

A ética na relação jurídica tributária: a questão da transparência fiscal como instrumento de orientação aos contribuintes

Sarah Maria Linhares de Araújo¹

“E as escolas de direito, como nos anos 40 e nos anos 70, estão mais para museus de princípios e praxes do que para centros de estudo”.

Celso Fernandes Campilongo²

Resumo

O artigo visa tratar a Ética dentro da relação jurídica tributária, que foi abandonada nos últimos tempos pelos doutrinadores da Ciência do Direito Tributário, sendo que a consequência foi o aumento de uma doutrina tributária, extremamente, positivista, e na contramão houve um agigantamento dos problemas sociais. Assim, com a virada kantiana e a retomada da Ética na hermenêutica jurídica, busca-se que ela também seja aplicada na relação jurídica tributária, trazendo, em especial, uma moralidade tributária, sendo que esta pode ser instrumentalizada por meio da chamada transparência fiscal. O trabalho também tem como escopo questionar a implementação do artigo 150, §5º, da Constituição Federal e a contribuição que traria a efetiva instrumentalização do referido dispositivo constitucional na formação da consciência crítica da sociedade quanto à utilização de tributos arrecadados.

Palavras Chaves: Ética – Relação Jurídica Tributária – Transparência – Moralidade

The Ethics in the legal tax relationship: the question of fiscal transparency as a means of guidance to taxpayers

Abstract:

This essay aims to address the ethics within the legal tax relationship, which was recently abandoned by the scholars of the Science of Tax Law, and the consequence was an increase in tax doctrine, extremely, positivist, and there was an opposite growth of social problems. Thus, as the turn and the resumption of Kantian Ethics in legal interpretation, it is intended that it also be applied in legal tax relationship, bringing, in particular, a morality tax, and this can be exploited by the so-called fiscal transparency. The work also has the scope to question the implementation of Article 150, § 5 of the Federal Constitution and the contribution that would bring the effective exploitation of the constitutional provision referred to in the formation of critical consciousness of society regarding the use of taxes collected.

Key Words: Ethics – Legal Tax Relationship – Transparency – Morality

¹ Advogada, especialista em Direito Tributário pela Unicuritiba, mestra em Direito do Estado pela UFPR, doutoranda em Direito do Estado pela UFPR, professora na Isulpar – Instituto Superior do Litoral do Paraná.

² CAMPILONGO, Celso Fernandes. Kelsen, o positivismo e o ensino do Direito nos anos 70. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 344.

1. Introdução

O presente ensaio tem como pretensão a discussão da ética nas chamadas relações jurídicas tributárias, uma vez que, na atualidade, é cada vez mais crescente a ausência de ética na relação entre o chamado Fisco e o contribuinte e “*É um erro pensar que a tributação seja tema exclusivamente jurídico. A tributação é um tema econômico, político, sociológico, psicológico, ético. E, como ciência primeira, há a filosofia aplicada à tributação*”³.

Ora, na realidade, há uma crise ética nos quadros sociais e não poderia, desta forma, passar despercebida na chamada relação fisco/contribuinte, pois “*um sentido finalístico para esse ramo do direito é o protetivo do contribuinte*”⁴. Tal fato deve ser estudado com toda minúcia necessária, pois são as chamadas finanças públicas que suportam o chamado Estado Social. Para que a sociedade exista e haja uma mínima condição de igualdade entre os cidadãos é necessária a arrecadação e esta ocorre, em sua grande maioria, por meio da tributação.

Além disso, a tributação deve ocorrer da maneira mais justa possível, o que não se observa no quadro brasileiro se analisadas as últimas décadas, onde a população que mais arca com a carga tributária brasileira é aquela desprovida do chamado mínimo vital⁵.

Nesse sentido, é necessário e imprescindível observar a relação ética que existe entre o Fisco e o contribuinte, pois, em um primeiro momento, ocorre a arrecadação e, em um segundo momento, o gasto público⁶. No Brasil, o grande problema ocorre no que toca, em especial, em relação ao segundo momento, uma vez que todos têm ciência quanto ao pagamento de tributos, mas uma parcela quase

³ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 282.

⁴ *Ibid*, p. 308.

⁵ “Além disso, a má distribuição da carga fiscal gera distorções que se convertem em contraimpulso contributivo. Os contribuintes de menor renda, inclusive, do mínimo existencial, são penalizados com a brutal pressão dos impostos indiretos. Para esses cidadãos, a carga fiscal alcança insuportáveis 53,9%, pois suporta o peso dos tributos que oneram pesadamente os preços dos produtos e serviços necessários à vida nas sociedades contemporâneas como água, energia, transporte, alimentos, habitação, saúde, vestuário, etc.” – MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 36.

⁶ “De este modo, considero el derecho no solamente ‘como forma’, sino como ‘sustancia’ de la propia relación financiera entre el Estado y los sometidos a su soberanía, puesto que sobre la formación del derecho financiero influyen las relaciones éticas, políticas y económicas del impuesto y de los demás institutos financieros, y en derecho financiero se sustancia la soberanía del Estado sobre los contribuyentes”. GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda**. Tradução de: MATA, Enrique R. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958. p. 06.

insignificante não sabe como tal receita pública é aplicada e despendida. Outro problema que, também, é gravíssimo é a chamada tributação indireta.

A falta de ciência da população prejudica em grande parte a adequada utilização das receitas públicas, pois somente se pode postular por direitos e garantias, quando se têm ciência dos fatos. Como a população sequer sabe o porquê do pagamento dos tributos, a falta de informação, então, em relação ao gasto público é ainda maior.

Entender de orçamento público é tarefa quase hercúlea para aqueles que são estudiosos das finanças públicas, imagine, então, para a maioria dos brasileiros que, na sua grande parte, possuem pouca escolaridade.

Assim, o presente ensaio toma forma de protesto e alerta, pois, talvez, com pequenas atitudes cotidianas, que devem ser instrumentalizadas por meio de políticas públicas, haja uma maior conscientização da população acerca do pagamento dos tributos, pois não se pode mais viver a hipocrisia acadêmica, que permeia grande parte do Direito Tributário na atualidade.⁷

2. A questão da ética como instrumento de novos paradigmas

Observado, ainda que de modo breve, como a Ética deve pautar as novas relações sociais, deve-se tentar compreender o que vem a ser a chamada Ética. ADEMAR HEEMAN faz um estudo sobre a etimologia da palavra, neste sentido:

O significado da palavra ‘ética’ vincula-se inicialmente ao substantivo ‘ethos’ (...) e sua evolução pode ser enfocada numa seqüência de três momentos.

1. Como morada dos animais, o lugar para onde eles costumam retornar, a querência.
2. Como maneira de ser, costume, hábito, caráter. Já no âmbito do ser humano, quem costuma se comportar da mesma maneira, ou seja, de modo previsível, é um indivíduo de caráter.
3. Como reflexão sobre o costume. Nesse sentido, a ciência que reflete sobre os costumes (...) é a Ética (...), feminino substantivado do adjetivo ‘ethicos’ (...), que expressa a conformidade aos costumes. Evidentemente o significado do termo ‘ética’ não se estende aos costumes em geral”.⁸

No passado, houve uma separação completa do Direito e da Ética, o que trouxe, em certa medida, a chamada segurança jurídica, mas, depois de algum tempo,

⁷ “Por esse motivo Alcides Jorge Costa não tem se cansado de alertar para a hipocrisia de – no Brasil – se discutir a capacidade contributiva academicadamente enquanto a FIPE indica que em nossa realidade os que têm renda de até 2 salários mínimos pagam 48% de seus rendimentos em impostos sobre o consumo ao passo que aqueles que ganham acima de 30 salários veem a incidência real de impostos, ditos diretos ou indiretos, cair a 26% sobre a renda total”. FERRAZ, Roberto. A “doce ilusão” da tributação, *dos outros*. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Direito tributário atual**. Vol. 23. São Paulo: Dialética, 2009. p. 510.

⁸ HEEMANN, Ademar. **Natureza e ética**. 2. ed. Curitiba: Ed. UFPR, 2001. p. 23.

percebeu-se que a ausência de um mínimo ético na norma jurídica traz problemas graves à aplicabilidade do Direito⁹.

Portanto, a Ética deve ser tida como um instrumento de novos paradigmas no âmbito das relações sociais e, principalmente, para aquelas que ocorrem no âmbito do Estado, que devem ser sempre orientadas de um modo ético¹⁰. Assim, o contribuinte/cidadão não deve ser surpreendido com ações por parte do Fisco, devendo existir sempre uma previsibilidade, pois deve existir uma moral tributária¹¹.

Os princípios do Direito Tributário atuam no sentido de estabelecer uma relação segura entre o Fisco e o contribuinte¹², ocorre que, a partir da esterilização do Direito Tributário, este foi, totalmente, dissociado de outras áreas do conhecimento, como, por exemplo, a Economia, a Sociologia, a Filosofia e até mesmo de áreas do próprio Direito, como, por exemplo, o Direito Financeiro¹³.

⁹ “Os positivismos sempre negaram a efetividade jurídica da norma ética. Kelsen rejeitava categoricamente até mesmo a possibilidade de conflito entre a norma de justiça (*Gerechtigkeitsnorm*) e a norma jurídica positiva (*die Norm des positiven Rechts*), situadas em dois planos diferentes. Luhmann esvazia a normatividade da moral, que se transforma em um ‘paradigma perdido’.

Entrou em moda nos anos 1960, por obra dos autores alemães de índole social-democrata, a idéia de um ‘princípio de interpretação da Constituição conforme a justiça’ (*des Gebot der Gerechtigkeitskonformen Interpretation auf der Verfassungsstufe*), fundada na crença de que o constituinte não teria ultrapassado os limites externos da justiça (*die äussersten Grenzen der Gerechtigkeit*).

Sucedo que, com a ‘virada kantiana’ e a reaproximação entre ética e direito, passou-se a cogitar da efetividade da regra moral abstrata. Claro que não se chega ao exagero de advogar que a norma ética possa anular a regra jurídica positivada, eis que tal possibilidade destruiria completamente a segurança jurídica. Mas voltou-se a defender, na linha dos últimos trabalhos de Radbruch, que há um ‘mínimo ético’ que atua efetivamente sobre a ordem jurídica positiva coarctando a validade e a eficácia das normas que com ela contrastem”. – TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 7-8.

¹⁰ “Hoje, com a releitura da obra de Kant, percebe-se que a definição do direito por ele oferecida opera no campo do imperativo categórico e da regra moral. O direito, portanto, em seus fundamentos e em suas premissas normativas, relaciona-se intimamente com a ética, o que conduz à superação do positivismo, que se define exatamente pela rígida separação entre as duas instâncias, qualquer que seja a sua corrente teórica: pandetismo, sociologismo, utilitarismo, normativismo etc.

A ‘virada kantiana’ traz as seguintes novidades principais: a inclusão da regra da justiça, ao lado da de liberdade, no imperativo categórico; a positivação jurídica da norma ética abstrata; o equilíbrio entre justiça e direitos humanos; a projeção da ética tributária para as dimensões cosmopolita, internacional, nacional e local; a efetividade jurídica do mínimo ético; a perspectiva orçamentária do justo tributário.” – *Ibid*, p. 4-5.

¹¹ “Como sinónimos de ‘moral tributaria’ se utilizan también los términos ‘ética tributaria’ o situación Ética y moral de la fiscalidad”. – TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Tradução de: MOLINA, Pedro M. Herrera. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 21.

¹² Alguns princípios do Direito Tributário possuem a função de assegurar o princípio da segurança jurídica nas relações, dentre eles, enquadram-se: o princípio da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade.

¹³ Veja a consideração que o doutrinador CELSO FERNANDES CAMPILONGO faz a respeito da positivação jurídica: “Depois da Segunda Guerra Mundial instaurou-se importante debate, nos meios jurídicos europeus, sobre a falta de resistência e até o apoio que, supostamente, o positivismo kelseniano teria oferecido ao direito nazista. Os argumentos dos críticos concentravam-se em poucos pontos: as ‘despreocupações com os valores e o conteúdo’ do direito comprometiam a teoria pura do direito e a tornavam dócil a qualquer uso; a ‘ênfase na validade formal’ do direito, em detrimento da eficácia e das conseqüências sociais da ordem jurídica, esterilizava e empobrecia a teoria do direito; a ‘pretensão de

É claro que tal esterilização trouxe certo avanço e procurou reduzir a complexidade do sistema, no entanto, após algum tempo, observam-se que alguns problemas foram solucionados, mas, em contrapartida, outros surgiram, como, por exemplo, a falta de transparência na relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte. A grande maioria da população não sabe onde o dinheiro, arrecado por meio do Estado, é utilizado e tampouco sabe sobre a existência da chamada tributação invisível. Além disso, a legislação é complexa e não traz transparência¹⁴.

Não se pode olvidar que a relação Fisco/contribuinte sempre foi uma situação baseada nos caminhos da força, onde houve e há a imposição de tributação¹⁵. Como diz a seguinte frase do juiz John Marshal de 1819 “*o poder de tributar envolve o poder de destruir*”¹⁶.

Ultrapassado este aspecto coercitivo e evidente do Direito Tributário, a esterilização dos temas tributários provocou uma grave crise nos estudos de Direito Tributário, que, nas últimas décadas, passou a enxergar o fenômeno jurídico-tributário sob uma ótica tão-somente legalista e sem qualquer relação com a sociedade. Assim, o que se observa é que há uma grande produção acadêmica na seara tributária e na contramão se avolumam diversos problemas sociais.

Ocorre que existem estudos que tentam buscar um novo horizonte ao Direito Tributário, trazendo uma carga axiológica ao referido ramo do Direito. Nesse sentido, por exemplo, é a lição de RENATO LOPES BECHO:

Para que a justiça social seja alcançada, há o dado axiológico a intervir nas decisões judiciais, para o qual os instrumentos positivistas que possuíamos não nos auxiliam. Os efeitos da tributação na concorrência e, em última análise, da busca pela existência digna dos brasileiros, ao que nos parece, é um exemplo de novos tempos do direito tributário, ajustado ao pós-

neutralidade ideológica’ encobria um monismo metodológico infenso aos avanços da teoria social e da teoria do conhecimento”. – CAMPILONGO, Celso Fernandes. Kelsen, o positivismo e o ensino do Direito nos anos 70. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas**. p. 334.

¹⁴ “Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto, não tanto em virtude da fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte”. – BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 8-9.

¹⁵ “Por outra forma descritiva, a tributação sempre existiu como imposição factual – política e econômica – independentemente da adoção de normas escritas e menos ainda da prescrição de obrigações organizadas sob a forma de sistemas jurídicos. Mas é fato que, seja qual for sua motivação filosófica, a característica gregária do ser humano somada à escassez de recursos naturais torna inegável que onde existam aglomerações humanas existam também formas de disciplina na obtenção e controle dos meios de produção e de seu produto”. – MARINS, James. “**Defesa ...**”, p. 16.

¹⁶ Informação do site «<http://www.direitosdocontribuinte.com.br/page349.htm>». Acesso em: 13.02.2012.

positivismo, a exigir da dogmática novas posturas, inclusive para auxiliar os magistrados na elaboração de suas decisões.¹⁷

Ora, com o crescimento dos problemas sociais, observa-se que há uma evidente crise no paradigma de estudo do Direito Tributário, pois tal tipo de estudo não tem demonstrado solução aos referidos problemas.

Assim, para compreender o que a crise no paradigma de estudo acarreta, traz-se da filosofia o pensamento de THOMAS S. KUHN:

A emergência de novas teorias é geralmente precedida por um período de insegurança profissional pronunciada, pois exige a destruição em larga escala de paradigmas e grandes alterações nos problemas e técnicas da ciência normal. Como seria de esperar, essa insegurança é gerada pelo fracasso constante dos quebra-cabeças da ciência normal em produzir os resultados esperados. O fracasso das regras existentes é o prelúdio para uma busca de novas regras.¹⁸

É o que se observa no atual momento do Direito Tributário, onde a tributação cresce em larga escala e os problemas sociais também, demonstrando que há uma crise paradigmática no que se refere aos marcos teóricos de estudo no âmbito da tributação.

Veja-se, por exemplo, o que ocorreu no âmbito da Economia, na qual “ (...) a natureza da economia moderna foi substancialmente empobrecida pelo distanciamento crescente entre economia e ética”¹⁹. Esta é a conclusão de AMARTYA SEN, ganhador do prêmio Nobel da Economia.

No âmbito do Direito, ocorreu o mesmo fenômeno, havendo um empobrecimento da Ciência Jurídica pelo distanciamento da Ética, devendo esta pautar a elaboração e a aplicação das leis²⁰, tentando combater, assim, uma falsa totalização do problema existente.

¹⁷ BECHO, Renato Lopes. “Filosofia ...”, . p. 309.

¹⁸ KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução de: BOEIRA, Beatriz Vianna; BOEIRA, Nelson. São Paulo: Perspectiva, 2007. p. 95.

¹⁹ SEN, Amartya. **Sobre ética e economia**. Tradução de: MOTTA, Laura Teixeira. São Paulo: Companhia das letras, 2006. p. 23.

²⁰ “A ‘racionalização’ da vida política (burocratização), da empresa capitalista (administração), da vida cotidiana (ascetismo calvinista ou puritano), a descorporalização da subjetividade (com seus efeitos alienantes tanto do trabalho vivo – criticado por Marx –, como em suas pulsões – analisado por Freud), a não-eticidade de toda gestão econômica ou política (entendida só como engenharia técnica), a supressão da razão prático-comunicativa substituída pela razão instrumental, a individualidade solipsista que nega a comunidade, etc., são exemplos de diversos momentos negados pela ‘simplificação’ formal de sistemas aparentemente necessária para uma ‘gestão’ da ‘centralidade’ do sistema-mundo que a Europa se viu a realizar peremptoriamente. Capitalismo, liberalismo, dualismo (sem valorizar a corporalidade), instrumentalismo (o tecnologismo da razão instrumental), etc., são ‘efeitos’ do manejo dessa função que coube à Europa como ‘centro’ do sistema-mundo. Efeitos que se tornam sistemas, que terminam se totalizando. A vida humana, a qualidade por excelência, foi imolada à quantidade. O capitalismo, mediação de exploração e acumulação (efeito do sistema-mundo), depois se transforma num ‘sistema

O primeiro passo para conseguir solucionar o problema é vislumbrar que ele existe, posteriormente, aceitar que o sistema é, realmente, complexo e que a tentativa de simplificá-lo pode ocasionar problemas ainda maiores²¹.

Se o marco teórico tomado é a Ética dentro da relação jurídico-tributária, então, problemas de várias ordens serão resolvidos, principalmente, a concepção reducionista que atinge o Direito Tributário nas últimas décadas²², pois, conforme elucidado do doutrinador JAMES MARINS:

O Direito Tributário não existe para amplificar, inflar e agigantar ainda mais o poder arrecadatório do Estado nem tampouco para reduzir, diminuir, amesquinhar o cidadão-contribuinte; mas existe, sim, para promover o equilíbrio material, formal e processual da relação jurídica tributária.²³

E a consequência é grave, pois, ainda, conforme o referido doutrinador:

No Brasil, como vimos, para agravamento desse quadro resultante do ‘Direito Arrecadatório’, os contribuintes pobres são mais susceptíveis que os ricos. Mas ambos são vulneráveis no único País de tributação europeia no mundo subdesenvolvido, na medida em que a arrecadação não guarda qualquer compromisso com a ‘causa impositionis’, a transparência e a justiça da aplicação do produto arrecadado. O fato concreto – de todos conhecido – é que o sistema tributário brasileiro não responde aos questionamentos ético-políticos e político-econômicos obre sua legitimidade.²⁴

A referida relação jurídica tributária atingirá o patamar de equilíbrio, quando a Ética permear o Direito como um todo e, então, adentrar na senda do Direito Tributário, pois haverá como consequência uma transparência e segurança nas relações jurídicas,

formal independente’ que, desde sua própria lógica auto-referencial e autopoética, pode destruir a vida humana em todo o planeta. É disto que Weber suspeita, mas redutivamente. Quer dizer, percebe parte do fenômeno, mas não todo o horizonte do sistema-mundo. De fato, o procedimento formal de ‘**simplificação**’ para tornar ‘manejável’ o sistema-mundo produz subsistemas formais racionalizados que, depois, não têm pautas internas de auto-regulação de seus limites na reprodução e crescimento da vida de casa sujeito ético”. – DUSSEL, Enrique. **Ética da libertação – na idade da globalização e da exclusão**. Tradução de: ALVES, Ephraim Ferreira; CLASEN, Jaime A.; ORTH, Lúcia M. E. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2002. p. 62-63.

²¹ “Hoje mais e mais estamos convencidos de que nada pode ser reduzido a uma única causa (monocausalidade) ou um único fator. Pois nada é linear e simples. Tudo é complexo e vem urdido de inter-retro-relações e de redes de inclusões. Por isso precisamos articular aquelas várias pilastras. Elas sustentam uma ponte que poderá levar-nos a soluções mais integradoras. Pois todas elas trazem alguma luz e comunicam alguma verdade. Sabedoria é ver cada porção dentro de um todo articulado qual bela figura de mosaico composta de milhares de pastilhas e deslumbrante bordado feito de mil fios coloridos”. BOFF, Leonardo. **Saber cuidar: ética do humano – compaixão pela terra**. 17. ed. Petrópolis: Vozes, 2011. p. 113-114.

²² “A concepção reducionista estreitou o Direito Tributário à disciplina jurídica da competência arrecadatória do Estado, isolando-a deliberadamente do Direito Financeiro que já então figurava como mero apêndice do Direito Administrativo. A redução epistêmica do fenômeno ‘tributação’ do modo a atribuir artificialmente ao Direito Tributário apenas a parcela ‘arrecadação’ afastou de seu conteúdo a possibilidade de trabalhar com a justificação finalística da ‘causa impositionis’, tolhendo a possibilidade de que esta disciplina jurídica viesse a criar liames condicionantes entre arrecadação e aplicação do produto arrecadado”. – MARINS, James. “**Defesa ...**”, p. 21.

²³ *Ibid*, p. 22.

²⁴ *Ibid*, p. 36.

que não ficará adstrita ao campo da arrecadação, mas também à aplicação do produto arrecadado, onde a população passará a ter uma confiança maior na decisão política do governante, pois para muitos doutrinadores o orçamento público nada mais é que uma decisão política²⁵.

3. A visão do fenômeno jurídico tributário: entre Giannini e Griziotti

Observada a necessidade da Ética como instrumento para uma nova visão do fenômeno tributário, deve-se compreender, ainda que brevemente, o que ocorreu para que houvesse a chamada esterelização do Direito Tributário no Brasil. Tal separação epistemológica adveio de uma corrente do doutrinador italiano ACHILE DONATTO GIANNINI, que, diferentemente, de BENVENUTTO GRIZIOTTI, possuía uma visão do fenômeno tributário sob a ótica, estritamente, jurídica.

Isso nada mais decorreu de uma evolução, que ocorreu na época, onde se postulava por uma simplificação do Direito, com a separação da Ciência Jurídica de qualquer espécie de outro ramo do conhecimento²⁶.

Para ACHILE DONATTO GIANNINI, o estudo globalizante do direito financeiro e da Ciência das Finanças seria como “(...) *combinar quimicamente a madeira com o ferro*”.²⁷ Ele possuía uma visão simplificada do fenômeno tributário e, para o referido doutrinador, não deveria ocorrer a junção do fenômeno jurídico com qualquer outro tipo de visão.

ACHILE DONATTO GIANNINI criou a corrente conhecida como dualista, pois haveria momentos sucessivos no fenômeno da tributação. A maioria dos doutrinadores acabou se filiando a referida corrente, entre eles, destaca-se, por exemplo,

²⁵ “Daí o orçamento se constituir em peça importante na vida das nações. Deixa de ser mero documento financeiro ou contábil para passar a ser instrumento de ação do Estado. Através dele é que se fixam os objetivos a serem atingidos. Por meio dele é que o Estado assume funções reais de intervenção no domínio econômico. Em suma, deixa de ser mero documento estático de previsão de receitas e autorização de despesas para se constituir no documento dinâmico solene de atuação do Estado perante a sociedade, nela intervindo e dirigindo seus rumos. Assim como tudo na vida, é cíclico, vendo nascer e extinguirem-se relações jurídicas”. – OLIVERA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 314.

²⁶ “O «direito correcto» – o que quer que isso seja – é concebido como um objecto substancial, que se confronta com o nosso pensamento; é, portanto, um «objecto» que deve ser compreendido pelo «sujeito» na sua pura objectividade, ou seja, sem a mistura de quaisquer momentos subjectivos. Este é o ideal científico da Modernidade, orientado pelo modelo das ciências naturais exactas”. – KAUFMANN, Arthur. **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas**. Tradução de: KEEL, Marcos. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 57.

²⁷ GIANNINI, Achile Donato. **I concetti fondamentali di diritto tributario**. Torino: 1956, p. 11 e ss.

FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, que optou pelo estudo apartado do fenômeno da tributação, basta observar como este define o Direito Financeiro e o tributo em si²⁸.

No Brasil, ALFREDO AUGUSTO BECKER acabou adotando a corrente dualista, o que fez com que houvesse todo um estudo e construção doutrinária posterior no que toca ao Direito Tributário sob uma visão, exclusivamente, jurídica. Ele criou a chamada Teoria Geral do Direito Tributário, que acabou influenciando, fortemente, os tributaristas GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO.

Diferentemente, era a visão de BENVENUTTO GRIZIOTTI, que entendia que a atividade financeira era inseparável de elementos políticos, jurídicos e econômicos²⁹. Para o referido doutrinador, o Direito não era somente uma forma, mas, principalmente, uma substância³⁰, em total contraposição ao entendimento dos doutrinadores, que adotavam uma linha tipicamente kelseniana.

BENVENUTTO GRIZIOTTI entendia que a atividade financeira deveria ser vista sob a ótica do Estado, da sociedade e do contribuinte. Ora, deveria haver uma conexão entre os três elementos: Estado, sociedade e contribuinte³¹. Na atualidade, não há a referida visão e a crise gerada em grande parte é, justamente, pela ausência de tal

²⁸ “ (...) pudimos alcanzar la doble conclusión de que el Derecho financiero se muestra, de un lado, como un sector bien definido del ordenamiento jurídico, situado en el más amplio ámbito del Derecho público, y, de otro, como una parte de la ciencia jurídica, constituida por una ordenada agrupación de conocimientos obtenidos precisamente en torno al conjunto normativo que tiene por objeto la Hacienda pública”.

“El tributo, en efecto, tiene, ante todo, que ser ‘estructurado’. En el horizonte jurídico no surge un tributo, o, dicho con terminología más al uso, no se ‘establece’ un tributo, con una mera declaración del legislador que así lo proclame. Es ineludible, por el contrario, que, junto a esa declaración, la propia ley determine sus elementos componentes, tanto de índole objetiva como subjetiva”. – BUJANDA, Fernando Sainz. **Sistema de derecho financiero**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985. p. 11 e 22.

²⁹ “En la actividad financiera son inseparables, aun cuando netamente distintos y distinguibles, los ‘elementos políticos, jurídicos y económicos’. Por consiguiente, estimo insuficiente e indeterminado un estudio sobre la Hacienda pública que no considere simultáneamente la ‘orientación política, el fundamento jurídico, el contenido económico y la ordenación científica’ de los institutos financieros”. – GRIZIOTTI, Benvenuto. “**Principios ...**”, p. 05.

³⁰ “De este modo, considero el derecho no solamente ‘como forma’, sino como ‘sustancia’ de la propia relación financiera entre el Estado y los sometidos a su soberanía, puesto que sobre la formación del derecho financiero influyen las relaciones éticas, políticas y económicas del impuesto y de los demás institutos financieros, y en derecho financiero se sustancia la soberanía del Estado sobre los contribuyentes”. – *Ibid*, p. 06.

³¹ “La actividad financiera puede considerarse desde tres puntos de vista, distintos, pero que deben coordinarse entre si (1). El primer punto de vista es el del Estado, que trata de procurarse los ingresos y actúa para la consecución de sus propios fines y en el interés superior del país. El segundo punto de vista se refiere a la Sociedad y a la Economía nacional, considerada como colectividad de personas e intereses, que experimentan en su complejidad las consecuencias económicas, éticas y sociales, buenas o malas, de la ordenación de los gastos e ingresos públicos. Por último, la actividad financiera del Estado debe considerarse desde el punto de vista del contribuyente, a quien se requiere el sacrificio del concurso para satisfacer los gastos del Estado, y de todos los interesados em los servicios realizados por el Estado”. – *Ibid*, p. 18.

conexão, o que faz com que um número gigantesco de tributos seja arrecadado e não haja qualquer preocupação com a utilização do referida receita pública de uma forma adequada³².

Ainda no que concerne ao doutrinador BENVENUTTO GRIZIOTTI, este ao prefaciar a obra de ALBERT HENSEL, demonstra a ligação que o doutrinador alemão faz entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro:

El derecho tributario sin la fecundación de la ciencia de las finanzas se reduce a un simple trabajo técnico, la ciencia de las finanzas sin el control del derecho positivo no va más allá de la especulación abstracta.³³

Ele elaborou uma concepção unitária ou monista do fenômeno financeiro, que inspirou a sua teoria. Cabe esclarecer que mesmo, entre os adeptos da Escola de Pávia, a sua teoria não foi tão bem recebida, por exemplo, não era aceita por ACHILE DONATTO GIANNINI.

Contudo, apesar de ACHILE DONATTO GIANNINI ter influenciado boa parte da construção do Direito Tributário no Brasil, deve-se postular por uma evolução na visão do fenômeno jurídico-tributário, tal reivindicação não significa, em momento algum, o abandono da construção, que trouxe numerosos benefícios, como a tão aclamada segurança jurídica, mas, conforme já exposto, é certo que existem muitos problemas de ordem ética, social e econômica que não são mais solucionados pela simples visão do fenômeno sob um viés tão-somente jurídico, mas se clama pela interdisciplinariedade e, principalmente, sua conexão com o mundo fático, em especial, dos problemas sociais.

4. A transparência fiscal e a Ética

Um dos caminhos da Ética é a chamada transparência fiscal, conforme leciona o doutrinador JAMES MARINS³⁴, sendo que uma das vulnerabilidades do contribuinte

³² Observa-se, por exemplo, que uma boa fatia do orçamento público no Brasil é para pagamento de juros, amortizações e refinanciamento da dívida pública. Há uma inversão de valores no que toca à escolha política no ato de gastar, em 2010, por exemplo, 44,93% do orçamento foi para pagamento de juros, amortizações e refinanciamento da dívida, em contraposição, 2,89% foi gasto em educação. Vide o artigo: FATTORELLI, Maria Lucia. A inflação e a dívida pública. In: **Le Monde Diplomatique** Brasil. Ano 4. Número 47. junho 2011.

³³ GRIZIOTTI, Benvenuto. Prefácio. In: HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Tradução de: STOK, Dres. Leandro; CEJAS, Francisco M.B. Rosario: Nova Tesis, 2004. p. 10.

³⁴ “A complexidade dos modelos tributários contemporâneos associada à frequência de suas alterações normativas produz elevado grau de susceptibilidade para o contribuinte. A dificuldade de compreensão

na atualidade é a vulnerabilidade cognoscitiva, resumindo: o contribuinte não consegue entender a complexa legislação e também não tem ciência em relação à carga fiscal que paga nas mercadorias³⁵.

Vive-se uma completa ilusão financeira, aos moldes do doutrinador AMILCARE PUVIANI³⁶. Não se sabe o porquê do pagamento do tributo, nem tampouco para onde ele vai, muito menos como ele é utilizado.

ROBERTO FERRAZ, em artigo, que demonstra sobre a possibilidade de uma revolução, que traga um esclarecimento quanto aos contribuintes sobre o pagamento de tributos, defende a sustentabilidade na tributação e ela é fundamentada a partir da chamada transparência³⁷.

A utilização da Ética na seara do Direito Tributário pode transformar as ações dos contribuintes e do Fisco, indagando, por exemplo, que tipos de ações podem melhorar, por exemplo, a relação Fisco/contribuinte³⁸, pois quando se passa a ter a Ética como marco teórico de estudo, o contribuinte, ou melhor, o homem passa a ser o centro do estudo.³⁹

quanto ao alcance do poder exatatorial e a absoluta falta de preparo para aprender as sutilezas legais da relação fiscal expõem o cidadão ao risco de graves equívocos. É inegável que a grande maioria dos contribuintes sofre severas conseqüências pela sua incapacidade para penetrar no cipoal normativo. São numerosas as incertezas contidas em termos técnicos, impossíveis de serem assimilados por não especialistas – e muitas vezes incompreendidos até por técnicos experientes.

Ademais disso, o princípio da transparência fiscal jaz na cripta da obscuridade, na medida em que o elementar preceito constitucional que obriga o esclarecimento dos consumidores sobre a carga fiscal incidente sobre os produtos e serviços é olímpicamente desconsiderado.” – MARINS, James. “Defesa ...”, p.40-41.

³⁵ “O agravamento da vulnerabilidade do contribuinte decorre do fato de que é justamente com base nesse conjunto normativo, altamente problemático em sua origem, que o Estado irá promover a autotutela administrativa de seus interesses como credor.” – *Ibid*, p. 45.

³⁶ “Así pues, podemos decir que por ilusión financiera se entiende una representación errônea de las riquezas pagadas o que deben pagarse a título de impuesto o de alguna de sus modalidades”.

“La ilusión se hace mayor, más completa, cuanto más extraño em sus relaciones y lejano em el espacio sea quien anticipa el impuesto por primera vez respecto a quien lo soportará definitivamente; cuanto más tiempo, hechos y personas se interpongan entre el contribuyente de derecho y contribuyente de hecho”. – PUVIANI, Amilcare. **Teoria de la ilusión financeira**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministério de Hacienda. [197?]. p. 12 e 43.

³⁷ “Atualmente busca-se em todos os campos quais as soluções sustentáveis para as atividades humanas. A tributação não deve ser exceção, isto é, não há porque pensar-se que a tributação não haverá de ser sustentável. A tributação também haverá de trazer soluções que possam permanecer por muitas e muitas gerações, ajudando a humanidade a encontrar seus verdadeiros caminhos.

A sustentabilidade será tanto maior quanto mais apoiada em autênticos princípios e uma das características de um sistema sustentável de tributação haverá de ser a ‘transparência’”. – FERRAZ, Roberto. “A “doce ilusão” da tributação ...”, p. 512.

³⁸ “Uma verificação eminentemente ética pode buscar indagar quais ações são boas e quais são más nessa seara, oferecendo instrumentos para que pessoas que operam com o tributo reflitam sobre suas atitudes. Estudos nesses termos podem ser úteis como ferramenta para que os políticos tomem decisões sérias no campo da tributação”. – BECHO, Renato Lopes. “Filosofia ...”, p. 282.

³⁹ “Pelo que expusemos nos itens precedentes, acreditamos que o direito tributário é influenciado, de alguma forma, pela ética. Seja pelos direitos humanos, seja pelo neoconstitucionalismo, seja pela

Deve haver um mínimo ético nas ações do Fisco, sendo que a transparência fiscal é um dos caminhos a serem percorridos. Na atualidade, não há transparência na relação entre o Fisco e o contribuinte, pois o emaranhado que compõe a legislação e a maneira como a tributação ocorre prejudica a vida do contribuinte.

Não há por parte do Estado qualquer tipo de interesse em tornar a vida do cidadão mais simples e é comum, entre as pessoas menos instruídas, perceber que elas sequer sabem o porquê de terem sido autuadas ou estarem sendo tributadas.

É claro que se vive em um Estado de Direito e ninguém pode se escusar do cumprimento da lei, mas diante da complexidade do sistema tributário brasileiro, fica difícil até mesmo para o estudioso do Direito Tributário compreender o complexo sistema, imagine, então, para alguém que não se graduou em uma faculdade de Direito?

Será que há um mínimo ético em um sistema, no qual as pessoas especializadas no tema possuem dificuldade?

O Direito Tributário, conforme exposto no início do presente ensaio, é o direito que arrecada e suporta o Estado Social de Direito, logo, se ele é o fundamento deste Estado, então, ele deveria ser o Direito com o maior número de preocupações, pois ele é que custeia a vida do Estado, portanto, deveria ser o Direito mais democratizado e entendido, pois, afinal, quem paga a conta do Estado é o cidadão/contribuinte.

5. A Constituição Fiscal de 1988 e a aplicabilidade do artigo 150, § 5º, da Constituição Federal

O Direito deve ser implementado e praticado, caso não ocorra neste sentido, então, ele não tem aplicabilidade social⁴⁰. Infelizmente, é o que ocorre no que concerne

interpretação finalística realizada na seara jurídico-tributária, notadamente pelo Poder Judiciário, os valores do sistema jurídico são uma realidade. Cremos, também, que a influência da ética pode ser mensurada ou identificada de maneira científica. O que estamos pretendendo dizer é que existem algumas partes desta disciplina jurídica (Direito Tributário) que mais claramente são suscetíveis às interferências morais.

Começamos a laborar sob o enfoque humanista colocando o homem (sujeito passivo) no centro do direito tributário, retirando o tributo (objeto) do núcleo de importância. A doutrina dos direitos humanos, aplicada ao direito tributário, desloca o centro da disciplina do tributo para o homem que recolhe esse tributo. Há, aqui, uma nova dimensão do trato da matéria, que perde em objetividade, mas avança em uma subjetividade controlada (proposta do Estatuto do Contribuinte – Projetos de Lei Complementar n. 649/99 e 37/3007 – como lei de proteção infraconstitucional é um exemplo evidente dessa nova visão).” *Ibid*, p. 312.

⁴⁰ “O Estado, no desempenho de suas funções, há de buscar mecanismos que possibilitem o adequado atingimento de seus fins, resumidos na noção de ‘bem comum’.

ao artigo 150, §5º, da Constituição Federal, que contém previsão constitucional, mas não há qualquer tipo de política pública, que tente a sua implementação.

ROBERTO FERRAZ deixa claro o interesse do governo:

Não obstante a Constituição de 1988 previsse a democratização da informação da incidência tributária sobre o consumo (art. 150, parágrafo 5º), o Poder Público foi hábil o suficiente para evitar que a população conheça o impacto dos tributos sobre seu consumo.

Os chamados impostos indiretos constituem a maior parte da arrecadação tributária brasileira (algo na casa dos 75%). No entanto, pouca ou nenhuma informação da incidência tributária nos produtos de consumo chega ao cidadão comum. Nos Estados Unidos, os preços são divulgados líquidos de impostos, ficando sua incidência evidente em cada aquisição, pois no momento da compra é que se acrescentam os impostos sobre as vendas, de maneira destacada. Naquele país, tais impostos não chegam a 15%, variando a depender do Estado. Na Europa a incidência do impostos sobre as vendas é uniforme e generalizada, variando, porém, a alíquota conforme o país. Na União Européia chegam a um máximo de 19,6% e vêm destacados em qualquer operação comercial.

No Brasil, sob o escudo de uma (falsa) exigência por aplicação do princípio da capacidade contributiva, as alíquotas dos tributos incidentes sobre vendas, o IPI, o ICMS, o ISS, o PIS e a COFINS, são enormemente variáveis e têm sua incidência não uniforme e não generalizada, tornando impossível sua visualização. Os preços divulgados ao público incluem os tributos devidos em sua comercialização, ficando também por esse motivo ocultos ao público. Não é difícil que cheguem à casa dos 50% do preço do bem ou serviço, especialmente naqueles mais essenciais, a energia elétrica, os combustíveis e a telefonia.

Desde 1988 nada foi feito para cumprir o ditame constitucional de informação dos tributos incidentes no consumo (parágrafo 5º do art. 150 da CF).⁴¹

Vale ressaltar que a implementação do artigo 150, §5º, da Constituição Federal traria enormes benefícios sociais, pois a população teria ciência a respeito do que paga na aquisição de cada mercadoria, pois *“Efetivamente, especialmente o cidadão mais pobre, aquele que não chega a pagar imposto sobre a renda, ‘pensa que não paga tributos’ (sempre que esses não sejam transparentes). Consequentemente, nunca chega a reclamar do uso do dinheiro pelo Estado”*⁴².

A partir da visualização do tributo pago em cada mercadoria, como ocorre, por exemplo, nos Estados Unidos, haveria consequentemente uma maior conscientização social e uma maior postulação pelos direitos e garantias decorrentes da aplicação da receita arrecadada. Além disso, é um mecanismo que, definitivamente,

Entendemos, desse modo, que a praticabilidade está presente em toda atuação estatal, quer no exercício da função legislativa, quer no exercício das funções de aplicação da lei – administrativa e judicial –, como pretendemos demonstrar.

Isso porque tanto as leis quanto os atos decorrentes de sua aplicação aos casos concretos – atos administrativos e jurisdicionais – devem expressar-se em termos exequíveis”. COSTA, Regina Helena. **Praticidade e justiça tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 54.

⁴¹ FERRAZ, Roberto. “A “doce ilusão” da tributação ...”, p. 517.

⁴² *Ibid*, p. 510.

torna a relação entre cidadão e Estado muito mais transparente e, em conformidade, com os caminhos traçados pela Ética⁴³.

Se houver como referência a contribuição que a Academia de Direito forneceu no período de redemocratização⁴⁴, pode-se tomar como paralelo tal exemplo e acreditar que a Academia também pode exercer um papel muito influente no que concerne à aplicabilidade do artigo 150, § 5º, da Constituição Federal.

O governo poderia tomar medidas simples e que teriam muita eficácia social, como, por exemplo, a distribuição de cartilhas nas escolas, que fornecessem informações simples e direta às crianças. Tais crianças comentariam com seus pais em casa sobre a existência dos tributos e isso traria uma maior conscientização, havendo nas próximas gerações um cidadão mais consciente.

A educação é um dos caminhos chaves para o esclarecimento social e a partir de uma formação de base, haveria uma revolução, aos moldes da revolução proclamada por HENRY DAVID THOREAU⁴⁵, sendo este utilizado a título de ilustração, vez que viveu em outra época com outros problemas sociais.

Outra medida simples e que traria uma conscientização seria que o fenômeno da repercussão econômica viesse explícito na nota fiscal. Ora, o Governo informatizou todo o sistema tributário com a implementação, por exemplo, do SPED, conseqüentemente, não haveria muita dificuldade, por exemplo, na mudança do próprio sistema do SPED para realizar a chamada transparência fiscal.

Há um projeto de lei no Senado Federal, projeto sob número 425 de 2011, que tem como objetivo o esclarecimento dos impostos na nota fiscal. Espera-se que tal

⁴³ Veja-se, por exemplo, o advento, que veio com a promulgação do Código de Defesa do Consumidor, onde a relação jurídica é de hipossuficiência e um dos fundamentos mais importante na relação consumerista é, justamente, a transparência que deve permear a relação. O mesmo raciocínio deve ser implementado à relação Fisco/contribuinte, que necessita de uma transparência maior a fim de conscientizar a sociedade. Vide a tese de doutorado de DABUL, Alessandra. **Relações tributárias e relações de consumo – o dever de informação da carga tributária incidente sobre o consumo ao cidadão consumidor-contribuinte**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2009.

⁴⁴ “Tanto pela dimensão jurídico-institucional da discussão quanto pelo papel desempenhado pela Ordem dos Advogados do Brasil e por juristas de grande renome em prol da redemocratização, a contribuição do saber jurídico foi fundamental para a transição democrática. O ambiente radical e ideologizado dos anos 70 provocou cisões na sociedade brasileira. Entre os juristas não foi diferente. Alguns tiveram papel de relevo na redemocratização; outros colocaram seu saber e seus serviços à disposição da ditadura, seja na linha ‘dura’ do fortalecimento de seus traços autoritários, seja na direção do abrandamento e distensão do regime”. CAMPILONGO, Celso Fernandes. “Kelsen, o positivismo ...”, p. 333-334.

⁴⁵ “Leis injustas existem: devemos contentar-nos em obedecer a elas ou esforçar-nos em corrigi-las, obedecer-lhes até triunfamos ou transgredi-las desde logo?” THOREAU, Henry David. **A desobediência civil**. Tradução de: KARAM, Sérgio. Porto Alegre: L&P Pocket, 2011.

projeto seja convertido em lei o quanto antes e que seja, efetivamente, implementado e exigido das Fazendas Públicas Federal, Estadual e Municipal.

O projeto não apresenta grandes complicações em relação à implementação do esclarecimento nas notas fiscais, como ocorreu com projetos de lei anteriores, que não conseguiram ser aprovados e foram questionados em relação à efetiva burocracia, logo, clama-se pela aprovação do projeto de lei do Senado Federal em questão.

O Sindicato da Procuradoria da Fazenda Nacional possui um site com o endereço: www.quantocustaobrasil.com.br, no qual eles denominam que fazem um trabalho de formiguinha, tentando esclarecer a população a respeito do pagamento dos tributos. Isso é uma pequena demonstração da possibilidade de existir uma Ética, ou seja, uma moral tributária, traçando o caminho da transparência.

A partir do momento em que o cidadão sente que está sendo respeitado pelo Governo e que é tratado com dignidade, ele se torna digno também, sendo, portanto, um caminho de mão dupla. Se alguém me trata de forma digna, tentarei tratar o outro também e isso ocorre no âmbito da relação cidadão/Estado.

6. Conclusão

Diante do exposto, ainda que de modo breve e sucinto, percebe-se que deve haver uma revolução no âmbito do Direito Tributário, no sentido de que a relação cidadão/ Estado torne-se cada vez mais transparente e de acordo com os caminhos da Ética, a fim de evitar que *“O Estado, por seu turno, continua a se apropriar da parcela da economia societal como coisa privada, sem se preocupar com a destinação pública do produto arrecadado e com a incidência fundada na idéia de justiça”*⁴⁶.

Assim, pequenas medidas podem fazer grande diferença e a medida mais crucial para uma relação transparente seria, justamente, destacar nas notas fiscais o fenômeno de repercussão econômica, pois isto traria uma consciência maior no âmbito da população. Espera-se que o projeto de lei no Senado Federal, projeto sob número 425 de 2011, seja aprovado o mais rápido possível e que ele também seja implementado, a fim de que o contribuinte não fique mais tão vulnerável como tem se observado nos últimos anos.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 13.

Como disposto anteriormente, a população brasileira é a que tem menos retorno dos impostos⁴⁷, pois o Brasil se encontra entre os 30 (trinta) países com a maior carga tributária, o que acaba tornando a situação injusta, pois, em países com carga tributária alta, espera-se um retorno por meio do Estado.

Nesse sentido, espera-se que haja uma revolução no âmbito do Direito Tributário na direção de que a Ética passe a pautar a relação entre o Fisco e contribuinte, tornando-a cada dia mais transparente e segura.

7. Referências bibliográficas

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002

BOFF, Leonardo. **Saber cuidar: ética do humano – compaixão pela terra**. 17. ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

BUJANDA, Fernando Sainz. **Sistema de derecho financiero**. Vol. I. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. Kelsen, o positivismo e o ensino do Direito nos anos 70. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 329-344.

COSTA, Regina Helena. **Praticidade e justiça tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

DABUL, Alessandra. **Relações tributárias e relações de consumo – o dever de informação da carga tributária incidente sobre o consumo ao cidadão consumidor-contribuinte**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2009.

⁴⁷ Informação disponível no site: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=14218&PHPSESSID=7df4d864db844444b5847b5be2382c0a>. Acesso em: 10.02.2012.

DUSSEL, Enrique. **Ética da libertação – na idade da globalização e da exclusão**. Tradução de: ALVES, Ephraim Ferreira; CLASEN, Jaime A.; ORTH, Lúcia M. E. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

FATTORELLI, Maria Lucia. A inflação e a dívida pública. In: **Le Monde Diplomatique** Brasil. Ano 4. Número 47. Junho 2011.

FERRAZ, Roberto. A “doce ilusão” da tributação, *dos outros*. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Direito tributário Atual**. Vol. 23. São Paulo: Dialética, 2009. p. 509-528.

GIANINNI, Achile Donato. ***I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario***. Torino: 1956.

GRIZZIOTTI, Benvenuto. Prefácio. In: HENSEL, Albert. ***Derecho tributario***. Tradução de: STOK, Dres. Leandro; CEJAS, Francisco M.B. Rosario: Nova Tesis, 2004.

_____. Prefácio. In: GRIZIOTTI, Benvenuto. ***Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda***. Segunda Edición. Tradução de: MATA, Enrique R. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.

HENSEL, Albert. ***Derecho tributario***. Tradução de: STOK, Dres. Leandro; CEJAS, Francisco M.B. Rosario: Nova Tesis.

HEEMANN, Ademar. **Natureza e ética**. 2. ed. Curitiba: Ed. UFPR, 2001.

KAUFMANN, Arthur. **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas**. Tradução de: KEEL, Marcos. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução de: BOEIRA, Beatriz Vianna; BOEIRA, Nelson. São Paulo: Perspectiva, 2007.

MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

OLIVERA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PUVIANI, Amilcare. **Teoría de la ilusión financeira**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda. [197?].

SEN, Amartya. **Sobre ética e economia**. Tradução de: MOTTA, Laura Teixeira. São Paulo: Companhia das letras, 2006.

THOREAU, Henry David. **A desobediência civil**. Tradução de: KARAM, Sérgio. Porto Alegre: L&P Pocket, 2011.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Tradução de: MOLINA, Pedro M. Herrera. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.