradigma bioético**. Lisboa: Salamandra, 1990.
- HOUASIS, Antônio. **Dicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.
- KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Tradução de João Batista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- KORTE, Gustavo. **Iniciação à ética**. São Paulo: Juarez Oliveira, 1999.
- LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro Lopes (Coord.). **Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACINTYRE, Alasdair. **Justiça de quem? Qual racionalidade?** São Paulo: Loyola, 1991. (Coleção Filosofia).

MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Ética no direito e na economia.** São Paulo: Pioneira, 1999.

MELGARÉ, Plínio. A ética como dimensão constitutiva do direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 10, n. 44, maio/jun. 2002.

MORAES, Alexandre de (Org.). **Constituição da República Federativa do Brasil:** de 5 e outubro de 1988. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MORIN, Edgar. **O método 6.** Porto Alegre: Sulina, 2003.

\_\_\_\_\_. **A religião dos saberes:** o desafio do século XXI. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004.

NALINI, José Renato. **Ética geral e profissional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

NALINI, José Renato. **Ética e justiça.** São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

NIETZSCHE, Friedrich. **Além do bem e do mal.** Trad. Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia de bolso, 2005. 247 p.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Ética tributária e cidadania fiscal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 60, nov. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3356>>. Acesso em: 28 abr. 2007 .

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Justiça tributária e a Emenda Constitucional nº 39/2002. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 63, mar. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3840>>. Acesso em: 28 abr. 2007 .

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Premissas para o estudo do direito tributário atual. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 130, 13 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4469>>. Acesso em: 28 abr. 2007.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Perspectiva ético-jurídica do planejamento tributário. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 419, 30 ago. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5641>>. Acesso em: 28 abr. 2007.

OLIVEIRA, Manfredo A. de. **Ética e racionalidade moderna.** São Paulo: Loyola, 1993. (Coleção Filosofia: 28).

PEGORARO, Olinto A. **Ética e Bioética:** da subsistência à existência. Petrópolis, RJ: Ed. Vozes, 2002.

PEGORARO, Olinto A. **Ética e justiça.** 2. ed. Petrópolis/RJ: Vozes, 1995.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coords.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP, 2007.

PERELMAN, Chaim. **Ética e direito**. Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PETRY, Rodrigo Caramoti. Direito tributário interno: apontamentos sobre a problemática da tributação no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas** – Ano 12, n.59 de nov – dez. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. (Ensino Superior).

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. São Paulo: Saraiva, 1999.

SEM, Amartya, **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta, Rev. Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, Sidney Reinaldo da. Ética pública e formação humana. **Educação e Sociedade**, ano 96, v. 27, número especial, p. 645-665, 2006.

SANTOS, Milton. **Por uma outra globalização: do pensamento único à consciência universal**. 12. ed. Rio de Janeiro: Record, 2005.

SCHNEIDER, Paulo. **Introdução à filosofia**. Ijuí: UNIJUÍ, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VALLS, Álvaro L. M. **O que é ética**. 9. ed. São Paulo: Brasiliense, 1994. (Coleção Primeiros Passos: 177).

VASQUEZ, Adolfo Sánchez. **Ética**. Tradução de João Dell'Anna. 23. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)