

MORALIDADE TRIBUTÁRIA - INSTRUMENTOS PARA ANÁLISE

TAX MORALITY - INSTRUMENTS FOR ANALYSIS

Demetrius Nichele Macei¹

Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro da Silva²

RESUMO

Nada obstante moral ter conteúdo abstrato, nitidamente comportamental e genérico, o tema em destaque tem o propósito de avaliar e contextualizar a moral no campo do direito tributário a partir de aspectos doutrinários, filosóficos e sobretudo práticos. Além do mais, a redação contida no artigo 37 da Carta Maior será alvo de algumas considerações. Assim sendo, far-se-á uma rápida introdução, para justificar a escolha do estudo, posteriormente importa distinguir as noções entre direito e moral, a relevância da filosofia para o Direito, a moral sustentada por Immanuel Kant e o que se pode esperar diante de tais considerações. Ademais, adotar-se-á o método dedutivo de estudo aos propósitos ora encartados.

PALAVRAS-CHAVES:

MORAL TRIBUTÁRIA. ASPECTOS FILOSÓFICOS DO DIREITO. DESEJO x VONTADE. PREVISÃO CONSTITUCIONAL.

ABSTRACT

Although moral content has an abstract, clearly behavioral and generic content, the theme in focus is to evaluate and contextualize morals in the field of tax law, from doctrinal,

1 Advogado; Pós Doutor (USP-2015), extensão em Direito norteamericano (Fordham-NYC/EUA-2010); Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2012); Mestre em Direito Econômico e Social (2004) e Especialista em Direito Empresarial (2000), ambos pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná (1994). Professor de Direito Tributário na graduação, especialização e mestrado Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA), Professor Convidado no Curso de Pós-graduação em Derecho Tributario na Universidad Austral de Buenos Aires/Argentina e Ex-professor da Faculdade Autônoma de Direito de São Paulo (2006-2007) e na graduação e especialização da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR). Membro do Comitê Tributário da OAB/PR; Membro do Conselho Temático Tributário da Federação das Indústrias do Paraná (FIEP) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF).

2 Advogado. Mestrando em Direito pela UNICURITIBA, com área de concentração em Direito Tributário, aplicado ao Terceiro Setor, Especialista em Direito Civil, com extensão em Direito Tributário e Direito Comercial no Mercosul (2007), Membro da Comissão de Direito Tributário e Presidente da Comissão do Terceiro Setor da OAB/PR, associado ao Instituto de Direito Tributário do Paraná – IDTP, autor do Livro “Introdução ao Direito Constitucional Tributário” pela Editora IBPEX e Coordenador do “Código Tributário Nacional Comentado” promovido pela Comissão de Direito Tributário da OAB/PR.

MACEI, Demetrius Nichele e SILVA, Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro. Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

philosophical and, above all, practical aspects. Moreover, the wording contained in Article 37 of the Major Charter will be the subject of some considerations. Thus, a quick introduction will be made to justify the choice of the study, it is important later to distinguish the notions between law and morality, the relevance of philosophy to the law, the moral held by Immanuel Kant and what can be expected Of such considerations. In addition, the deductive method of study will be adopted for the purposes herein included.

KEYWORDS:

MORAL TAXATION. PHILOSOPHICAL ASPECTS OF LAW. WISH x WILL. CONSTITUTIONAL FORECAST.

SUMARIO

Introdução; 1. Direito e moral através da doutrina de Miguel Reale¹. 1.1 Aspectos filosóficos do Direito; 1.2 Agir por dever e agir de acordo com o dever tributário; 1.3 Desejo x Vontade; 2. Previsão Constitucional; 3. Considerações finais. Referências.

SUMMARY

Introduction; 1. Right and moral through the doctrine of Miguel Reale¹. 1.1 Philosophical Aspects of Law; 1.2 To act by duty and to act in accordance with the tax obligation; 1.3 Desire x Will; 2. Constitutional Forecast; 3. Final considerations. References.

Introdução

Trata-se naturalmente de uma área de costumeira, perene e eterna contenção a relação existente entre contribuintes e Poder Público Estatal, este beneficiado em receber receitas oriundas de uma tributação, cuja finalidade é cumprir *“tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”* (Paulsen, 2013, p. 12) e o outro com a obrigação de contribuir para o custeio dessa atividade. Importante salientar que essa convivência é um fenômeno mundial, isto é, ninguém paga tributos com a felicidade que se espera na realização de um bem estar, potencialização de uma grata satisfação

pessoal, mormente verificar que cuida-se de um processo que representa ônus àqueles que têm o dever de financiar a máquina pública mediante regras que variam de país para país.

Muito embora possam existir algumas variantes em dita relação, vale dizer, como o Estado deve auferir receita derivada do seu contribuinte, quais regras deverão ser observadas por ambos, sobretudo porque fala-se num Estado moderno de direito a título de exemplo, o fato é que dita relação pode e deve ser melhor 'calibrada' por comportamentos éticos que se esperam em termos de moral tributária.

De um lado o Estado deve receber receitas tributárias legal e constitucionalmente devidas, e aqui já abordando a realidade brasileira relativa ao sistema constitucional tributário, e de outro lado o 'contribuinte' que tem o dever de só pagar determinada imposição oriunda de referida relação, desde que todos os aspectos e critérios normativos tenham sido observados.

O tema em foco, por conseguinte, irá justamente cuidar da moral tributária diante do que pode-se esperar em termos de postura de apontados atores em dita relação jurídica. Apenas como reforço de argumentação, Klaus Tipke (2012, p. 111), ao promover a devida conexão entre a moral tributária do Estado e dos contribuintes, acrescenta:

Não se trata aqui desde logo da questão, se uma moral impositiva incorreta do Estado pode justificar uma moral do contribuinte incorreta, mas sim se aquela, faticamente, influencia a do contribuinte. Que os cidadãos sejam só reciprocamente obrigados perante o Estado, que o Estado só possa esperar que o contribuinte aja com retidão se recebeu com precedência o bom exemplo da moral impositiva e tributária, é o que se pode frequentemente ler.

E é justamente com este propósito que o tema ganha relevância, pois, o que se espera é que os partícipes sejam reciprocamente honestos em suas atribuições. Que seus comportamentos sejam medidos de tal maneira a pretender que o princípio que rege suas atitudes possa reger o comportamento de qualquer um, como se fosse uma lei

MACEI, Demetrius Nichele e SILVA, Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro. Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

universal³. Assim, nada obstante Klaus Tipke tenha deixado de mencionar o imperativo categórico Kantiano, pelo menos na transcrição acima, ainda continua sendo um bom caminho filosófico a ser trilhado como modo de agir moral, seja Estatal como postura do Contribuinte.

Dessarte, o Estado, diante de suas manifestações, age de maneira a cumprir suas legítimas vontades e inibindo seus desejos/impulsos? O contribuinte, da mesma maneira? O que dizer e esperar da redação incerta no art. 37 da CF/8, quando elege a moralidade como princípio constitucional? O que o Legislador Constitucional quis enunciar? O presente trabalho tem como objetivo melhor perscrutar a moral tributária.

1. Direito e moral através da doutrina de Miguel Reale

Importa inicialmente desenvolver, ainda que em rápidas palavras, se é que é possível, o conceito de moral, sua distinção com o Direito e seus pontos de contato, tudo com a finalidade de enfrentar o tema amparado em conceitos sólidos, conceitos estes cujo objetivo é evitar contradições que interfiram na linha de argumentação aqui defendida.

Manifesto existir outras convicções acerca do tema e certamente verdades diante de razões que bem aparam seus enunciados, por isso, escolhe-se a de Miguel Reale como norteador a justificar, neste campo doutrinário, suas asserções que versam sobre Moral e Direito.

Dito isso, Reale (2001, p. 41) afirma que: *“Moral é o mundo da conduta espontânea, do comportamento que encontra em si próprio a razão de existir.”* Característica: autônoma, regras aceitas diante de uma consciência social. Já o Direito: *“é a ordenação bilateral atributiva das relações sociais, na medida do bem comum.”* (2001,

³ Age apenas segundo uma máxima tal que possas ao mesmo tempo querer que ela se torne universal. (Wood, Allen W. 2008, p.165)

p.55). Sendo heterônomo, vale dizer, o direito caracteriza-se como conjunto de regras impostas que independem de adesão.

E quanto ao campo entre o Direito e Moral, Reale (2001, 39/40) deixa de lado a teoria de Geork Jelinek representada pela imagem de dois círculos concêntricos. Neste caso, o direito estaria no círculo menor e a moral no círculo maior, adotando, por isso, a ideia dos círculos secantes, onde as relações entre Direito e Moral podem ser comuns.

De fato, o vínculo entre ambos pode existir, no entanto, é possível visualizar a distinção de áreas, uma vez que há situações em que leis que são absolutamente amorais por não possuírem qualquer peso de regra social, ex. prazo processuais⁴, leis que disciplinam a 'usinação' legislativa⁵. E assim sendo, a proposta dos círculos concêntricos perde sua força na exata compreensão de que o círculo menor (direito) em algumas situações não pode estar dentro do círculo maior (moral).

A despeito disso tudo, fica claro o essencial contorno que se deve fazer para avançar com o tema proposto de forma razoavelmente segura, ciente que o tema além de ser vasto e fértil, sua dinâmica impõe constantes reflexões que vão além das fronteiras do Direito. Em todo caso, convém cuidar dos aspectos filosóficos do Direito, dada a noção de que as respostas que versam sobre o tema poderão satisfazer o objeto de análise.

1.1 Aspectos filosóficos do Direito

Fabio Konder Comparato, ao discorrer sobre o tema, em artigo intitulado "O Direito como parte da ética", ressalta que: a "Filosofia do Direito, nos obriga a refletir sobre a relação constante entre Moral e Direito, tão simplesmente resolvida pelo positivismo jurídico." Daí que deve-se empregar esforços filosóficos de maneira a buscar responder as percepções que temos sobre o objeto eleito. Mas não é só isso. Como visto na pena de Comparato, o Direito não se resume ao positivismo, suas fronteiras não estão assim limitadas, ante ao fato de ser inegável a influência da Moral sobre o Direito (2004, p.7). Isto é, não se pode explicar a positividade do Direito pelo que se vê, é preciso

4 Exemplo: 15 dias para recorrer não tem qualquer valor moral, apenas estabelece prazo para que a parte, havendo interesse processual, possa ofertar sua insurgência.

5 Também o exemplo é válido, porque há leis, sabe-se, que não disciplinam regras de comportamento moral. Comandos que versam sobre como deve ser o processo de elaboração de leis também apresentam conteúdo amoral.

MACEI, Demetrius Nichele e SILVA, Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro. Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

escavar, escarafunchar razões, motivos e fundamentos que justificam ocorrências que o mundo legal oferece aos 'jurisdicionados' seja como 'mola propulsora', seja como influências humanas que interessam ao mundo do Direito. Sem tal noção qualquer análise torna-se estéril e bastante rasa à convencer cientificamente os propósitos em mira.

E aqui deve-se ter a Filosofia do Direito como objeto da ciência natural ou a experimental? Godoffredo da Silva Telles Júnior (2004, p. 15), bem elucida:

Agora, neste momento, o que preciso lembrar é que certas causas são suscetíveis de serem reveladas pela experiência, enquanto outras não se encontram no plano da sensibilidade, só podendo ser descobertas pela inteligência. As primeiras se prendem diretamente - como todos sabem - às causas do conhecimento sensível: são causas próximas. As outras são causas remotas e se chamam causas primeiras. Pois bem, as ciências das causas experimentais (ou causas segundas) são as chamadas ciências da natureza; a ciência das causas intelectuais - ciência das primeiras causas - é a filosofia.

Sem muito esforço de raciocínio, a produção de qualquer ciência dá-se pelo exercício do intelecto. A natureza explica-se por si só, competindo ao homem desvendá-la. Já a ciência filosófica necessariamente é fruto da inteligência humana. Até por conta disso, é possível ao homem criar várias filosofias do Direito (FERRAZ JUNIOR, 2004, p. 109) e sustentá-las, cuidando para que as verdades encontradas não sejam em si incoerentes.

Pois muito bem. Elege-se como pensamento filosófico de Immanuel Kant para, quem sabe, obter as respostas à que o presente tema eleger como objetivo. Dessarte, poderia empregar o utilitarismo de John Stuart Mill à amparar o estudo em pauta? É claro que sim. No entanto, para Clovis de Barros Filho (2017, <https://www.youtube.com/watch?v=fR69kptu9vs>) Stuart Mill é um consequencialista e a sua filosofia é contrária a de Kant, que é um 'intencionalista'. São pensamentos opostos/excludentes - O que é certo para um, não é certo para o outro.

Michel J. Sandel (2012. p. 150/151) no mesmo sentido:

Os utilitaristas viam os seres humanos como capazes de raciocinar, mas um raciocínio apenas instrumental. A função da razão, para os utilitaristas,

não é determinar quais são os objetivos que vale a pena buscar. Sua função é descobrir como maximizar a utilidade por meio da satisfação dos desejos que porventura tivermos.

Kant repudia esse papel subalterno da razão. Para ele, a razão não é somente escrava das paixões. Se a razão fosse apenas isso, diz Kant, estaríamos melhor se optássemos pelos instintos.

O conceito kantiano de razão – de razão prática, aquela que tem a ver com a moralidade – não é o de uma razão instrumental, e sim 'uma razão prática pura, que cria suas leis a *priori*, a despeito de quaisquer objetivos empíricos.

Aproveitando o raciocínio de que Kant era um intencionalista, pode-se avançar com o tema para melhor contextualizá-lo relativamente à moral, vale dizer, como o comportamento pode ser avaliado diante de sua proposta. Segundo Georges Pascal (2011, p.118): *“Não se trata para Kant, de inventar uma nova moral, mas tão somente de deslindar pela análise o princípio supremo da moralidade, tal como este se apresenta em toda consciência humana.”*

Ainda utilizando o estudo de Georges Pascal (2011, p.118), referido autor ao tratar sobre a fundamentação da metafísica dos costumes, estudo preliminar à crítica da razão prática de Kant, faz observações desse jaez:

A inteligência, a faculdade de julgar, a coragem, etc., não são coisas boas absolutamente; seu valor depende do uso que delas se faça. Cabe dizer o mesmo quanto à felicidade: não é um bem em si, pode mesmo ser uma fonte de corrupção para quem não dispõe de uma boa vontade. Até mesmo certas qualidades superiores, como o domínio de si ou a reflexão, não podem considerar-se verdadeiramente boas, salvo se ao serviço de uma boa vontade.

Realmente, são as condutas que deverão ser singularmente consideradas, ou seja, é a intenção do agente que tutuará o seu comportamento perante os demais em qualquer relação bilateral. Como considerá-las em si mesma? Pascal (2011, p.119), tem a resposta:

Para determinar esse conteúdo, estudaremos um conceito aproximado que servirá para melhor ressaltá-lo: o conceito de dever. Este, com efeito, contém em si o da boa vontade, mas acrescenta-lhe certos entraves subjetivos, provindos de nossa sensibilidade, os quais põem em relevo a

boa vontade às voltas com certas dificuldades. Poder-se-ia dizer que a que boa vontade é a vontade de agir por dever.

Faz-se aqui uma distinção, entre agir por dever – fazer sem motivação = “boa vontade”, motivo moralmente mais elevado, e agir de acordo com o dever - age de maneira a não ser reprovado moralmente e assim, moralmente menos elevado. O importante aqui é fazer um ‘link’ com o Direito e moral justamente para enquadrá-lo no tema em estudo. Mais uma vez Pascal (2011, p.121): *“Evidencia-se assim a oposição entre o ponto de vista da legalidade, ou da conformidade com a lei, e o ponto de vista da moralidade verdadeira, que reside na pureza da intenção.”*

Depreende-se do pensamento Kantiano a partir de Georges Pascal, que o agir por dever equivale ao agir moralmente mais elevado, pois, independentemente de existir lei que imponha determinada postura, o agente fez o que tinha de ser feito. Já a ação humana que age segundo o comando legal, goza de menor prestígio, o sujeito agiu assim por temor, isto é, quis evitar consequências ruins diante do cometimento de alguma infração.

1.2 Agir por dever e agir de acordo com o dever tributário

Interessante notar que no campo do direito tributário os comportamentos, normalmente dos contribuintes, quando se fala em lançamento de ofício pelo sujeito ativo, ou seja, a iniciativa de cobrança é promovida pelo “Poder Público” (ex. Iptu), há flagrante indolência do “devedor” em cumprir referida obrigação espontaneamente na hipótese de existir inércia do “credor” em cobrar determinado tributo. Se a iniciativa em promover o lançamento, constituição definitiva do crédito é da ‘Fazenda Pública’, o ‘devedor’ terá alguma dificuldade prática em recolher o que deve a tal título porque precisa definir o tributo a ser pago, apurar a base de cálculo, a alíquota incidente, data de pagamento e etc, tarefas estas que são de atribuição da Administração. Mas isto tudo não impede que a iniciativa seja realizada pelo devedor. O que importa aqui é avaliar o comportamento,

isto é, a intenção em praticar espontaneamente um ato que poderia ser tipificado, segundo Kant, como 'agir por dever' e não pelo simples fato de existir ação que força alguém a 'agir de acordo com o dever'. Na primeira hipótese, fala-se em ação moral mais elevada, pois a postura é notabilizada pelo dever que todos têm em contribuir para o custeio da máquina pública, independentemente de iniciativa da Administração promover a cobrança. Fala-se aqui em espontaneidade. E na segunda hipótese, o devedor tributário cumpre a obrigação somente porque existe imposição legal. Logo, uma conduta tipificada como menos 'nobre' em termos de moral Kantiana.

Some-se a isso, não existe qualquer reprovação social se alguém deixar recolher alguma obrigação tributária ou o Poder Público deixou de cobrar, muito embora todos devem ter ciência que os Estados modernos para poderem dar conta de todas suas atribuições básicas (ex. segurança, saúde, assistência social e etc.), necessariamente precisam desses recursos.

Ao que parece a moral tributária anda descolada da moral dita comum. Explica-se melhor. Pode-se afirmar que o homem médio, é aquele pai de família, trabalhador e cumpridor de todas suas obrigações pessoais e familiares. Como tal, não realiza qualquer tipo de contravenção penal ou crime. E este cidadão dito médio, não comete infrações assim tipificadas pela existência de lei repressora, com medo de sofrer as consequências da persecução penal, mas não pratica tais infrações por serem contra sua índole. Em outras palavras, no mundo deste cidadão médio, o furto, roubo, estupro e até homicídio simplesmente não existiriam como tipo penal, ante a postura que é inerente à sua natureza. A lei, neste caso, seria inócua porque também não teria a finalidade de inibição, temor e intimidação. Por outro lado, quem comete qualquer crime nesta esfera, além de ser punido na forma da lei, é reprovado socialmente.

Porém, a lógica acima exposta inverte-se no campo do direito tributário. Invariavelmente deve-se existir lei que promova a realização de tal exigência diante da habitual inércia que todos os 'contribuintes' têm perante o fisco. Ninguém promove o pagamento de tributo se não houver algum tipo de exigência. Pode-se até dizer que o tributo só é devido se houver lei que o estabeleça – art. 150, I da CF/88, e que por isso na sua falta qualquer tributação seria indevida. Trata-se, portanto, de uma garantia

constitucional de só assim ser cobrado. Note-se, a lei penal também tem o mesmo traço garantidor, justamente para evitar que o 'Estado' possa agir de maneira a tolher liberdades individuais.

São situações diferentes, muito embora tautologicamente possuam a mesma garantia (tributário – só ser cobrado mediante lei / penal – só existe crime previsto em lei). Ainda que a instituição de lei tributária possa afiançar os contribuintes da voracidade Estatal, apetite este que muitas vezes está desamparado de norma a legitimar cobrança exacional, a hipótese aventada tem como avaliação moral o comportamento do cidadão que não foi cobrado espontaneamente (agir por dever – moralmente mais elevado) dirigiu-se até a Fazenda Pública e promoveu o recolhimento decorrente de sua obrigação tributária. Na legalidade penal o 'agir por dever' decorre da abstenção da prática delitiva, mas esse comportamento notabiliza-se independentemente de existência legal.

De qualquer maneira, mencionadas garantias constitucionais também servem para avaliar o comportamento do Estado como agente que exerce vontades e porque não dizer pulsões e inclinações, sentimentos estes que se não coadunam com o que se espera de um Estado moderno democrático de direito.

Logo, enquanto há natural censura social no cometimento de qualquer infração penal, no campo tributário isto não existe. Dizer que determinado sujeito (pessoa natural ou jurídica) deve⁶ muito ao fisco, não o faz reprovado socialmente. O pagamento espontâneo tributário (o agir por dever), vale dizer, dentro das condições narradas acima, é rotulado como comportamento tolo, imaturo e até perdulário. Ainda que tais comportamentos sejam justificáveis, na exata medida de que o Estado brasileiro não atende satisfatoriamente as necessidades mínimas constitucionalmente previstas, tais como: *“garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais....”* (art. 3º, II e III da CF/88), a moral Kantiana deve ser entendida como igual em qualquer circunstância (penal ou tributária). Portanto, o sentimento comum é o mesmo: por que devo pagar tributos se não existe qualquer contrapartida do Estado que literalmente venha comprovar a eficiência do que é

6 A hipótese aqui não está relacionada ao planejamento tributário ou coisas do gênero. Cuida-se de pura inadimplência.

cobrado na mesma proporção dos serviços públicos realizados? Evidentemente são atitudes desconexas e que não guardam relação de causalidade sob a ótica da moral tributária ora avaliada pela corrente filosófica de Kant.

Em todo caso, e como dito acima, o que muitas vezes se vê, é a Administração promovendo ações que são capituladas como impulsivas, instintivas e até primitivas, motivo este forte o bastante a dirigir relevantes preocupações. Há situações em que deveria repetir indébito tributário espontaneamente (agir por dever), mas mesmo assim permanece recalcitrante.

Até por isso importante avançar com o tema, destrinchando o pensamento Kantiano e adequando-o ao tema em mesa.

1.3 Desejo x Vontade

Para Clóvis de Barros Filho (2017, <https://www.youtube.com/watch?v=fR69kptu9vs>), o pensamento de Kant quando discorreu sobre a crítica da razão prática, pode ser assim exposto: *“IGUALDADE – característica da moral. Liberdade que temos para fazer o que queremos da nossa vida. A moral é o uso da razão para decidir como vou usar os meus talentos a melhor destinação. Nós nos igualamos pela razão.”*

Ora, se a igualdade está na razão, significa dizer que as faculdades mentais deverão ser dirigidas ao controle dos próprios impulsos, ou seja, o homem não é escravo de seus próprios instintos/apetites. Essas considerações todas são importantes porque é justamente aí que pode-se dividir ação impulsiva/primitiva, daquela em que a racionalidade, característica exclusiva humana, impera de maneira a possibilitar a convivência harmônica dos homens em sociedade. Do contrário, se todos agissem de maneira a não controlar suas inclinações/pulsões, dando margem, portanto, aos desejos mais irracionais não seria possível a vida civilizada.

Clóvis de Barros filho (2017, <https://www.youtube.com/watch?v=fR69kptu9vs>) ainda levando em conta a reflexão de Kant, pontifica: “A ética é o controle da natureza”.

Marcio Paulo Cenci (2017, p.3), no mesmo rumo de ideias, ao desenvolver artigo denominado: “Uma apresentação dos conceitos de arbítrio e vontade em Kant”, lá pelas tantas, endossa os argumentos retro tecidos. Confira-se:

Segundo Kant, o que caracteriza o arbitrium brutum é, principalmente, sua determinação pela inclinação (“impulso sensível, stimulus”) (MC, 213, p. 16), ou seja, é ser “patologicamente necessitado” (CRP, B562). Nas palavras de Kant, “um arbítrio é simplesmente animal (arbitrium brutum) quando só pode ser determinado por impulsos sensíveis, isto é, patologicamente” (CRP, B 830). O arbitrium brutum denota a determinação da escolha mediante os estímulos exteriores ao sujeito. Sendo assim, o arbitrium brutum é a determinação apodíctica e necessária do arbítrio pelo sentimento de prazer ou dor (MC, 213, p. 16). A ‘produção’ do objeto que causa prazer é uma reação, ou melhor, é uma resposta ao estímulo do objeto. A reação é o resultado da afecção imediata de um objeto indeterminado na sensibilidade. Contudo, a reação ao estímulo é uma produção sem regras, pois o sujeito não se autodetermina racionalmente⁷.

E sobre agir racionalmente significa:

Uma das características que diferenciam o homem do animal pode ser a capacidade de escolher e de produzir o objeto de desejo e determinar os fins das ações a si mesmo. Essa diferença tem de decorrer da não necessidade de determinação pelos impulsos patológicos⁸ e, portanto, da pressuposição de que o ente racional não possua somente uma cega capacidade de responder a estímulos. Segundo Kant, o “arbítrio humano (...) é de tal modo que é afetado certamente pelos impulsos, mas não é determinado” (MC, p. 213; 16)⁹, e é “sensitivum, mas não arbitrium brutum” (CRP, B562).

7 cf: Rohden, 1981, p. 145. É propriamente esse nível no ânimo que é natural ao ser vivente, ou seja, nada ainda foi determinado pela razão ou transformado pela imaginação na determinação do arbítrio (não existe nenhuma ação da paixão ou da emoção que interfira aqui, pois não há possibilidade de escolha, e sendo assim, não há uso da razão).

8 Na MC, Kant refuta toda a determinação dos deveres por meio de ‘sentimentos patológicos ou puramente estéticos’, senão acarretará na impossibilidade de encontrar princípios metafísicos para a moralidade (MC, 376, p. 225). Um breve comentário sobre determinação patológica encontra-se em Allison, H. (1990, p 132). Também pode-se conferir um comentário em Delbos, (1969, p. 136-7), sobre a determinação do arbítrio por meio de sentimentos de prazer.

9 Na tradução espanhola: “El arbitrio humano (...) es de tal modo que es afectado ciertamente por los impulsos, pero no determinado”.

Ou seja, há um descolamento entre os desejos do homem, agir por puro instinto, e a razão, dona de vontade inibidora e libertadora desses sentimentos que o conduz a praticar ações de maneira a deliberar sobre sua própria conduta. Com isso, tem-se aqui uma boa munição à amparar os sentidos comportamentais no campo da moral seja do homem, como também do Estado. Este entendido como ser dotado de vontades como também de apetites, pois o direito, através da ficção autoriza este juízo.

Desta forma, o homem através da sua razão, pode agir 'por dever' e 'agir de acordo com o dever', tal e qual abordado no item acima, onde gradua-se a moral maior e menor (menos qualificada). Mas também pode agir, como de fato o faz, atendendo seus próprios impulsos, quando transgredir regras sociais e legais. E rigorosamente o Estado, com o mesmo grau de identidade, adota posições iguais ao do homem quando age por vontade ou deixando-se levar por suas inclinações.

Para que o discurso não fique limitado no campo discursivo, importa exemplificar situações em que os comportamentos práticos revelam ações que muito embora possam ser consideradas legais, necessariamente são imorais.

Primeiro exemplo, o Estado devedor.

Determinado tributo uma vez declarado inconstitucional ou ilegal em julgamento final e sem a possibilidade de ser alvo de ação rescisória, não há porque o Poder Público, vencido na causa, impedir a sua restituição pela via administrativa. Caso prático 'PIS (folha de salários)' RE nº 636.941/RS.

Diz-se legal porque a Administração Pública só deve agir nos limites estabelecidos em lei, consoante regra prevista no caput do art. 37 da CF/88¹⁰. Porém, se já existe pacificação da matéria tributária desfavorável ao 'Sujeito Ativo', é razoável e adequado que promova a restituição pela via administrativa, em situações onde outro "credor" fez o pedido por apontada via. Neste caso a Administração deve-se cercar de todas as cautelas possíveis e necessárias, tudo para evitar que a máquina judiciária seja

10 Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

provocada para tal finalidade e nova imposição (sucumbência) seja arbitrada, onerando ainda mais os cofres públicos do “Estado” e, após as precauções necessárias, deferir a restituição conforme precedente consolidado pelo Judiciário. Dessarte, neste caso a legalidade deve ceder passo à moralidade.

Isto é, muito embora não exista lei prevendo a possibilidade de restituição de tributo julgado favoravelmente aos interesses dos “Contribuintes”, nada impede que a Administração promova a restituição, dada a obediência que deve ter com o ordenamento jurídico, exatamente como Marco Aurélio Greco (2014, p.9) professa:

Atualmente, legalidade tem o sentido de obediência ao ordenamento jurídico como um todo e não apenas, cega e ilimitadamente ao texto de lei em sentido formal.

Isto desdobra duas consequências. A primeira aponta no sentido de que ‘legal’ será a conduta que, mesmo sem existir lei prevendo-a, encontrar fundamento na Constituição. O agir da Administração não depende da existência de lei, se a própria Constituição já indicar o caminho a seguir. Este conceito veio a ser expressamente consagrado pelo Supremo Tribunal Federal quando teve de examinar a constitucionalidade de um ato administrativo do órgão de controle das importações que proibia a importação de certos produtos usados, sem lei que tivesse ou autorização tal proibição¹¹. Nessa oportunidade, decidiu o Tribunal que o ato administrativo era válido, pois a Constituição Federal no seu artigo 237 já continha autorização para tanto.

Portanto, legalidade não é conformidade com a lei formal, mas conformidade com o ordenamento como um todo.

O segundo aspecto a sublinhar é o de que, como ensina NORBETO BOBBIO¹², o ordenamento não é formado apenas por normas. Há algo além delas que as une e lhes dá sentido. São os valores, é a realidade concreta, os fins e objetivos consagrados pelo ordenamento, em suma, é a vida, sem o que a Teoria do Direito ficaria restrita a uma leitura estéril de formulações linguísticas.

Segundo exemplo, o Contribuinte devedor. Qualquer inércia da Administração em cobrar tributo deve ser o bastante a provocar o contribuinte de maneira a saldar sua dívida perante o fisco, mormente firme convicção que sua colaboração irá ajudar o Estado cumprir relevantes ações para o custeio da máquina pública.

11 RE n. 203.954, DJU 07.02.97.

12 Teoria dell’ giuridico. cit.

Evidentemente, não precisa fazer qualquer juízo analítico de maneira a concluir a insustentável possibilidade de mencionada atitude ocorrer no mundo real. Os dois exemplos dão conta da real dimensão à que a moral tributária atualmente está hospedada, seja em relação ao Estado como também em relação ao contribuinte. Os 'apetites' comportamentais ainda estão longe de serem expurgados da vida em sociedade.

Nesse ponto Miguel Reale (2001, p. 45) acaba por fazer dura crítica ao pensamento Kantiano ao dissertar sobre Direito e heteronomia, vale a pena destacar:

Essa validade objetiva e transpessoal das normas jurídicas, as quais se põem, por assim dizer, acima das pretensões dos sujeitos de uma relação, superando-as na estrutura de um querer irreduzível ao querer dos destinatários, e o que se denomina *heteronomia*. Foi Kant o primeiro pensador a trazer à luz essa nota diferenciadora, afirmando ser a Moral autônoma, e o Direito *heterônomo*. Nem todos pagam imposto de boa vontade. No entanto, o Estado não pretende que, ao ser pago um tributo, se faça com um sorriso nos lábios; a ele, basta que o pagamento seja feito nas épocas previstas. Nada mais absurdo e monstruoso do que a idealização de um *homo juridicus*, modelado segundo o Direito e destinado a praticá-lo com rigorosa fidelidade às estruturas normativas.

De fato, o traço heterônomo da lei é uma marca indelével em seu perfil, mas deixando de lado o rigor comportamental exposto de Kant e a válida opinião de Reale, o que se espera em termos de postura pessoal é a real conscientização que todos devem ter de maneira a tornar a vida em sociedade conforme o Direito defende. Valores sociais, como paz, segurança, ordem, justiça e lei são fundamentais em qualquer sociedade legitimamente organizada, pois viabilizam-na. Portanto, ainda que o filósofo de Königsberg seja excessivo em suas considerações¹³, Allen W. Wood (2008, p. 160), observa que a autonomia da razão e a dignidade da pessoa humana em oposição ao prazer, atrelada a utilidade de seus fundamentos, consubstanciam uma interpretação correta dos princípios básicos de sua teoria moral.

13 Wood, Allen W. – 208, p. 159, 160. Ele sustenta que os assassinos sempre devem ser levados à morte, que o suicídio é contrário a um dever perfeito para conosco, que a relação sexual é inerentemente degradante de nossa humanidade, que a masturbação é crime ainda mais sério do que o suicídio, que a desobediência à autoridade política constituída devidamente é sempre injustificável, exceto quando a autoridade ordena fazer alguma coisa que é em si mesma errada, e ele uma vez sustentou que mentir para salvar a vida de uma pessoa inocente de um suposto assassino, é sempre errado.

No Brasil, o Poder constituinte incluiu o princípio da moralidade como importante balizador normativo que toda Administração deve obedecer. E é justamente aqui que as atenções deve ser melhor dirigidas.

2. Previsão Constitucional

Com o propósito de fazer uma abordagem mais técnica, convém reproduzir o texto constitucional que prevê a moralidade como princípio:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

E a elementar pergunta que se deve fazer é: por que o constituinte quis judicializar o princípio da moralidade no ordenamento jurídico brasileiro?

Como se sabe, quando determinados fatos passam a ser importantes para o mundo do Direito, havendo, por isso, necessidade de 'normatiza-los', certamente qualificam-se com o propósito de torna-los instrumentos de realização de valores sociais, consoante pensamento metafórico de Miguel Reale:

Diríamos que o Direito é como o rei Midas. Se na lenda grega esse monarca convertia em ouro tudo aquilo em que tocava, aniquilando-se na sua própria riqueza, o Direito, não por castigo, mas por destinação ética, converte em jurídico tudo aquilo em que toca, para dar-lhe condições de realizabilidade garantida, em harmonia com os demais valores sociais.

E aqui, a moralidade foi erigida a cânone constitucional. Diz Luiz Vicente Cernicchiaro (2008, p.39) sobre o assunto: "A moralidade administrativa está intimamente ligada ao *détournement du pouvoir* dos franceses." Na sequência cita Marcelo Caetano que ao tratar da moralidade administrativa, menciona "*que o órgão administrativo abusa do poder discricionário para alcançar fins de mero interesse particular*".

Aristides Junqueira Alvarenga (2008, p.47), no mesmo rumo, ratifica o pensamento de que a moralidade administrativa tem o escopo de combater o desvio ou abuso de poder, como qualquer ato desvirtuado de seu único sentido.

Ambos advogam a ideia de que o alcance desse princípio atinge a Administração Pública em todos os níveis de Poder.

Mas será que este princípio se esgota a combater o abuso de poder, tão somente? Acredita-se que não. Deve-se falar no Estado (Administração) como indutor de comportamentos.

E esse raciocínio pode ser tirado do próprio sistema tributário nacional. Como se sabe, existem tributos que são caracterizados pela extrafiscalidade, ou seja, suas funções não habitam o interesse arrecadatório, o Estado implementa políticas tributárias procurando estimular determinadas atividades econômicas e, da mesma forma, inibindo ações que não interessam ao sistema. É o caso clássico das contribuições de intervenção no domínio econômico, previstas no art. 149 da CF/88.

Apenas para endossar os argumentos retro tecidos, há comando constitucional que explicitamente prevê o Estado como agente que incentiva ações e condutas de modo a facilitar comportamentos adequados, como é o caso do artigo 174, onde se lê:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Então, percebe-se que o Estado ao estimular referidas condutas tem o propósito de dar eficiência às políticas públicas, tudo para viabilizar maior participação da sociedade, para que, um dia, todos os valores referidos na Carta Política sejam concretizados, objetivos estes previstos no art. 3º da Carta Maior¹⁴.

O raciocínio exposto encaixa-se perfeitamente em relação ao princípio da moralidade. Se o Estado tem o dever de agir conforme expresso na Carta Maior, estimulando, portanto, comportamentos que incentivam hábitos econômicos, como é o caso da extrafiscalidade tributária e das orientações gerais que regem a ordem

14 Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

econômica, da mesma forma pode-se empregar igual raciocínio no campo social quanto a moralidade tributária. Ora, o Estado ao reger-se pela moralidade tributária, deve assim seguir e estimular condutas socialmente aceitas. É justamente com esse viés o tema deve ser enfrentado.

O Estado deve ser o exemplo a ser seguido. Se a sociedade brasileira está culturalmente impregnada do famoso 'jeitinho', onde pequenas ações ilegais são praticadas e imorais em maior escala, compete à Administração começar ser a referência à todos. Logo, se no campo do direito tributário determinada exação for julgada indevida em decisão final e irrecorrível, é salutar que seja exemplo comportamental ético a ser seguido, facilitando, pela via administrativa, que em casos iguais o indébito seja deferido. Certamente outros exemplos poderão aqui ilustrar a postura que se espera da Administração no campo do direito tributário.

Aí esta a 'agir por dever' pela ótica Kantiana, mais do que isso, a Administração demonstrando à sociedade brasileira que é possível melhorar a auto estima nacional, corrigindo posturas e deixando claro que uma nova ordem ética deve ser seguida por todos. Este exemplo pode ser visto em empresas que adotam 'código de ética' como forma de orientar executivos e funcionários à seguirem determinado padrão de conduta. O princípio da moralidade tem exatamente este propósito. Todas as administrações públicas tem o dever de agir com a ética esperada.

Não se deseja, com isso, reduzir a moralidade tributária com o que se entende por moralismo, a partir do exemplo acima – adoção de código de ética. Moralismo, segundo Marco Aurélio Greco (2014, p.4): *“corresponde à atitude consistente em reduzir o debate sobre a moralidade a um rol de pautas de condutas concretas a serem realizadas”*.

A concepção aqui é de ordem postural. Repise-se, um exemplo a ser seguido. E espera-se que esse importante vetor possa representar confiança, previsibilidade, segurança no trato do bem comum. O Estado prestativo e cooperador tem o dever, a partir da moralidade tributária, de inaugurar uma nova era de relação que todos esperam, vale dizer, notabilizado em agir por dever, controlando apetites, impulsos estes inconciliáveis com a razão.

A presença maciça da Administração, a partir dessa postura, instigará comportamentos adequados à sociedade brasileira, elevando a qualidade de hábitos que estão arraigados em referida cultura. Dessarte, mais do que coibir o abuso de direito a moralidade inserta no artigo 37 da Carta Maior, vem exatamente para impor melhor dimensão do que se espera do Estado. Neste caso é preciso retirar a política do encaixe e do arranjo que qualificam a 'vida boa' eudaimônica até em condutas Administrativas, para tornar um elemento que realmente se preocupa não com a finalidade e sim com os meios pelos quais a razão deve agir e prevalecer. Se a moral Kantiana é rigorosa demais para ser adotada, que ao menos seja obtemperada diante uma escala de mudanças que são absolutamente imperiosas ao correto significado de bem comum.

Considerações finais

A partir da linha de argumentação acima adotada, é possível concluir:

A relação existente entre "Fisco" e "Contribuinte" sempre será contenciosa, mas totalmente necessária em qualquer Estado democrático de direito. A receita obtida em dito liame serve para custear a administração pública;

Reconhecida esta percepção e muito embora identificada como área natural de conflitos, mesmo assim é possível tratar dita relação de maneira em que a moral tributária possa disciplinar comportamentos adequados e sobretudo civilizados;

A autonomia da moral em relação ao direito deve ser bem tratada em termos de técnica, apesar de existir confluência de áreas e razões que interessam para a filosofia do direito, na medida em que resultam consequências diversas;

A filosofia do direito serve como ferramenta importante à ser empregada para o 'descortinar' da moral tributária e sua aplicação prática revela-se útil diante dos fundamentos propedêuticos encetados. Outros parâmetros poderão ser adotados, mas deve-se evitar pensamentos conflitantes e o completo esvaziamento do estudo em pauta.

Uma vez feita a escolha e os métodos utilizados, é possível a Administração servir de referência moral à todos, dada a previsão contida na CF/88, através do art. 37, eis que tem o dever de primar pela moralidade tributária em face da verdadeira intenção que consubstancia o seu comportamento, não só agir por dever, mas sobretudo, agir de maneira a afastar ações qualificadas como primitivas. A sociedade espera tal conduta.

MACEI, Demetrius Nichele e SILVA, Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro. Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

Demetrius Nichele Macei

Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro da Silva

Referências

ALVARENGA, Aristides Junqueira. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **O princípio da moralidade no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

BARROS FILHO, Clóvis. - youtube. Aula 8 - Desejo Vs Vontade - **Kant Curso de Ética** • Disponível em 18/01/2017 - <https://www.youtube.com/watch?v=fR69kptu9vs>

CENCI, Márcio Paulo. **Uma apresentação dos conceitos de arbítrio e vontade em Kant**. Rio Grande do Sul: Revista do Curso de Filosofia do Centro Universitário Franciscano. Rio Grande do Sul. v. 2. n.3. 2008. Disponível em <http://www.periodicos.unifra.br/index.php/thaumazein/article/view/210>. Acesso em 24/01/2017.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **O princípio da moralidade no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

COMPARATO, Fabio Konder. **O que é filosofia do direito?** 1ª edição, São Paulo: Manole, 2004;

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **O que é filosofia do direito?** 1ª edição, São Paulo: Manole, 2004;

GRECO, Marco Aurélio. **Notas sobre o princípio da moralidade – uma abordagem apoiada no elemento alteridade**. Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 38, abril/maio/junho de 2014. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-38-ABRIL-2014-MARCO-AURELIO-GRECO.pdf>. Acesso em 23 de janeiro de 2017.

PASCAL, Georges. **Compreender Kant**. 7ª ed. Petrópolis/RJ: Vozes, 2011.

PAULSEN, L. Direito tributário: **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25ª edição, 22ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2001;

SANDEL, Michel J. **Justiça – O que é fazer a coisa certa**. 6ª ed., Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012;

TELLES JUNIOR, Godofredo da Silva. **O que é filosofia do direito?** 1ª edição, São Paulo: Manole, 2004;

MACEI, Demetrius Nichele e SILVA, Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro. Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed.. 2012.

WOOD. Allen W. **Kant** – Porto Alegre: Artmed, 2008;