

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

20



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Ética e Tributação*

Claudio Sacchetto

Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de Turim (Itália).

Resumo

O presente artigo examina a relação entre ética e tributação, desde a Antigüidade até os tempos modernos, relação esta da qual se ocuparam diversos expoentes das culturas religiosa e laica. Essa dialética desloca-se entre as obrigações fundamentais de que todos devem pagar tributos às instituições públicas e de que estas instituições, de sua parte, devem desenvolver um sistema tributário justo. Novos delineamentos e abordagens têm surgido, em adição à da moral subjetiva do contribuinte, particularmente em relação à chamada “moral objetiva”. Abre-se caminho, assim, para códigos de ética voltados a membros do Fisco, bem como para estudos sobre deontologia profissional para juízes. De modo correspondente, uma ética específica para consultores tributários está tomando forma, notadamente no que diz respeito aos aspectos internacionais do planejamento tributário. As reflexões que o autor menciona acerca da ética e da tributação, à parte de seu valor “transcendente”, podem ser melhor apreciadas sob a ótica do fenômeno da evasão tributária internacional. O autor conclui que qualquer solução unicamente focada no Direito nunca será suficiente, uma vez que a cultura da legalidade deve ser reconquistada. A ética torna-se um componente significativo, conferindo substância e efetividade às normas, compensando, assim, as deficiências do Direito.

Abstract

This paper examines the relationship between ethics and taxation, from ancient to modern times, which has absorbed many exponents of the religious and laic cultures. This dialectic moves between the fundamental obligations that everyone has to pay taxes to Public Institutions, which, in turn, have to develop a fair tax system. New approaches and outlines come out, in addition to that of the subjective moral of the taxpayer, particularly the so called “objective moral”. A road is then open for ethic codes for tax officers and for tax inspectors, as well as for studies on professional deontology for judges. Correspondently, a specific ethics for tax consultants is taking shape, considering the fundamental role played by those consultants, markedly in the international aspects of tax planning. The reflections mentioned by the author on ethics and taxation, apart from their objective “transcendent” value, can be more appreciated in the light of the phenomenon of international tax evasion. The author concludes that any solution only focused on law will never be sufficient, since a culture of legality has to be regained. Ethics becomes a significant component, giving

* “Etica e Fiscalità”, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* n° 1, vol. III, 2006, pp. 3 e ss., traduzido por Flávio Rubinstein.

substance and effectiveness to the rules, thus compensating for the deficiencies of law.

Freqüentemente, o estudo do Direito Tributário doméstico e internacional oferece uma boa oportunidade para refletir sobre as inter-relações entre este tema e outras áreas do conhecimento.

Em geral, a comparação é feita com outros ramos do Direito, como o Internacional, o Civil e o Penal. Contudo, já há considerável tempo o Direito Tributário também tem sido confrontado e mensurado com disciplinas não jurídicas, como a ética, de modo semelhante ao que pode ser verificado em alguns outros setores, como a economia.

A ética e a moral não são, em estrito rigor técnico, sinônimos: a moral encontra seu fundamento no comportamento social, enquanto a ética, de outra parte, revela-se como uma reflexão deste comportamento. Não obstante, para os fins do presente estudo, ambos os termos serão tomados como coincidentes. Diverso, outrossim, é o moralismo, fenômeno que não interessa a esta análise.

O tema da relação entre ética e Fisco, assim como o vínculo entre tributação e religião, é um dos mais destacados, encontrando suas origens na Antigüidade, quando se formaram a vida em comum e a *civitas*. Nasce, então, como somente poderia suceder, quando se cobra a existência de alguma forma de vida em comum necessária; nas palavras de Aristóteles, quando resulta claro que o indivíduo é um *zoon politicon*, um animal social e político.

A relação entre ética e Fisco passa a tomar forma com o conhecimento e a reflexão sobre a referida convivência comum, no momento em que a política faz-se autônoma da religião, já que nas primeiras sociedades primitivas ambas as dimensões culminavam coincidindo, considerando então a atividade arrecadadora como sacra e reservada aos sacerdotes.

Nessa dialética entre ética e Fisco, a Igreja Católica sempre demonstrou uma atenta sensibilidade, reivindicando historicamente um rol primário no ensino da moral. Esta talvez seja a razão pela qual freqüentemente religião e moral sejam percebidas como sinônimos.

Precisamente, as antigas origens dessa relação podem explicar a abundante literatura que se acumulou sobre o tema.

Na evolução dessa relação, um momento convencionalmente significativo está representado pela regra disposta por Jesus, “Dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus” (M-22,21), que aparece utilizada não somente para fundamentar a relação entre religião e Estado como também o modelo de comportamento que deve guiar o indivíduo em sua dupla identidade de cidadão e crente nos valores transcendentais. Ademais, este aforismo posteriormente assumiu um ponto de referência específico em matéria fiscal, como fundamento do dever de pagar o tributo também por uma razão moral.

Páginas ainda hoje atuais, pela substância do juízo que contêm, foram escritas de São Paulo (“o pagamento dos tributos é uma obrigação de consciência”) a Santo Agostinho, que condena formalmente a evasão ainda quando realizada com a finalidade de fazer doações à Igreja, e contemporaneamente legitimou a resistência ao pagamento de tributos injustos (considerando como tais aqueles que comportam um gravame “insuportável”); e desde São Tomás de Aquino, que na *Summa*

Teologica oferece uma das primeiras definições modernas de tributo e, sobretudo, sublinha o aspecto ético da arrecadação, que aparece como uma prerrogativa da soberania, mas destinada a realizar o bem comum. Um caminho lógico, que havia sido evidenciado precedentemente por Aristóteles em sua *Ética Nicomaquea*. Nos últimos tempos, bastar citar Martini¹, G. Salvini² e o Catecismo Social da Igreja, no qual uma posição relevante é ocupada precisamente pela moral na temática do Fisco.

Assim, já de longa data aparece constante, em todas as teorizações, que a dialética entre ética e Fisco move-se entre dois deveres fundamentais: (i) todos devem pagar os tributos às instituições públicas; e (ii) o dever destas últimas é a instauração de um sistema fiscal justo.

Sobre essa dialética relativa à busca do imposto justo, também se ocupou a cultura laica, como, por exemplo, Berliri (*La Giusta Imposta*), Einaudi, Griziotti, Uckmar³ e Steichen⁴.

Uma contribuição fundamental foi aquela dada por K. Tipke, grande estudioso do Direito Tributário alemão e recentemente falecido, na qual cabe destacar que a moral reveste os três grandes sujeitos do Direito Tributário, mas com a ulterior precisão de que a moral - além da realidade em que opera e dos sujeitos interessados - é uma⁵.

K. Tipke esboça, ademais, uma definição. A ética, em termos gerais, pode ser definida como a ciência da conduta humana, entendida como doutrina do fim ao qual tende o comportamento e dos meios utilizados para alcançar tal fim, ou como a busca da motivação da conduta em si mesma (“a ética tributária é a teoria que estuda a moralidade do exercício do poder público - legislativo e administrativo - e do comportamento do contribuinte em matéria tributária”).

Ao lado da obra de K. Tipke, seria injusto ignorar as contribuições da doutrina espanhola, feitas por F. Sainz de Bujanda, que definiu a ética tributária como “uma disciplina filosófica de índole normativa, que estuda os critérios de valoração moral das regras jurídicas ou das condutas integradas à área da atividade financeira dos entes públicos”⁶, pelo já citado Herrera Molina, por Higuera Udias, que define a ética fiscal como aquela parte da filosofia dedicada “à consideração da eticidade e moralidade dos atos humanos relacionados com a fiscalidade”⁷, e da doutrina norte-americana, na qual podemos mencionar Robert W. McGee (*Is Tax Evasion Unethical?*).

No Brasil, o princípio da moralidade na Administração aparece positivado pela Constituição Federal, em seu art. 37, com base no qual se formou uma dou-

¹ Cf. *Solidarietà e Fisco. Sulla Questione Fiscale. Giustizia e Pace*, Milano, 2000, p. 51.

² Cf. “Sistema Fiscale ed Etica”, *La Civiltà Cattolica* I, 2006, pp. 561-571; e “Il Fondamento Etico del Dovere di concorrere alle Spese Pubbliche”, *Atti Convegno Etica e Fisco*, Torino, 27 Gennaio, 2006, no prelo.

³ Cf. *La Cultura del Impuesto*, n. 3, 2005.

⁴ Cf. “La Justice Fiscale entre la Justice Commutative et la Justice Distributive”, *Archives de Philosophie du Droit*, tome 46, Paris, Dalloz, 2002, pp. 243 e ss.

⁵ Cf. *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Köln, 1997. Esta obra foi perfeitamente traduzida para o espanhol por Herrera Molina, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Madrid, Marcial Pons, 2002.

⁶ Cf. *Sistema de Derecho Financiero*, I, vol. 1, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 236.

⁷ Cf. *Ética Fiscal*, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 1982, p. 45.

trina muito atenta a esta problemática, como Marco Aurélio Greco⁸ e Ricardo Lobo Torres⁹.

Não obstante essa notável e eminente doutrina, remanescem problemas diversos e complexos, uma vez que a moral vive e encontra sua dimensão na realidade e nos comportamentos diários, e segue a fiscalidade à medida que esta se desenvolve.

Nascem novas posições e pontos de vista que vão além da moral subjetiva do contribuinte, de modo que se passa a falar da moral da Administração Pública ou do sistema fiscal em geral, denominando-se esta última como “moral objetiva”.

Abre-se caminho, desse modo, a códigos éticos de funcionários e fiscais da Administração tributária, bem como a estudos sobre deontologia profissional dirigidos aos juízes¹⁰.

Respectivamente, está se delineando uma ética específica para os consultores tributários, como uma aresta diversa da deontologia profissional, em razão do papel fundamental que possuem os consultores na aplicação das normas tributárias, tendo em conta a complexidade destas normas, a indefectível presença de tais consultores quando se trata de aconselhamento sobre aspectos internacionais de planejamento tributário e a sua cumplicidade nos casos de ilícitos tributários internacionais.

Atualmente, o debate está focado na delicada questão da legitimidade da objeção ou negativa fiscal, como no caso em que a violação do dever de pagar tributos converte-se em um instrumento indireto para manifestar o dissenso pessoal frente a decisões legislativas como, por exemplo, a guerra.

Todo esse patrimônio de estudos sobre ética e fiscalidade afetou diretamente a tributação, tendo encontrado atuação positiva em algumas Constituições nacionais, como a italiana, a espanhola, a francesa e a alemã (ainda que em via interpretativa), que fundamentam a tributação em um dever de solidariedade política, econômica e social (art. 2º da Constituição italiana), o qual é hoje um conceito jurídico, mas que antes já se encontrava presente na esfera pré-jurídica como um conceito moral, pois parte do pressuposto antropológico que o indivíduo vive sempre em comunidade, e não sozinho¹¹. O princípio da solidariedade traduz também um valor religioso que foi e é aceito pela Igreja como base da tributação (veja-se o Catecismo Social da Igreja, no qual o Papa Wojtila, no título “Fisco”, disse: “Pagar tributos é uma obrigação de solidariedade”).

⁸ Cf. “Notas sobre o Princípio da Moralidade - uma Abordagem Apoiada no Elemento Alteridade”, disponível em [http://www.esaf.fazenda.gov.br/Dired/Federalismo-fiscal/curso-rfi_arquivos/material-leitura/tema07/Greco_Etica.swf].

⁹ Cf. Ricardo Lobo Torres, “Ética e Justiça Tributária”, *Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (orgs.), São Paulo, Dialética, 1999; e o ensaio *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, Ives Gandra da Silva Martins (org.), 2ª ed., São Paulo, RT, 1998, que trata da delicada questão da compatibilidade entre moral tributária, planejamento tributário legítimo e evasão fiscal.

¹⁰ A respeito desse tema, confirmam-se alguns casos exemplificados por *Gersham, Goldstein, and James Halpern*, “Ethical Consideration in Tax Practice”, *First Annual Gerald L. Wallace - Charles S. Lyon National Tax Workshop February 19-21 2001*, NYU School of Law.

¹¹ Cf. C. Sacchetto, “Il Dovero Costituzionale di concorrere alla Spesa Pubblica”, *Atti Convegno Etica e Fisco*, Torino, 27 Gennaio, 2006, no prelo.

Se cada Constituição deve inserir no centro de sua tutela e valorização o indivíduo com seus direitos fundamentais, então não pode omitir seus deveres fundamentais de colaboração para a obtenção do bem comum¹². A incidência de tributos não se esgota como mera oferta de disponibilidade de receitas para o ente público, mas abarca a função de permitir alcançar os interesses coletivos, aspecto no qual a propriedade privada assume papel instrumental e graduado, ainda que, de outra parte, constitua também o limite implícito à necessidade de que a tributação não se transforme em expropriação.

Assim, o tributo como liame social evidencia as responsabilidades que lhe são inerentes, não tanto como limite à liberdade individual, mas como uma condição necessária para alcançá-la, tornando clara a afirmação dos estudiosos norte-americanos Stephen Holmes e Cass. R. Sunstein, que sustentam: “Without private economy and private rights taxation does not exist but it is true also the contrary: ‘taxes are the condition for the existence of property’ or better ‘without taxes, property does not exist’.”¹³ Estamos longe da filosofia de Nozick, para quem “nenhuma redistribuição de riqueza seria admissível por parte do Estado, inclusive - resalte-se - com o consentimento unânime dos cidadãos, porquanto esta interferiria na dinâmica do mercado e, assim, em substância, no princípio da liberdade”.

As reflexões sobre ética e Fisco acima expressadas, à parte de seu objetivo valor “transcendente”, talvez possam ser melhor apreciadas sob a ótica do fenômeno da evasão fiscal internacional.

Esse fenômeno alcançou dimensões astronômicas, encontrando-se presente - ainda que em diversas medidas - em todos os Estados (na Itália, calcula-se que a taxa de evasão aproxime-se de um terço do PIB, sendo o componente de evasão *cross border* aquele percentualmente mais elevado).

A legislação italiana de repatriação e regularização de bens e recursos situados no exterior e não declarados às autoridades fiscais (*scudo fiscale*) levou à emergência de cerca de 61 bilhões de euros. Quanto ainda permanece oculto?

Por definição, os dados não são perfeitos quando se fala de evasão, mas se calcula que a cada ano o fluxo de dinheiro subtraído dos Erários seja da ordem de 50 bilhões de dólares, sob diversas modalidades, como evasão, elusão, trabalho informal, lavagem de dinheiro etc.

Em janeiro de 2006 calculou-se que somente nas “caixas fortes” das Ilhas Guernsey, um dos mais antigos paraísos fiscais, encontravam-se depositados mais de 100 bilhões de euros no ano de 2005 (116 bilhões, para ser mais exato). Na Suíça os bancos administram cerca de quatro trilhões de francos suíços, um terço da riqueza mundial.

Esses são fatos conhecidos por todos nós, a ponto de poderem ser quantificados, mas sobre os quais parece não poder incidir a soberania dos Estados credores, a não ser em mínima parte, também porque estes mesmos Estados, mediante medidas internas - como anistias e incentivos à regularização de bens e recursos situados no exterior e não declarados às autoridades fiscais - são co-autores de tais ilícitos, dando impulso ao fenômeno.

¹² Para uma análise da noção de “bem humano” no seu mais elevado sentido de igualdade e justiça aqui adotado, cf. J. Rawls, *A Theory of Justice*, Cambridge, Harvard University, 1972.

¹³ Cf. *Il Costi dei Diritti: perchè la Libertà dipende dalle Tasse*, Bologna, Il Mulino, 2000.

São dois os principais efeitos provocados pela situação supradescrita:

- i) sob uma perspectiva macroeconômica, violam-se as regras de uma economia internacional que se pretende, em princípio, fundada na neutralidade fiscal, na livre concorrência etc. Uma redistribuição da riqueza entre os fatores de produção foge de qualquer critério racional e de equidade. Fluxos de capital circulam na economia internacional de maneira ilícita, freqüentemente associados a fins criminais não tributários, fluxos estes que, quando se consideram as finanças internacionais como um todo, constituem um sistema econômico em si mesmo, separado do sistema legal (existente apenas de modo abstrato). Parafraseando Lionel Robbins, pode-se falar em um sistema de verdadeira “anarquia fiscal internacional”, não obstante os numerosos congressos em que todos, a diverso título, rasgam as vestiduras a favor da legalidade; e
- ii) já sob o ponto de vista microeconômico, no nível singular dos indivíduos, quebra-se a relação de lealdade e solidariedade entre Estado e contribuinte e, ainda mais, a relação de pertinência política entre o cidadão e a comunidade, porquanto gera desconfiança no Estado como garantidor da legalidade.

Esses efeitos foram lucidamente percebidos pelo Cardeal Martini, quando ele observou que “a evasão deve ser condenada porque reflete o fato de que fortalece a tentação da ética individualista e não a conscientização do sistema fiscal como bem público”. No Catecismo Social da Igreja, “a evasão fiscal, quando alcança certas proporções, é um pecado mortal”, configurando “um roubo à comunidade, e não ao Estado”.

Não é mera casualidade que o índice de confiança dos contribuintes atingiu o menor nível na história da Itália, reduzindo-se a 23,82%.

Os contribuintes honestos passam a se perguntar se continua a ser possível competir nos sistemas econômicos, em condições de efetiva paridade ou dentro de um contexto legal, e chegar a obter lucros, sem a necessidade de praticar a evasão fiscal. É precisamente por isto que, antes da promoção de incentivos fiscais para atrair os capitais estrangeiros, seria mais vantajoso que os Estados oferecessem aos investidores internacionais a expectativa fundada de que há um verdadeiro *fair tax playfield*. A própria Corte Européia de Justiça pode até reafirmar em todas as ocasiões o respeito à livre concorrência e às liberdades fundamentais, mas a sensação é a de que tal reclamo parece ter mão única.

As observações que sugerem uma análise da relação entre ética e Fisco revelam que no Estado de organização atual da comunidade internacional, fundada em Estados independentes e soberanos, a pretensão de confiar a efetividade da norma tributária à sua mera coercitividade (elemento, ademais, que tem sofrido desvalorização em sede dogmática aos fins da noção de tributo) aparece como uma tarefa irrealista no plano prático, precisamente porque a confrontação entre a liberdade dos fatores de produção - e dos poderes de deslocamento espacial das bases tributáveis - e a pretensão dos Estados de controlá-la é decididamente desigual.

O rei (o Estado) está desnudo. Remissões e anistias tributárias, à parte do desvalor ético e social, para aqueles que desejam ler mais adiante dos slogans ideológicos da política, são precisamente a demonstração evidente da renúncia do Es-

tado à capacidade de controlar a evasão com suas próprias estruturas administrativas¹⁴.

Em perspectiva, pareceria que o equilíbrio entre os Estados soberanos e as livres forças do mercado penderia para as últimas, especialmente para aquelas categorias econômicas que podem “volatilizar” suas bases tributáveis. Para os que auferem rendas não móveis, como as do trabalho dependente e as de propriedades imóveis, será inevitável intentar, em compensação, os caminhos da evasão ou elusão internas, alternativamente aos métodos legais fundados em reivindicações políticas de redução da tributação.

Os remédios? Os instrumentos legislativos e administrativos internos continuam a ser indispensáveis, mas não bastam. Para que sejam efetivamente aplicados, deve-se alcançar também neste âmbito um certo padrão de harmonização. Determinadas tolerâncias fiscais são, na realidade, formas de subvenções mascaradas. Em alguns Estados, as sanções penais tributárias são somente objeto de elegantes exercícios acadêmicos. Nos EUA, considerados detentores de um dos Fiscos mais severos do mundo, durante o ano de 2005 cerca de 1.500 indivíduos foram condenados a penas de prisão por crimes tributários.

Confiar-se no instrumento da cooperação fiscal internacional é somente uma tentativa, que pode não funcionar se colocada à prova frente aos grandes números da evasão. Cooperação internacional sim, mas sob formas supranacionais e multilaterais. Isto nos leva a uma segunda reflexão, pois se as variáveis econômicas e sociais são hoje supranacionais, então se requerem instituições e *governances* supranacionais.

Ademais, na atualidade, resulta evidente que a economia necessita de um sistema de finanças públicas internacionais e instrumentos conexos, como a existência de uma tributação internacional a cargo de entes supranacionais com poderes autônomos de arrecadação.

É necessário repensar formas de arrecadação mais justas e coerentes com a nova ordem econômica internacional, refundando os critérios de conexão entre local de produção da riqueza e local de cumprimento do dever tributário, entre princípio da tributação pelo Estado da residência e princípio da tributação pelo Estado da fonte, entre neutralidade na importação de capitais e neutralidade na exportação de capitais.

Deve se começar a pensar em novas formas de arrecadação tributária, que prevejam a convergência dos detentores da riqueza a instituições internacionalmente mais amplas, prescindindo da nacionalidade.

De outra parte, se os Estados pretendem sobreviver, devem se aliar e delegar a tributação a entes que tenham a possibilidade efetiva de controlar fenômenos supranacionais, mas que sejam, ao mesmo tempo, condutores dos interesses destes mesmos Estados.

Tudo isso significa que qualquer tipo de solução deve passar pelo teste político, mesmo quando as perspectivas não parecem auspiciosas, porquanto certos

¹⁴ Para uma resenha histórica e comparada das legislações sobre as remissões tributárias e suas implicações de ética fiscal, cf. B. Torgler, *Tax Moral: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*, Tese de Láurea, Basilea, 2003.

dados, extraídos de um estudo realizado no ano de 2003 pelo *Transparency International Institute* em 47 países, indicam que o primado da corrupção pertence aos partidos políticos. No mesmo estudo, o Fisco não figura entre os piores órgãos, já que tanto a média europeia quanto a extra-europeia colocam-no como a instituição mais corrupta entre 7% e 14% dos casos; somente na Costa Rica o Fisco é indicado com a instituição mais corrupta.

A segunda consideração, mais pertinente ao tema deste artigo, é a de que qualquer solução confiada somente ao Direito não será suficiente.

É indispensável recuperar a cultura da legalidade. Não uma legalidade qualquer, mas aquela que nasce de uma aceitação moral, compartilhada pela maioria dos membros de uma comunidade em distintos níveis, com objetivos a serem alcançados e com obrigações que devem ser respeitadas.

Já Emmanuel Kant havia intuído lucidamente que “a experiência jurídica não pode ser separada da ética, porque a experiência jurídica ocupa-se de direitos, e a ética também de deveres”.

A moral revela-se componente substancial que outorga conteúdo e eficácia à norma. As deficiências da lei podem ser equilibradas pela ética. Esta parece ser a posição também sustentada em um recente livro de Thane Rosenbaum, intitulado *The Myth of Moral Justice: why our Legal System fails to do what's Right*¹⁵.

Ética e direito são duas dimensões que podem ser distinguidas conceitualmente, mas que no âmbito concreto não podem viver separadas¹⁶.

Terá razão o famoso neuropsicólogo Michael Gazzaniga, quando sustenta que a moral encontra-se geneticamente inscrita em nosso cérebro?¹⁷

¹⁵ Cf. Thane Rosenbaum, *The Myth of Moral Justice: why our Legal System Fails to do what's Right*, New York, Harper Collins, 2005.

¹⁶ Cf. J. Habermas, *Morale, Diritto, Politica*, Torino, Einaudi, 1992.

¹⁷ Cf. *The Ethical Brain*, Washington, Dana Press, NY, 2005.