XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANA PAULA BASSO

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2018 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejamquaisforemosmeiosempregadossemprévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof.
Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Ana Paula Basso; Maria de Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-605-5
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade Federal da Bahia - UFBA
Salvador – Bahia - Brasil
https://www.ufba.br/

XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 13 a 15 de junho de 2018, foi realizado o XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Salvador – BA em parceria com a Universidade Federal da Bahia (UFBA), com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país com a temática central Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural.

Neste contexto, os artigos apresentados no Grupo de Trabalho 16 - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento social, econômico e político brasileiro.

Neste Livro encontram-se publicados 14 artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Empresarial destacadamente com um viés representativo do Direito com a Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre o contencioso administrativo, o planejamento tributário, o princípio da capacidade contributiva e a vedação do tributo confiscatório, o direito à informação fiscal, a execução fiscal, a interpretação econômica das normas bem como considerações sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto sobre a Renda entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e administrativas bem como o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações da produção científica dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira atual, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Parabenizamos os autores pela exposição, debates e publicação de suas produções, que foram de alto nível.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação dos trabalhos apresentados neste Congresso, possibilitando um canal de interação entre os atores da comunidade jurídica.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Profa. Dra. Ana Paula Basso

Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro

Universidade de Marília – UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

É POSSÍVEL UM ESTADO VINGADOR NO DIREITO TRIBUTÁRIO?

IS AN AVENGING STATE IN TAX LAW POSSIBLE?

Tiago Musser Dos Santos Braga [1]

Resumo

A relação jurídica no campo do Direito Tributário entre o Estado e os contribuintes nem sempre é parcimoniosa. Este artigo penetra, profundamente, nesta relação pois, na prática, há muitos interesses envolvidos que acabam por obscurecer sentimentos humanos como resignação, ressentimento e Vingança. Almeja-se levantar questões a respeito da possibilidade destes desejos humanos estarem inseridos no espectro do Poder Tributário estatal na atuação do jogo tributário. Há brecha para o Estado, no uso de seu Poder Tributante por meio de seus agentes públicos, ser impulsionado por desejos claramente humanos? O artigo foca em responder esta e outras questões a ela relacionadas.

Palavras-chave: Estado, Contribuinte, Poder tributário, Justiça, Vingança

Abstract/Resumen/Résumé

The legal relationship in the field of Tax Law between the State and taxpayers is not always parsimonious. This article penetrates deeply into this relationship because there are many interests involved that end up obscuring human feelings such as resignation, resentment and revenge. It is hoped to raise questions about the possibility of these human desires being inserted in the spectrum of the State Tax Power. Is there a loophole for the State, in the use of its Tributary Power through its public agents, to be driven by clearly human desires? The article focuses on answering this and other issues.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: State, Taxpayer, Power of tax, Justice, Revenge

[1] Doutorando em Direito pela PUC-SP. Mestre em Direito pela UNIRIO. Graduado em Direito pela UNIRIO e em Ciências Econômicas pela UFRJ.

Introdução

É justo respeitar Leis consideradas injustas? Uma breve pergunta que esconde uma discussão histórica a respeito da relação do Direito com a Justiça. Acrescento a esta pergunta uma outra: O que diz a Ética quando a prática da Lei é manipulada de maneira a ajustar interesses obscuros? O fundamento destas perguntas encontra-se na premissa histórica de que todas as leis devem ser cumpridas, independentemente, de considerações éticas ou morais. Há campos do Direito mais suscetíveis a este tipo de indagação, como o Direito Penal e o Civil. Não menos relevante e pouco discutida é se estas aclamações podem ser trazidas para o Direito Público, especificamente, o Direito Tributário.

Este presente trabalho almeja indicar fontes na prática do Direito Tributário que podem ser alvo de questionamentos éticos e morais. É possível que os agentes públicos, enquanto representantes do Estado, atuem de maneira subjetiva e obscurecida utilizando o Poder de Tributar dado pela Constituição Federal aos entes políticos? O Direito Tributário, por ser público tem sua tônica pública muito enraizada não havendo espaço para menções às considerações subjetivas de origem privada. Porém, nada impede que exista algo escondido nas relações tributárias que não apenas o interesse público.

Clamores por uma carga tributária justa vem tomando conta do cenário econômico tão conflituoso entre os entes políticos e seus agentes públicos e os atores econômicos. Lembro que a tributação é um fenômeno que vai além do Direito, espraiando-se por diversos campos da Academia. Dessa forma, este estudo advoga no sentido de que as relações tributárias devem, também, ser cuidadas sob um viés prático, ou seja, de como as relações tributárias são postas em prática. Há, possivelmente, muito sentimento de Justiça e Vingança nestas relações, o que faz com que toda imparcialidade do Estado e de seus agentes deva ser analisada pelas luzes da clarividência.

Pois bem. O tema Justiça, por si só, já inspira inúmeras divagações por sua complexidade e dificuldade de consenso. Quando este assunto se alia ao de Vingança, a tônica é de alta relevância e de profunda reflexão. Em ambos os casos, lembro que estão conectados à natureza humana. É a partir de uma vertente subjetivista (do "eu") do Poder Tributário que serão investigadas. Ser justo é o que o Direito almeja e nem sempre parece ser. Além disso, o Direito existe para apaziguar os instintos dos homens, inclusive o de vingança. O Direito deveria inclinar-se para a natureza humana. O sentimento de Vingança é inerente aos humanos, algo muito bem retratado nas chamadas "tragédias gregas". Vingar-se é recompensar um

sentimento nascido de uma ofensa moral ou física que um indivíduo nos fez. Portanto, Justiça e Vingança estão reunidas e suas essências, por vezes, entrelaçam-se. A Justiça é uma matéria da emoção e o desejo de vingança está entre suas preocupações.

Vingança é algo de dentro, pois começa a ser articulada por dentro. Não se pode mensurar nem a calcular em equações matemáticas. Ela é específica de cada pessoa. Se roubarem meu carro, posso sentir uma fúria intensa que me faça buscar os ladrões a qualquer custo para o recuperar. Meu amigo, por outro lado, poderá ficar resignado e tentar apenas o ressarcimento com o seguro do carro. O sentimento de Vingança é uma reação do que está errado, do que nos foi injuriado. Acredito que vai além de ódio ou ressentimento. O nome indica algo maior, pois seu substrato é de um sentimento grandioso e pensado. Ela não pode ser relegada ao plano apenas de instinto primitivo e sem qualquer racionalidade. Há razão nesta emoção.

A Justiça é um sentimento está penetrado na essência do ser humano. Da mesma forma que a vingança, a Justiça pode ter diversas óticas dependendo de quem vê um determinado objeto. Sobre uma questão de ressarcimento, posso imaginar que um valor em dinheiro seja necessário para recompensar por algum problema que tenha causado a outrem. Contudo, esse valor pode ser demasiado grande ou pequeno para outra pessoa que analisa a mesma situação. A Justiça vem sendo debatido entre os filósofos desde a Grécia Antiga. Sua relação com o Direito é antiga e sempre polêmica. As Leis devem equilibrar as relações humanas, frear seus instintos e trazer justiça. Dada sua subjetividade, Justiça é matéria da emoção e o desejo de vingança está entre suas preocupações.

Terminando essas breves palavras, trago algumas considerações. Primeiramente, não se pode dar à Vingança um papel secundário no sentimento de Justiça. Ela faz parte do sentimento de Justiça com uma roupagem diferente. Vingança não é sentimento primitivo, está presente até os dias de hoje. Está umbilicalmente ligado ao ser humano e à cultura de uma determinada sociedade. Por fim, o Direito não deve dar papel secundário ao estudo da Justiça e Vingança, pois um de seus objetivos é apaziguar as já complexas relações humanas. Por isso, o debruçar sobre a natureza humana é condição crucial para o Direito, principalmente, no campo penal e civil que a todo instante os sentimentos de justiça e vingança se entrelaçam. Neste trabalho, esta relação de Justiça e Vingança é trazida para o Direito Tributário, sobretudo na substância do Poder Tributário dado aos entes políticos pela Constituição Federal.

Na seção 01, a seguir, será feita uma breve análise de como pode existir um estudo ético e moral no Direito Tributário perquirindo a respeito desse apego irrestrito aos ditames legais e a uma atividade vinculada a Lei que, por vezes, pode mascarar sentimentos de ressentimento, emoção, vingança, conluio, etc; na seção 02, o Poder de Tributar terá uma análise apurada contando com a opinião de alguns doutrinadores pátrios. A análise versará não somente com o uso da Constituição e das Leis infralegais, mas ressaltando a sua essência que pode conter sentimentos subjetivos articulados; e, finalmente, na seção 03, será feita uma proposta de discussão sobre a possibilidade de a Vingança penetrar na relação tributária entre o Estado e o contribuinte. A postura de um Estado Vingador é factível? É possível? Em caso positivo, como deve ser discutida. Os conceitos de Ética e Moral serão trazidos e colocados como balizadores da postura estatal enquanto ente público e parte da relação tributária. Por fim, haverá uma conclusão que resumirá o que foi estudado e fará observações que poderão servir para outros debates futuros sobre o tema.

1 – Ética e Moral no Direito Tributário

Esta seção trata da Ética aplicada às relações jurídicas albergadas pelo Direito Tributário pátrio. Não se busca fazer qualquer análise comparativa com ordenamentos jurídicos alienígenas. Tento colocar em pauta a importância da Ética enquanto disciplina com conceitos fortes empregados em temas tributários. Busco com esta seção demonstrar a necessidade de permear o debate acadêmico com questões éticas envolvidas na relação do Estado como sujeito ativo da relação jurídica tributária e os contribuintes.

Embora este trabalho traga um referencial teórico a respeito da Ética, ele foca na *práxis* da relação tributária, de um lado com o Estado representado por seus agentes públicos (Auditores Fiscais, por exemplo) e os legisladores, e de outro os Contribuintes e cidadãos que sofrem direta ou indiretamente os efeitos de tal relação. Esta relação tem características de Direito Público que dão ao Estado, fundamentado no interesse público, prerrogativas relevantes no trato com os contribuintes. Além disso, há uma retórica reverberada nos tempos de que o Direito Tributário deve ser tratado com rigidez aos ditames legais, dando, por exemplo, margem nula de ação discricionária para seus agentes.

O Brasil ainda possui com viés forte um apego irrestrito ao que é disposto na legislação, sobretudo, no campo tributário. Este estudo não advoga que o cumprimento das Leis tributárias seja afastado, porém visto com considerações principiológicas éticas e morais que possam favorecer a resolução de eventuais contendas quando o texto da Lei não consiga achar

uma solução mais justa. Torres (2013) indica que no Brasil a questão da relação Ética e Direito praticamente não tem despertado o interesse da Doutrina, ainda adormecida pela espessa crosta do positivismo normativista e legalista. E na dita relação conceitos como Justiça e Vingança estão presentes sob a análise da Ética. O clamor por Justiça está presente em diversos setores da sociedade. Todavia, a Vingança é um sentimento que, muitas vezes, pode estar inserido nesta análise ética da Justiça. Ela não seria meramente o outro lado da moeda, mas algo que está dentro da própria moeda da justiça. Os Direito Penal e Civil, provavelmente, sejam os que mais se atenham às questões acerca da Vingança, sobretudo o primeiro. Contudo, esta relação será trazida, neste trabalho, para o Direito Tributário.

Pois bem. A busca da Justiça parece uma estratégia deveras ingrata com quem se dedica. O ato de ser justo é complexo e possui uma abstração que pode levar a caminhos diversos para quem o persegue. A Justiça pode ser analisada sobre o prisma global como uma justiça para toda humanidade, ou em valores intrínsecos que devem ser perseguidos nas relações interpessoais e, diversas vezes, nem sempre alcançados, podendo causar frustração. Há séculos, desde os primórdios da humanidade, tais valores inerentes a esta palavra tão difícil de definir são discutidos pela Filosofia. Existem muitos relatos na arte dos povos da chamada Antiguidade Clássica de contestação da Justiça e seus meandros.

Platão em seu diálogo sobre as Leis[1] afirma que as leis são justas porquanto produzem o bem-estar daqueles que as utilizam proporcionando todas as coisas que são boas. Ele divide tais bens em bens divinos e humanos. A justiça seria o bem divino resultado da união da sabedoria, moderação da alma e a coragem, ou seja, todos bens divinos. Aos que respeitam as leis, ele (o legislador) deverá proporcionar honras conforme as leis, mas aos que as desrespeitam deverá impor penalidades devidamente estabelecidas.

Ainda na antiguidade, Neves (2015) sugere que os grandes valores que permeiam o ordenamento jurídico foram inventados na Grécia clássica, assim, conhecer tais origens nos permite não apenas compreender melhor o Direito hoje, mas prever seu caminho e destino. No Direito Contemporâneo, busca-se, com especial atenção, alcançar a Justiça. Esse mesmo propósito é tema comum em muitas das peças gregas clássicas. Antígona, por exemplo, gravita em torno deste fim. O tema central das peças em Ésquilo e Sófocles é político e jurídico. Em Eurípedes, cuida-se também, de forma relevante, dos sentimentos humanos, invadindo o

[1] Platão. As Leis – tradução Maria Helena da Rocha Pereira 14º edição. Fundação Calouste Gulbenkian: Lisboa, 1972

psicológico. Em todo, encontra-se um enredo comum: o herói transgride as regras aceitas pela sociedade, ou estipuladas pelos deuses, e deve sofrer as consequências de seus atos. Comumente, valores são colocados em disputa. Aborda-se o conceito de Justiça, a relação entre o cidadão e a comunidade, os julgamentos da conduta, os limites do Poder, o dever de obedecer. Os deuses do olimpo puniam quem quer que agisse de forma soberba. Cada herói deveria conter-se na sua *metron*, ou seja, "na medida de cada um". Além disso, o mesmo autor cita o julgamento de Sócrates que teve grande lição para humanidade, como se vê indicado a seguir

> Sócrates não morreu em vão. Ele protegeu o legado das obras dos grandes dramaturgos, seus contemporâneos. Manifestou-se com honestidade até o fim e enfrentou a morte para defender seus ideais. No que pode parecer um paradoxo, aceitou a condenação que lhe parecia injusta, porque compreendeu que a civilidade passava por respeitar as leis estabelecidas democraticamente. Com isso, legou uma grande lição para a posteridade. (**NEVES, p.262, 2015**)

Os sentimentos de Justiça e Vingança estão bem presentes nas tragédias gregas[2]. Muitas delas, tratam da natureza humana e toda sua complexidade. Neste âmbito, as duas semânticas podem se entrelaçar e atitudes de Justiça podem mascarar vinganças bem conduzidas, como já realçado neste estudo. Solomon (1999) faz ponderações a respeito de tais conceitos que serão úteis para promover essa ponte com o Direito Tributário no âmbito do Poder de Tributar.

O autor parte do pressuposto básico que a Vingança deve ser relevante nas considerações de Justiça e do Direito[3]. Essa relevância está embasada no fato de que ele ressalta que o antagonismo entre razão e emoção deve ser esquecido. Há razão na vingança, diz o autor. Argumenta que a Vingança possui um núcleo de racionalidade[4]. Para ele, a satisfação da vingança é mais complexa do que o que vem sendo assumido na Academia.

Solomon (1999) indica que o Direito é uma instituição humana e cultural. Ela expressa uma emoção coletiva como medo, respeito e indignação. O Direito serve para suprir as expectativas humanas, satisfazendo suas emoções. A Vingança, em outra perspectiva, está adaptada a todas culturas, costumes, ambientes e Direitos. Ela sempre foi tratada como perigosa

---

[2] SÓFOCLES. **Édipo Rei** – tradução Trajano Vieira. São Paulo: Perspectiva, 2015
_____. **Édipo em colono** – tradução Trajano Vieira. São Paulo: Perspectiva, 2015
_____. **Antígona** – tradução Trajano Vieira. São Paulo: Perspectiva, 2015

[3] (…) Legal studies that draw a sharp line between the law and the rich cultural emotional life of a community cut the philosophical-jurisprudential phenomenon of punishment too thin, devoid of the mess and fuss that in fact make up the human circus. what i seek is a more robust conception of legal punishment in which justice is not an abstract scheme but begins with our rich and complex nitty-gritty reactions to injustice, supplemented, elevated, articulated, and institutionalized by the law and philosophy. (SOLOMON, 1999, p.126)

[4] But the argument I would like to put forward is that vengeance is not wholly irrational, does indeed contain a "kernel of rationality", and rightly demands satisfaction. (SOLOMON, 1999, p.127)

para o meio social, tipicamente violenta, altamente irrazoável, e seria oposta ao conceito de Direito e suas Leis. O autor, por outro lado, indica que violência não necessariamente precise ser violenta, irrazoável e, também, oposta ao Direito e suas leis. Ele ainda indica que alguns podem defender a tese que a legalidade sancionada como punição não é mal, mas justo. Em outra face, outros que possuem algum tipo de ressentimento do poder governamental podem defender a tese de que a punição legalmente sancionada é, de fato, radicalmente diferente da vingança pessoal. Para eles, muito pior. Isto corre porque ela é premeditada e intolerantemente cirúrgica como a vingança pessoal não é. O autor advoga pela racionalidade da Vingança. Muitos afirmam que vingança é apenas um sentimento e não haveria nada de racional em seu bojo. Todavia, ele vê racionalidade na arquitetura da vingança, ou seja, há consciência racional plena na articulação do alvo e dos caminhos percorridos para a concretização.

Dessa forma, o terreno está sendo preparado para indicar que a Vingança pode estar mascarada em atitudes, aparentemente, justas, tanto sob a ótica individual quanto pelas instituições. Assim, não se pode construir um senso sobre a impossibilidade de haver vingança entremeada em posturas que reverberam por Justiça. Isto faz insurgir a ideia que, dependendo das intenções obscurecidas, há clara evidencia de que em ações governamentais haja processos psíquicos e totalmente racionais de vingança sobre um grupo específico de contribuintes no caso do Direito Tributário. O Estado age sob a tutela constitucional através do Poder de Tributar que lhe foi dado. Dessa forma, em confluência com o que foi dito por Robert Solomon, há racionalidade na vingança e ela, de fato, pode estar inserida em ações que busquem "Justiça". Na próxima seção, será analisado o Poder de Tributar, ou seja, o instrumento usado pelo Estado como prerrogativa nas relações tributárias e que pode obscurecer a Vingança.

2 – O Poder Tributário

A semântica da palavra "Poder" sugere algo grandioso, eminentemente, considerável. Pode ser físico, moral ou institucional. Dizem os antigos que o Poder muda as pessoas. Podemos dissertar infinitamente a respeito apenas da semântica da palavra que vinculada ao verbo "ter" pode gerar consequências imprevisíveis. Portanto, ter Poder e/ou ser poderoso são selos de alta estirpe em qualquer indivíduo, empresa, instituição privada ou pública. Em uma abordagem dialética, o Poder pode ser bom ou ruim dependendo do enfoque indicado. O Poder usado para ajudar crianças com deficiência visual pode ser idolatrado. Por outro lado, o Poder que promove guerras quase sempre insurge em repugnância e temor.

O Poder pode transmitir sentimentos de nobreza ou subserviência. Portanto, em um debate, o simples fato de uma das partes transmitir a sensação de ser poderosa acaba culminando

no interlocutor um súdito, um admirador ou, certas vezes, um medroso. O Poder faz ressurgir sentimentos outrora obscurecidos pela sua ausência. O Direito deve lidar com o Poder. O Direito deve estar permeável aos fatos para que saiba criar regras e traçar princípios para que qualquer Poder não se torne abominavelmente ilimitado passando a dominar os subordinados a ele gerando conflitos e consequências incalculáveis.

No Direito Tributário, o mais conhecido é o "Poder de Tributar". E, vem de longe. Ataliba (2013) rememora que antigamente o Estado obrigava os súditos ao pagamento de impostos. Hoje, exerce-se o poder através do Direito Constitucional e, obedece, em todas suas manifestações, ao estabelecido em Lei. A finalidade última almejada pela Lei, continua o autor, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao Poder do Estado, para os cofres públicos. Esta movimentação física de dinheiro não pode ser obtida senão por meio de comportamentos humanos. Estes comportamentos podem ser de agentes públicos, de terceiros ou dos próprios obrigados. Em geral o resultado final (abastecimento dos cofres públicos) se obtém pela combinação dos três. Daí, usa-se, segundo o eminente doutrinador, o Direito como forma de obrigar tais comportamentos. Em outras palavras, as normas tributárias promovem o fluxo do dinheiro para o Estado e ordenam comportamentos, dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar dinheiro dos particulares para os cofres públicos.

A Constituição Federal de 1988 relegou aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) este Poder[5]. Deu a eles a possibilidade de instituir tributos que servirão para a realização de suas políticas públicas e serão fontes para a manutenção de suas estruturas administrativas. Assim, instituir Tributos é um Poder imaginável e imensurável. É o poder de adentrar no mais íntimo dos cidadãos, ou seja, seu dinheiro, sua renda. Torres (2013) acrescenta ao debate mostrando que a relação jurídica tributária é complexa, pois abrange um conjunto de direitos e deveres do Fisco e do contribuinte. Nas primeiras décadas do século passado, época da fundação do Direito Tributário, prevaleceu a tese de que o vínculo entre o fisco e o contribuinte decorria de uma reação do Poder Tributário. O tributo se definia quase que exclusivamente em fundação da Lei: era a prestação que a mesma impunha em vista de certas hipóteses determinadas, sem que haja necessidade de qualquer outro título para dar nascimento à obrigação.

[5] BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível e http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em 22 de novembro de 2013.

Não quedemos restritos ao estudo da relação tributária nos termos presentes na Constituição Federal e nos ditames doutrinários clássicos. Obviamente, a Constituição alberga diretrizes a respeito do Direito Tributário evocando para os entes políticos tal Poder. Mas, o que será ele? Buscamos abrir a caixa preta do Poder Tributário pela ótica das ações do Estado. Seu substrato é permeado de forte ingerência pelos detentores do poder político. Se mal utilizado, este Poder pode sair do foco do compromisso do interesse público. A prática demonstra que a imparcialidade que deveria ser uma constante nem sempre acontece. Torres (2013) revela que a relação jurídica tributária, por outro lado, aparece totalmente vinculada pelos direitos fundamentais declarados na Constituição. Ela nasce, por força da Lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal. É rigidamente controlada pelas garantias dos direitos e pelo sistema de princípios da segurança jurídica. Todas essas características fazem com que se neutralize a superioridade do Estado, decorrente dos interesses gerais que representa, sem que, todavia, se prejudique a publicidade do vínculo jurídico. Advogo, complementando o ilustre doutrinador, que há mais aspectos a analisar dentro desse Poder. Não é pelo fato de possuir limitações presentes na Constituição que este Poder será, na prática, limitado. E este é fato relevante deste estudo.

A relação tributária já possui seus próprios desequilíbrios. O Estado representando o "interesse público" pende a balança em relação aos contribuintes. Este Poder é algo grandioso. Arrisco em denomina-lo "Poder dos poderes", o Poder estrutural de todos os outros do Estado. Credito a ele a grandiosidade da relação jurídica entre o Estado e os cidadãos. É o Poder de fato, visto na prática. Antes de qualquer atividade administrativa, é necessária a presença de recursos e só por meio deste Poder que os Entes Políticos conseguem o que desejam. Isto posto, reitero que este artigo busca abrir a caixa preta desse Poder. Olhar além dos textos legais e analisar os reflexos deste Poder na sociedade e buscar limitações que vão além das indicadas no corpo Constitucional e legal. Não basta, por conseguinte, defini-lo, apresentando suas principais características e limitações legais. É necessário ir além.

Costa (2015) alerta que este Poder Tributário é expressão do poder político, consequência do *jus imperium* do Estado. Como manifestação da soberania estatal, é originariamente ilimitado. Uma vez definida a organização do Estado, o poder tributário, até então ilimitado, passa a sujeitar-se a normas definidoras de seu exercício: nasce, assim, a competência tributária, que se traduz no poder tributário juridicamente delimitado. Acrescento que dentro da *práxis* desse Poder Tributário, sentimento de vingança, ressentimentos, postura pouco éticas podem ser encontradas.

A Relação Jurídica no Direito Tributário é definida pela Constituição e pelas Leis infralegais. Primeiramente, um ente político institui determinado tributo dada prerrogativa conferida pela Constituição Federal. A partir daí, diversas leis são criadas para que as obrigações principais e acessórias sejam acauteladas. Além disso, os Entes possuem a prerrogativa de utilizar de mecanismos como, por exemplo, benefícios fiscais para alavancar determinada atividade econômica. Há, ainda, os agentes públicos, Auditores Fiscais, que atuam como representantes do Estado na fiscalização dos tributos, das obrigações principais e acessórias, na lavratura de Autos de Infração, etc. Dessa forma, os reflexos da atuação do Estado no campo tributário vão além do cotidiano do pagamento apenas de tributos, não significando apenas mera transferência de recursos dos contribuintes para os cofres estatais.

Conclui-se que este Poder Tributário é o espectro de maior desigualdade entre o Estado, enquanto instituição, e os cidadãos. O Poder Tributário é constituído por deveres de alto estirpe. É o Poder que traz dinheiro para o Estado. É o Poder que nutre todos os outros. É o Poder-Pai. Por isso, sua prática deve ser bem estrutura para evitar os vieses de uma Justiça Fiscal às avessas ou de uma não remota "Vingança" em nome do "bem comum".

3 – O Estado Vingador no Direito Tributário

Nesta seção, serão discutidas possíveis estratégias de utilização do chamado Poder de Tributar e uma possível inserção da Vingança por parte dos entes políticos. Não é algo obscuro na Academia do Direito que a relação tributária entre o Estado e os contribuintes é composta de pouca diplomacia. No Brasil, historicamente, o que se percebe é um desconhecimento entre as partes e uma profunda falta de nobreza no tratar. A sensação é que o Estado não se dedicou em tornar a legislação tributária mais inteligível para os contribuintes e estes, passivos, estiveram no lado que reclama e conclama por menor carga tributária, muitas vezes, em um discurso de pouca densidade argumentativa. Para auxiliar neste debate, traremos os autores Klaus Tipke, Ricardo Lobo Torres e Renato Lopes Becho[6].

Ponto inicial para uma conversa de nível elevado é promover um choque de realidade ao demonstrar que o tema tributação está longe de ser eminentemente jurídico. No cotidiano acadêmico, sempre ressalto o valor sanguíneo no corpo jurídico. O Direito Tributário é o sangue no corpo em que os outros "ramos" do Direito participam. Grosso modo, sem dinheiro não haverá concretização de nenhum mandamento jurídico. Não serão construídas pontes, casas, os

[6] Para novas abordagens no Direito Tributário brasileiro, ver Escobar (2017) e Filippo (2016).

servidores públicos não serão pagos, dentre outros inúmeros exemplos. Em outras palavras, o Direito tributário tem papel vital para a existência da infraestrutura da sociedade[7].

Tributação é palavra polissêmica, que deve induz pensamentos globais para o mesmo objeto. Direito tributário não é apenas "tributo", ele envolve considerações mais abrangentes que apenas o ato, em si, de pagamento de valores aos cofres públicos. Becho (2009) diz que 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. Continua o autor afirmando que a atitude interna dos operadores do direito terá efeitos externos, ao atingir outro operador, outro partícipe da relação jurídico-tributária e, também, poderá estar em desacordo com a eticidade determinada normativamente, como na ausência de respeito ao princípio da moralidade administrativa na tributação.

Há um Poder que vai além do tributar. E, o Poder de Tributar vai além da relação jurídica. Ele detém possibilidades que estão muito além do campo jurídico, por isso, mais influente se torna. Esta influência torna-se deveras imensurável. O fato de poder se transformar em um monstro em mãos com vieses duvidosos é que torna necessária uma discussão aprofundada sobre o tema e seus possíveis limites jurídicos e fora do Direito. Os fins justificam os meios no Poder Tributário?

A relação tributária no Brasil peca por um distanciamento entre o Estado e o Contribuinte. A observação da prática é que, como já dito, o Estado comporta-se como um "touro indomável" na busca desenfreada por recursos e o contribuinte, amuado e passivo, revela-se apenas um contestador repetitivo da postura do Estado e da histórica carga tributária brasileira. Becho (2009) ainda infere que quer seja em termos normativos, quer seja em termos subjetivos extrajurídicos, há movimentos dogmáticos que pugnam pela elevação da importância da axiologia na tributação. Várias pessoas não veem mais o tributo como mera relação de poder entre o Estado e o cidadão-contribuinte. Há clamores significativos, medidas e decisões que são tomadas no terreno tributário que são movidas por conceitos éticos, não simplesmente formais ou positivos. É necessário que o intérprete identifique quais são as áreas tipicamente jurídicas

[7] Vale enfatizar que Walzer (2003) reitera que há coisas que escapam ao alcance ao Estado; surgem novos padrões – redes familiares, mercados negros, alianças burocráticas, organizações políticas e religiosas clandestinas. As autoridades do Estado podem, segundo o autor, de fato, tributar, alistar para o serviço militar, distribuir, regulamentar, nomear, recompensar, punir, mas não podem captar a totalidade dos bens nem substituir todos os outros agentes de distribuição. Por conseguinte, o autor indica limitações a estes poderes estatais.

daquelas que interessam primordialmente a outros campos das ciências humanas (Sociologia, Psicologia, Ética, etc).

Como afirmar que o Estado pode, através de seus agentes públicos (políticos, administrativos, etc), tornar-se vingador ao efetivar medidas que pugnem por uma postura sem ética? A Constituição Federal preconiza princípios explícitos e basilares que a Administração Pública deve observar. Um deles é a moralidade. Há, de fato, moralidade tributária na utilização do poder de tributar como algo intimidador contra o contribuinte? Ou quando as políticas de planejamento fiscal são feitas para beneficiar determinados grupos econômicos em detrimento de outros ou de grande parcela da população? O Estado pode não declarar guerra abertamente aos contribuintes, mas a relação tributária, por vezes, assume um caráter belicoso e danoso para um grupo de agentes econômicos e, possivelmente, para a sociedade como um todo. Como já bem demonstrado, o Poder de Tributar é o Poder Supremo de todos os poderes. A Constituição Federal é a fonte de todos os Poderes, inclusive, o de Tributar. Ela traz diversos princípios e regras que servem de norteadores para limitar este tipo de Poder. Contudo, não é apenas juridicamente que deve ser analisado, mas eticamente, moralmente e filosoficamente. O Estado, em suma, precisa ser ético no tratar com o contribuinte, estando ausente qualquer jogo político ou subterfúgio para favorecer determinados grupos econômicos[8].

Sobre a Ética, Becho (2009) crê que sua influência 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 estão suscetíveis às interferências morais. O autor coloca o homem no centro do Direito Tributário. Mas em qual dimensão o homem passa a ser o centro? A nova concepção aponta para o aspecto segundo o qual o direito cumpre uma finalidade social, um objetivo claro, posto por um sentido axiológico. Pode ser pelo valor liberdade, da Justiça, da Ética, finaliza o autor, na conformação do direito que põe o homem no altiplano do sistema jurídico. Esse teor ético no agir é que deve estar configurado nas relações tributárias tanto por parte do Estado quanto dos contribuintes[9]. A seguir, alguns

[8] Torres (2014) agrega que moralidade da administração tributária compreende a conduta dos agentes fiscais compatível com as normas éticas. Imoral será o comportamento que se afasta daqueles pressupostos. A questão de ser analisada segundo algumas atitudes tomadas pelo Fisco, como sejam: a pressão sobre o contribuinte, a resistência à recepção dos julgados, a inconstitucionalidade útil, a desigualdade nas respostas à consulta fiscal, a demora na restituição de tributos, a equidade na correção monetária.

[9] Abrão (2013) diz que é fundamental asseverar em alguns estados, a adoção do código de defesa do contribuinte ajudou, de maneira decisiva, para limitar os poderes da administração pública e, ao mesmo tempo, conferir transparência em relação à legalidade da imposição tributária.

pontos que devem ser considerados, sobretudo, por parte do Estado para evitar atitudes vingativas e manipuladoras por parte dos entes políticos.

O primeiro pressuposto a ser considerado na "*práxis"* tributária é a carga tributária (Legislação Tributária). Afinal, a carga tributária é o corpo de toda relação jurídica tributária. Toda atividade estatal deve estar eivada de transparência. Legislações complexas com difícil entendimento para o "homem médio" favorecem ações tendenciosamente imorais, injustas e, consequentemente, ilegais apoiando-se em especulações e no "jeitinho". Abrão (2013) acrescenta que a carga tributária extremamente excessiva sem o esperado retorno, intranquiliza o contribuinte e suas garantias vão sendo minadas, paulatinamente, na medida em que o Estado aumenta o déficit público e aplica tratamento não isonômico para a solução da cobrança da dívida ativa. Basicamente, continua o autor, o entrechoque de interesses recrudesce na medida em que a tributação aumenta e a capacidade do contribuinte, por uma série de motivos, contrasta com a meta de justiça fiscal.

O segundo ponto é a atuação do Estado e de seus agentes públicos. O Estado é o sujeito ativo da relação tributária, ou seja, ente responsável pela instituição dos tributos e sua fiscalização. A relação FiscoXContribuinte nem sempre é serena. Usando o item da carga tributária acima, caso seja complexa com dificuldades de entendimento, o Estado pode atingir seu clímax de perversidade. Na atuação de seus agentes, pode criar contendas, ameaças veladas, favorecimentos obscuros, perseguições políticas em relação a determinados grupos econômicos, etc. Por isso, deve haver Ética. E, no Direito Tributário, chama-se Ética Tributária. Tipke (2012) indica que a ética tributaria é, por conseguinte, a teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos – O Legislativo, o executivo e o Judiciário – assim como do agir moral-tributário do contribuinte[10].

> Ao positivismo do Direito Tributário ou nihilismo do Direito Tributário deve ser oposta uma ética fiscal do Estado e dos contribuintes; isto também por motivo de direitos fundamentais, que fixam de antemão um mínimo ético indisponível à sociedade pluralista. O direito tributário não pode prescindir da ética e da moral, mas até agora lamentavelmente precisou desabrochar sem os filósofos estabelecidos da moral. O empenho especialmente de economistas, principalmente cientistas das finanças, em torno do objeto "tributos justos" ou "tributos racionais" pode também explicar o abandono dessa matéria pelos filósofos e juristas. A objeção, de que Justiça não é nenhuma categoria econômica, que as ciências econômicas são ciências do ser, não do dever ser ou do que devia ser, por isso os economistas não são competentes para as questões de justiça, é meramente formal. O que importa decisivamente é a competência objetiva. Se filósofos e juristas se limitam predominantemente a reprovar

[10] O autor, em nota de rodapé, revela que, na doutrina, fala-se também de boa ou má mentalidade tributária, que qualifica também a boa mentalidade tributária de cultura tributária. O conceito virtude tributária e, entretanto, inusitado.

> aos economistas a transgressão de fronteiras, mas, eles mesmos nada ou pouco fazem, é isto de todo insuficiente. (**TIPKE, p.14, 2013**)

Para Abrão (2013), sem um novo desenho do estado federativo e da definição dos impostos arrecadados, catalisa-se um conflito substancial, verdadeiro braço de ferro, entre o contribuinte e o fisco. Superar essa barreira revela, antes de tudo, atender ao binômio da segurança e certeza, amplamente deixados em segundo plano pela administração tributária, imperando a necessidade de resguardar o contribuinte, na esfera de suas garantias efetivas. Postas essas premissas, assegurando a garantia, como direito de obter transparência e até mesmo resistência em razão da forma abusiva do fisco, consubstancia-se resiliência, forma de desobediência, a fim de que a sociedade civil não se torne, ao longo dos séculos, uma constante pagadora de impostos.

Continuando nesta questão ética e moral do Direito Tributário como um dos pontos que possibilita freios na atuação "vingativa" do Estado e de seus agentes, trago as lições do professor Ricardo Lobo Torres. Primeiramente, Torres (2014) lembra que no chamado "Liberalismo" não havia lugar para a aplicação ao indivíduo de sanções jurídicas em razão de descumprimento de deveres morais. As normas jurídicas teriam que ser objetivas e as obrigações se realizariam com a simples adequação à Lei, enquanto as regras morais postulavam a conduta intencionalmente virtuosa[11].

O autor termina lembrando que a chamada "virada kantiana" trouxe as seguintes novidades: 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 orçamentaria do justo tributário.

A partir desse momento, o tema deste trabalho pode ser discutido com mais liberdade na Academia. Os fatores indicados nesta seção que levam a uma conduta antiética por parte da Administração tributária devem ser discutidos amplamente e que soluções sejam buscadas a todo instante, sobretudo, em futuras reformas tributárias. Torres (2014) diz que ainda que, no Brasil, a moral preocupava-se sobretudo com a salvação, ou seja, que a conduta individual devia seguir os ensinamentos da religião, que abririam o caminho da vida eterna. A moral social de

[11] Ele ainda agrega a este pensamento que ninguém seria obrigado a pagar tributo a não ser que a regra jurídica objetiva elaborada pelo órgão de representação assim determinasse. Pouco importava, por outro lado, que o contribuinte estivesse, ou não, a intenção de pagar o imposto, desde que praticasse corretamente a ação determinada pela lei. Essa distinção básica entre direito e moral, no plano da conduta individual, afirmada pelo liberalismo, pertence hoje ao patrimônio cultural da humanidade.

tipo inglês desperta a moral do contribuinte fundada na ideia de que o tributo é o preço da liberdade e do custo da civilização. A moral salvacionista e privada cria o ódio ao imposto. Se a atividade financeira é essencialmente vinculada, segue-se que o fundamento da moralidade não é o controle do desvio de poder, mas o respeito à boa-fé do contribuinte ou a proteção de sua confiança nos atos do Fisco e a igualdade na aplicação da lei tributária.

Portanto, este tema é algo enraizado na cultura de uma determinada sociedade o que reflete na atuação dos agentes públicos enquanto representantes do Estado. O valor a ser discutido, neste trabalho, vai além do que disponível na Constituição Federal e nas leis infralegais. Ele é cultural, intrínseco ao povo. No Brasil, discussões sobre ética no atuar do Direito Tributário são incomuns, fala-se pouco na postura dos agentes e dos contribuintes. Obscurecer que existam posturas vingativas, ressentidas no Direito Tributário é deixar a discussão de um dos pilares importantes da relação tributária de lado.

Conclusão - É possível um Estado Vingador no Direito Tributário?

Este artigo buscou trazer um argumento ético e moral à relação tributária entre o Estado e os contribuintes. A inspiração deste trabalho foi a própria prática tributária que, por vezes injusta, faz com que a balança penda desfavoravelmente sobre os contribuintes, principalmente, os mais vulneráveis como os pequenos empreendedores. O Poder Tributário entregue aos entes políticos pela Constituição Federal é o principal foco deste trabalho, não olvidando da participação dos próprios contribuintes nesta relação. Por um lado, o Estado com o Poder Tributário instituindo tributos e, por outro, os contribuintes recolhedores de tais tributos e responsáveis pela realização das obrigações acessórias. E, nestes episódios, há espaço para uma postura dentro de uma possível busca por Justiça Tributária de uma vertente mais descompromissada com a Ética? Com possíveis caracteres de vingança, ressentimento, burla aos preceitos legais e morais por parte do Estado no uso de seu Poder Tributário?

Já começo respondendo o questionamento acima. Sim, é possível. É bem factível termos um Estado com comportamentos nada éticos por traz das ponderações de justiça no âmbito do Direito Tributário. Ele e seus agentes públicos podem assumir uma postura antiética, vingativa a partir uso desmesurado ou falsificado do Poder de Tributar. Este Poder conferido pela Constituição Federal deve ser analisado cirurgicamente, pois, como foi dito na seção anterior, é o Poder dos Poderes. É o elemento principal de toda estrutura de uma sociedade. É ele que garante recursos para que o Estado funcione. Sua particularidade está em sua proeminência e magnitude. Nenhuma sociedade moderna sobrevive sem a relação tributária.

Em miúdos, o Poder Tributário gera recursos para que toda engrenagem da sociedade seja concretizada.

Nesta perspectiva, é bem possível que haja práticas que podem ser adotadas pelo Estado, representado por seus agentes públicos, que tenham a aparência que estejam buscando justiça fiscal, mas, de fato, mascarem interesses obscurecidos. Por isso, este trabalhou trouxe para a superfície do debate acadêmico brasileiro, a ética nas relações tributárias, a busca por um Justiça Tributária. Neste caminho, o cumprimento da Lei pode ser, na prática, mero coadjuvante. A Vingança é tratada como sentimento fruto da irracionalidade humana e existente apenas no plano individual. Ela esteve sempre no campo do Direito Penal e Civil, mas este estudo abordou posturas próprias deste sentimento no Direito Tributário, embora público e com forte teor vinculado à Lei.

O sentimento de Vingança abordado no presente trabalho está longe da irracionalidade outrora imaginada. Advogo em consonância com autores que veem racionalidade no ato de Vingança. Existe um planejamento estratégico, uma observação minuciosa para que a trama seja realizada. E, esta postura não acontece apenas em planos individuais, em contendas com poucas pessoas; é mais comum que se imagina em acordos políticos e econômicos. A caixa preta do Poder de Tributar pode indicar este tipo de sentimento.

Há muitos trabalhos exemplares acerca da legislação tributária, interpretações doutrinárias e jurisprudenciais. Em meio a uma teia que beira o indecifrável, o Estado e os contribuintes tentam manter algum tipo de diálogo com pouca linguagem e mais entraves burocráticos administrativos e judiciais. Contudo, sem olvidar desta realidade, propus neste trabalho algo a ser pensado que vai além do texto legal. É um trabalho que versa sobre a postura de ambas as partes, sobretudo, do Estado dado o interesse público que ele deve proteger. Dessa forma, estudar o Direito Tributário e, sobretudo a relação jurídica EstadoXContribuinte, deve ir além dos documentos jurídicos. Há uma ética e uma moral que devem dar sustentáculo aos relações tributárias, evitando os chamados "episódios de vingança" abordados neste estudo.

O mero cumprimento da Constituição e da Lei não é apenas um dever jurídico, mas moral e ético que os contribuintes e, sobretudo o Estado que tem o interesse público em confiança, devem se pautar. É preciso que descongele o engessamento com que muitos encaram o Direito Tributário. A partir da adoção de mecanismos protetivos de ambas as partes, mais ainda os contribuintes, é possível concretizar ideais de justiça fiscal, econômica e tributária.

Isto posto, deve haver instrumentos capazes de proteger os contribuintes de artimanhas provocadas por agentes públicos eivados em sentimentos provindos de uma vingança, da antiética, da imoralidade; eis alguns a favor dos contribuintes: i) legislação menos intoxicada, mais enxuta e clara para que seja mais entendida; ii) ativos legais que permitam punir, de maneira consistente, agentes públicos que ultrapassem os limites da Ética, Moral e da Legalidade; iii) maneiras mais céleres de dirimir conflitos de entendimentos legais e jurisprudências que o velho acumulo de processos nos tribunais administrativos e judiciais, como a arbitragem tributária. Por fim, outros que sejam para o Estado: i) embora tema ainda muito polêmico no Direito Tributário, diplomas legais que deem mais flexibilização à atuação dos agentes públicos que permitam que resolvam contendas tributárias específicas de maneira mais célere; ii) legislação que protejam tais agentes de eventuais manobras sorrateiras dos contribuintes, como conluios, etc.

Referências Bibliográficas

ABRÃO, C.H. **Garantia dos contribuintes no Sistema Tributário in Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário** org Daniel Freire e Almeida, Fabio Luiz Gomes e João Ricardo Catarino, homenageado Professor Doutor Diogo José Paredes Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2013

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária** – 14ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2013.

BECHO, R.L. **Filosofia do Direito Tributário** / Renato Lopes Becho. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível e http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em 22 de novembro de 2013.

COSTA, R.H. **Imunidades Tributárias**: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF – 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015

ESCOBAR, M.R. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017.

FILIPPO, L.G. **A performance no Direito Tributário**. São Paulo: Almedina, 2016.

NEVES, J.R.C. **A invenção de Ésquilo, Sófocles, Eurípedes e Aristófanes** – 1ª edição. Rio de Janeiro: Edições Rio de Janeiro, 2015.

PLATÃO. **As Leis** – tradução Maria Helena da Rocha Pereira 14º edição. Fundação Calouste Gulbenkian: Lisboa, 1972

SÓFOCLES. **Édipo Rei** – tradução Trajano Vieira. São Paulo: Perspectiva, 2015

_____. **Édipo em colono** – tradução Trajano Vieira. São Paulo: Perspectiva, 2015

_____. **Antígona** – tradução Trajano Vieira. São Paulo: Perspectiva, 2015

SOLOMON, R. **Justice X Vengeance** In The passions of Law edited by Susan. A. Bandes. New York and London: New York University, 1999.

TIPKE, K. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes** – tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, R.L. **Curso de Direito Financeiro e Tributário** – 19ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2013

_____. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Volume II – 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2014

WALZER, M. **Esferas da Justiça**: Uma defesa do pluralismo e da igualdade – 1ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2003.