

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 16/09/2010

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/30162-tica-tribut-ria-e-desenvolvimento>

Autori: Paulo José Libardoni, Eduardo Libardoni

Ética tributária e desenvolvimento

ÉTICA TRIBUTÁRIA E DESENVOLVIMENTO

Ética tributária e desenvolvimento

Paulo José Libardoni¹
Eduardo Libardoni²

Resumo: 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, tornam-se enriquecedores. 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, pois 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 necessitam 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-chave: Ética. Justiça. Estado. Ética Tributária. Desenvolvimento.

Abstract: 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. Development.

¹ Discente do Programa de Pós-graduação em Desenvolvimento Rural/Doutorado/UFRGS – libardoniadv@hotmail.com

² Especialista em Direito Público – ESMAFE/RS – edu.liba@hotmail.com

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 desenvolve seu trabalho sobre a 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.

Concebendo que,

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).

E segue,

No Estado patrimonial se confundem o público e o privado, o imperium e o dominium, o fazendo 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 a verdadeira concepção de justiça posta em épocas passadas, sendo adotada pelo Estado, vê-se também que esta mesma concepção de justiça é um dos pontos levantados e de grande problematização, pois esta concepção de justiça nasce simultânea a tributação, senão antes dela. Passando o Estado a avocar a si o poder e a legitimidade de tributar.

No aceitar de tal concepção de justiça, deverá estar em igualdade com as concepções de justiça baseadas na capacidade contributiva, na realidade econômica nacional, e na liberdade patrimonial. Visto que de outra maneira novos confrontos entre concepções poderão manter-se ao eterno como ocorrem hodiernamente.

Percebe-se 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. Buscando-se tal situação da estrutura pública do Estado, 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 dos 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).

No levantar de todos os pontos críticos e analisar toda uma visão pessimista que apresenta-se socialmente em torno da estrutura jurídica e tributária (pública), no momento de formação do tributo sob a antiga forma de atuação do Estado, que demonstrava sérias e graves patologias, visto que muitas se arrastaram aos dias atuais. Dentre toda esta gama enorme de debilidades, o sistema tributário é uma delas que está intrinsecamente ligada a figura do Público e do Estado, e a liberdade enquanto cidadão e contribuinte.

Assim, com todas estas colocações históricas, políticas, jurídicas tributárias, vinculadas à ética e a justiça, fazem brotar novos questionamentos e antigas reflexões: 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? O binômio tributo/liberdade, mais viola e torna precária a ocorrência da desta do há qualifica.

Questionamentos núcleos deste trabalho, em saber refletir e analisar o historicismo³, envolta a não construção da ética e da justiça na tributação.

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

³ 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. Houaiss, Antônio. Dicionário da Língua Portuguesa. RJ: Objetiva, 2004.

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 direcionadas à justiça fiscal Estatal, permanecendo latentes 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 em épocas passadas normatizadas fossem, ocorriam de igual forma legalidades violadoras da justiça e da ética.

Fazendo alusão a realidade do sistema tributário, que não sofre isolado há estrutura Estatal, mas sofre em conjunto e ligado a fatores políticos, jurídicos e históricos, marcados por influências éticas presentes na construção social.

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).

Perceber tal problemática em um espaço mundial, tentando diagnosticá-la, em transpassá-la e ou direcioná-la aos sistemas nacionais⁴ e compreender a expansão e o alcance da problemática criada pelo desleixo ético de todos os operadores do sistema social e jurídico.

Assim, seja hodierno ou histórico os sistemas sempre serão a materialização do que fora ou é o ser humano que nele habita, mesmo sendo conduzido, toda esta mundial carência,

⁴O 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 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).

seja de ética ou de seus fundamentos, suas estruturas, é o reflexo no espelho da imagem do homem em que se reflete no mundo, e que é refletida em sua atuação pública (coletiva) e ou privada (individual) tendo ainda reflexos no sistema tributário brasileiro.

Do mesmo modo que ao pensar a carência ética fiscal estatal, reflete-se na carência ética do ser humano modernamente desabitado de valores, deslocando-se esta problemática para as estruturas e instituições públicas, imaginando que estas seriam as portadoras de toda esta 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, ou percebidas e mantidas.

Vasquez leciona que

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. E tais fragilidades estão dispostas em nas mais várias estruturas e sistemas sociais, elas estão impregnadas no agir social, e em todas as relações humanas, não só e também no agir fiscal.

Ambos tentam apenas ter consciência de tal momento de mudança axiológica, 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 ética tributária como forma, instrumento de desenvolvimento.

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, 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 o desenvolvimento 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.

Nogueira assevera que

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 o mundo atual é 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

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 citado autor, que não mais pairam dúvidas sobre a aplicação e a incorporação da ética ao sistema tributário e a vida.

O que faz crer na necessidade de levantes que trazem novamente em voga a reflexão de que pode não ser a estrutura tributária que está carente de alternativas, mas sim o ser e deste reflete-se em toda a estrutura.

A ética está para o ser humano como este está para o bom viver, lembrando assim as idéias de Morin (2004), já Nogueira (2004) incita o levante, o agir, baseado em seu arcabouço teórico, restrito a análise da ética no campo da tributação, ultimando 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 nutrem-se mutuamente. Mais ainda; a reforma ética, implicada e é 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 entrelaçados e complementares, pois defendem a inclusão desta.

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. Como novo desafio a está contemporaneidade jurídica, fazendo preponderar o valor ético no mundo da 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 como incorporação da ética aos sistemas humanos.

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-se a Torres, pensando a mesma estrutura. E neste paralelo percebe-se exatamente onde se iniciou, para o sistema tributário, toda esta problemática realidade enfrentada pelos pesquisadores atuais em diagnosticar a doentia situação da tributação nacional.

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 intenções éticas foram postas nos prolegômenos da formação da relação tributária? O que deve ficar claro, é que tais imunidades da igreja e da nobreza ainda permanecem, claras e bem protegidas. Mesmo que estas não se estendam aos pobres e abra-se aqui um parêntese, no que diz respeito às igrejas, pois hoje muitas estão nascendo 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 hodiernamente, 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 tais mudanças, sabe-se apenas que é tempo de ética, todas as causas e justificativas 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).

Buscar a eticidade histórica vai além, deste modo, quais serão as estruturas e/ou instituições humanas, capazes de criar tais possibilidades e não só criá-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).

Tendo a clara compreensão de qual comportamento humano é necessário para o bem viver deste, seja interpretado ou visto no viés do sistema tributário, seja intrínseco a outras formas ou comportamento no velar e zelar por este agir.

Portanto, falha é a interpretação deste Ser, pois de muito pouca razão molda-se e desenvolve-se, buscando sim uma racionalidade, que ainda não há tem, compreendendo e escolhendo as melhores formas no desenvolver de sua conduta. 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 do filosófico e jurídico no pensar ético 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 e o respaldo ético-jurídico no desenvolvimento do cidadão enquanto ser tributado e o Estado, enquanto instituição tributante.

E não são poucos os reclamos feitos por Morin, para valorizar ainda mais os clamores, que mesmo marginais devem ganhar o patamar de guião 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 clamar pela ética é motivo de desesperança, luta sem vez, guerra sem armas, pois quais são os mecanismos capazes de propagar ou conectar eficientes instrumentos que possam tornar esta construção real? Senão o próprio causador de toda esta problemática. Acredita-se que a solução destes problemas, não só na seara tributária, mas em um todo global, são manifestações das próprias problemáticas enquanto ser em sociedade, que foram deslocadas para as estruturas, e que agora devem ser na verdade encaradas e compreendidas.

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

Assim, os fatos e atos se entrelaçam, ocasionando os eventos que são reflexos claros das necessidades humanas, e muito pouco poderia estar relacionado com o acaso. A ética não é acaso neste momento secular, para muitos poderia até soar como comédia, o tentar relacionar ética e tributação, no mais, ética é a idéia que não existiu, mas deverá reorganizar a tributação no país, construção estas que os princípios tributários tentaram e ainda tentam.

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 guerra. 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, mas 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, que possui duas funções, um para o contribuinte e outra ao fisco, mas conciliáveis.

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 é carente e precário da 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 deveriam servir mais como “combustível” do sistema político.

De outro lado, o Contribuinte, que não tendo estatísticas claras sobre o *quantum* aético de atuação que cabe a cada qual, podendo-se apenas claramente basear-se em um patamar proporcional entre o agir aético do Estado e o *quantum* do seu agir aético. O que é base e fundamenta o agir aético por parte do contribuinte, que menospreza os processos retributivos desenvolvidos pelo ente.

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).

E segue

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 à superação. 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 especial.

O autor faz o levante dos princípios, ou melhor “valores superiores”, que dentre os pormenores, são vistos como já fora dito, princípios, estes que são tidos como 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 esta 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 esta 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 e limite legal constitucional. E, além disso, teria de respeitar e estar vinculado à vontade popular, que teoricamente estaria organizada pelo constituinte 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 (Federal/Estadual/Municipal), 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, há 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 imaginadas por nossos governantes.

A problemática tributária se resume em duas, a primeira do Estado, a segunda do Contribuinte. Ao 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, que é manter a estrutura e não rompê-la. E logicamente mantendo a estrutura mantém-se o sistema e o poder. 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 intencionalmente, para que o privado tenha espaço garantido no sistema econômico. Como as somadas e intermináveis privatizações em campos onde o Estado poderia e deveria estar atuando e 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 de forma verossímil 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 no país, visto que o melhor CDC do mundo para as piores relações de consumo do mundo, sim pois a lei é prescritiva e normatizadora sendo o “escudo” do consumidor contra as investidas abusivas e lesivas do mercado.

O plausível e necessário é que a criação do Código de Defesa do Contribuinte, norma simples e clara, distante de uma linguagem técnica, mas não ausente desta. De difusão coletiva para todos os contribuintes, sendo embasada em valores, preceitos e “armas” contra as investidas tributárias do Estado torna-se necessário.

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 que também as limita, destes que deveriam estar sendo desenvolvidos pelos outros órgãos.

Que grande ironia vive o Estado

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. O injusto praticado pelo fisco gera atitudes de igual desvalor por parte do contribuinte. 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 ou da mínima justiça 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. A ética é o desenvolvimento da relação tributária justa⁵

Nas palavras de Pegoraro (1995), “viver eticamente é viver conforme a justiça”. Portanto, a justiça ilumina e ao mesmo tempo, clareia a subjetividade humana e a ordem jurídico-social.

Para o 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 acredita-se que a necessidade construída culturalmente de que o homem só e somente vive neste formato poderia ser claramente revisto. Portanto,

⁵ 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).

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

Deve-se perceber ainda 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 deste modo registrados. Claramente, o formato da atuação humana não mudou, pois suas carências e precariedades são as mesmas.

Perelman (1996), 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.

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).

Vem este pesquisador acertar exatamente o ponto chave da melhor concepção ética a ser lecionada, 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 assim, eis o momento e conhece-se o desafio do Estado Democrático de Direito, 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 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 (p. 105-106).

Crer na moralidade é crer que

A justiça é uma das noções mais prestigiosas de nosso universo espiritual. Seja-se crente ou incrêdo, 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 mais eclética que seja sempre abarcou todo um leque de interesses humanos.

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 houvesse liberdade para o pagamento do tributo, que *quantum* teria o Estado fiscal em seus cofres?

È a liberdade que determina a justiça e a ética em sociedade, se nunca pensamos livres, dificilmente atingir-se-á está construção. As leis se fizeram necessárias pela ausência de liberdade e justiça. Garantir a liberdade pelo pagamento de um preço - o imposto - nunca fora o que se quis, sendo a imposição de um querer de império em seus súditos.

4. Ética aplicada ao desenvolvimento⁶

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.

A conciliação do objetivo do Governo de aumentar a 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 da irrestrita e integral administração destes dos valores arrecadados.

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 sintonia. Estes fatos remontam à história antiga, onde práticas opressoras eram impostas e desenvolvidas na busca ou na efetivação do que era a tributação.

Por mais que exista uma passagem bíblica que descreve com a conhecida frase que diz: que Dese 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.

A idéia de tributação, mesmo antes de existir o Estado⁷ pensando como tal, mesmo antes do existir de qualquer Constituição, ou de qualquer legalidade, já haviam singulares atitudes e ações que bem postas e lidas, trazem semelhanças ao ato de tributar hodierno.

⁶ Desenvolvimento como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam. (SEN, 2000, p. 17)

⁷ 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

Mas de logo o Estado fora de modo criado e a tributação fora de outra banda normatizada (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, adequando-se a seus limites.

Petry (2004) assevera

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 os novos momentos de rejeição social há tributação. Portanto, exigir a ética na atuação estatal é além da lei⁸, é o 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.

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.

Em contrapartida, 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.

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

⁸ 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).

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 tributário⁹ deve ser revisto, não se limitando às normas constitucionais, muitos menos a planos de reformas tantas, mas sim despertar a 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, como anteriormente tratado. 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 da 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 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.

Há 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.

⁹ 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 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 a obrigação. 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 implementadas de forma positiva, real, visto que sua função é aceita como um instrumento a serviço da coisa pública, do coletivo, redistribuindo justo e eticamente o que arrecada.

O Estado não enriquece, ele redistribui. O seu não agir, ou o seu agir de forma aética, está levando os contribuintes a 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 prevailecimento 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 o 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, é necessário. E estas mudanças ministradas nas palavras de Morin, pois

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 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 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, ocorre algo bem parecido quando

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 e por meio 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 aquele autor – de justiça.

Novos movimentos pela isonomia ética estão nascendo em todas as searas da presença e do agir humano, localizados no final deste século. 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 que 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 figura, seja ela humana ou estatal; ser ético em relação a alguém ou algo.

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, passaram 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 carga do abandono, mesmo que a ética tenha perdido seu “lugar” terá ela o labor de retornar a ocupar tal posição, tanto teórica quanto prática, e neste instante ocupar também novos campos sociais e jurídicos carentes deste valor.

Dentre estes valores de ética e justiça, a primeira 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 pós-moderna.

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 pensar e agir.

Não ocorrendo, abrem-se espaços para novas concepções de justiça, que por não terem sido adequadamente aplicadas, ou integralmente aceitas, pois sabe-se 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.

A convergência da ética à justiça é dirigir-se a um mesmo ponto, a pontos comuns, próximos, além de tender para esta mesma construção, e assim concentrar-se para alcançar os objetivos levantados. Esta é uma verdade, pois há milhares de concepções desta valendo, para se ter que convergir e que seja possível a efetivação de um mínimo ético e consequentemente “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 o sistema tributário em voga.

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 uma 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 ciência jurídica. São claros 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, 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, há ainda 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 e posteriormente na cidadania fiscal, como parte dos deveres deste, sabendo ser fator de suma importância para o funcionamento correto 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.

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.

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 como forma de desenvolvimento.

Referencias bibliográficas

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.

