

# **I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

**Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigner Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Antônio Carlos Diniz Murta

Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-033-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

### **Apresentação**

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tributário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: O artigo intitulado “Um panorama brasileiro da política de negociação de tratados em matéria tributária rumo à implementação do Projeto BEPS” foi indicado pelo Programa de Pós-Graduação em Direito - Universidade de Marília - UNIMAR, nos termos do item 5.1 do edital do Evento.

Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

# FIM DOS BENEFÍCIOS FISCAIS: UMA CHAMADA À MORALIDADE TRIBUTÁRIA?

## END OF TAX BENEFITS: A CALL TO TAX MORALITY?

Silvana Fátima Mezaroba Bonsere <sup>1</sup>  
Demetrius Nichele Macei <sup>2</sup>

### Resumo

O presente estudo busca identificar em que medida o fim dos benefícios fiscais propostos pelo Projeto de Emenda à Constituição 45 podem implicar numa chamada à moralidade tributária. Adotou-se a metodologia da pesquisa bibliográfica e documental jurisprudencial. O resultado deste estudo que perpassa pelo tema da moralidade administrativa e tributária, concluiu-se que o fim dos benefícios fiscais, caso aprovados por intermédio da Reforma Tributária proposta serão uma chamada do Estado à moralidade tributária que, na qualidade de ente arrecadador e detentor do poder de tributar, estará assumindo uma postura ética perante a sociedade.

**Palavras-chave:** Moralidade, Ética, Administração pública, Benefícios fiscais, Guerra fiscal

### Abstract/Resumen/Résumé

The present study aims to identify in what measures the end of the tax benefits proposed by the Constitution Amendment Project 45 may imply a call to tax morality. The methodology adopted was the bibliographic and jurisprudential documentary. The result of this study which runs through the theme of administrative and tax morality, it's concluded that the end of tax benefits, if approved through the Tax Reform proposed, will be a call of the State to tax morality, that in the position of collector and holder of the power to tax, will be assuming an ethical stance towards society.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Morality, Ethic, Public administration, Tax benefits, Tax war

---

<sup>1</sup> Acadêmica do Curso de Mestrado – Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA. Curitiba – PR. E-mail: silvanamezaroba@gmail.com

<sup>2</sup> Doutor pela PUC/SP, com pós-doutorado na USP. Professor do Corpo Permanente do PPGD (mestrado e doutorado) do UNICURITIBA. E-mail: demetrius@macei.com.br

## 1. INTRODUÇÃO

O estudo da moralidade aplicada ao Direito Tributário é uma seara que vem desabrochando por meio de contribuições trazidas principalmente da Filosofia, incluindo-se também da Economia e até mesmo da Teologia para a Ciência Jurídica. No Brasil, indubitavelmente, embora seja objeto de algumas discussões teóricas, esta temática justifica-se e ganha impulso em função do princípio da moralidade estar explícito na Constituição Federal, o que enaltece a intenção do Constituinte em manter este tema em pauta.

Por outro lado, recentemente, o Projeto de Emenda à Constituição 45 (PEC 45) trouxe à tona na sua proposta de reforma a questão da instituição de um imposto único sobre bens e serviços no Brasil e, por conseguinte, o fim das concessões de benefícios e isenções fiscais no âmbito deste novo tributo.

Embora possa parecer um pouco arriscado discutir-se acerca do projeto de legislação proposto, ou seja, ainda não aprovada pelo Poder Legislativo, e muito menos promulgada pelo Poder Executivo, o presente estudo busca identificar em que medida o fim dos benefícios fiscais propostos pela PEC 45, com a instituição do Imposto Sobre Bens e Serviços, podem implicar numa chamada à moralidade tributária.

Esta análise justifica-se em razão de alguns juristas e estudiosos sobre o tema já haver alertado que os fatores de favorecimentos fiscais implicam em posturas imorais perante a sociedade, por lesarem outros direitos e princípios que regem o Direito Tributário. Neste contexto, viu-se crescer no Brasil a chamada guerra fiscal entre Estados e Municípios, com a concessão de isenções tributárias que contrariam as normas constitucionais, principalmente o Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que são tributos de competência municipal e estadual, respectivamente. Em muitos casos, estas isenções são utilizadas sob o pretexto para obtenção/negociação de novos investimentos regionais, mas sem observância da Lei Maior, conseqüentemente mediante posturas imorais.

O que se busca, por fim, é verificar se após a realização do estudo, o fim dos benefícios fiscais, mesmo que apenas no âmbito dos tributos sobre bens e serviços, poderá indicar se haverá uma contribuição para a elevação do princípio da moralidade em matéria de Direito Tributário e, ainda, em que aspectos da sociedade geram maior implicância.

Para tanto, buscou-se através da pesquisa bibliográfica, com destaque para os estudos sobre moralidade administrativa e moralidade tributária, bem como através da pesquisa documental de jurisprudência, analisar o assunto da moralidade com uma visão mais específica

sobre a sua provocação frente aos benefícios fiscais, sobretudo em razão da Proposta de Emenda à Constituição 45.

Partindo-se destes pressupostos, investiga-se inicialmente o sentido e o alcance do princípio da moralidade previsto no art. 37, *caput*, da Constituição Federal, e quais os agentes que devem obediência a este princípio. Num segundo momento, estuda-se a sua aplicação ao Direito Tributário para, ao final, analisar as mudanças propostas na PEC 45 com relação ao fim dos benefícios fiscais sobre o Imposto de Bens e Serviços, tratando, assim, a respeito da sua implicância à moralidade tributária no Brasil.

Acrescente-se que o presente estudo se inicia pelo tópico da moralidade, haja vista a necessidade de contextualização deste tema no universo jurídico brasileiro, e conseqüentemente em matéria de tributação para, então, enfatizar se a proposta que orienta o fim dos benefícios fiscais está ou não buscando a efetivação deste princípio constitucional de profunda intensidade.

## **2. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA MORALIDADE: QUAL O SEU SENTIDO E ALCANCE?**

Muito se tem discutido, principalmente neste período pós Operação Lava Jato, acerca de conformidade, ética, práticas anti-corrupção, *compliance* e integridade, dentre outras terminologias adotadas para parafrasear os assentos de boa conduta das relações entre particulares, mas também no trato entre particulares e a Administração Pública.

Embora se tenha percebido uma ampliação da discussão sobre o que é fazer o certo em determinado período de tempo e espaço, os conceitos que integram a moralidade, sobretudo administrativa, já vêm sendo estudados há longa data. Ainda em 1951, Antônio José Brandão trouxe o conceito de Hauriou – juspublicista francês – sobre moralidade administrativa, que foi definido como um “conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração” (1951, p. 457). Brandão, em sua abordagem sobre a moralidade administrativa, explica que Hauriou foi o primeiro doutrinador a discorrer sobre a moralidade administrativa, ao desenvolver a seguinte tese:

[...] a legalidade dos atos jurídicos administrativos é fiscalizada pelo recurso baseado na violação da lei; mas a conformidade desses atos aos princípios basilares da “boa administração”, determinante necessária de qualquer decisão administrativa, é fiscalizada por outro recurso, fundado no desvio de poder, cuja zona de policiamento é a zona da “moralidade administrativa”. (1951, p. 457).

Torna-se importante ressaltar que, conforme se observa, o conceito de moralidade administrativa surgiu com a ideia de fiscalização do abuso e desvio de poder. (MACEI, 2012, p. 9).

Posteriormente, em 1974, Franco Sobrinho já se atentava em estudar o problema da legalidade e da moralidade dos atos de governo, enaltecendo a importância do princípio moral como uma forma de controle da Administração (p. 222), onde acreditava inclusive que, havendo um vício de finalidade na lei, o que estaria em jogo não seria a legalidade, mas sim um ato dotado de não moralidade. (p. 15).

No Brasil, o tratamento de assuntos relacionados à Administração Pública faz parte de um arcabouço Constitucional que acabou consagrando-se na Constituição de 1988; o legislador previu em seu art. 37 que um dos princípios ao qual a Administração Pública deve obediência é o da moralidade. (BRASIL, 1988). Dessa forma, o assunto encontra-se constitucionalizado por mais de três décadas, exigindo-se daquele que exerce a atividade pública um dever-agir moral.

De forma literal quanto à sua escrita, a palavra moralidade aparece na Constituição de 1988 por três vezes, sendo a primeira delas no art. 5º, inciso LXXIII, ao tratar da ação popular; em seguida, ressurge no art. 14, § 9º. ao abordar os direitos políticos; e, por fim, no art. 37, *caput*, ao enaltecer os princípios gerais da Administração Pública. Quanto à moralidade do art. 14, § 9º, refere-se ao processo eleitoral em si, estabelecendo a necessidade de análise da vida pregressa do candidato. Ao comentar o inciso LXXIII do art. 5º, José Guilherme Giacomuzzi (2002, p. 299) assevera que esta “moralidade administrativa do art. 5º é a legalidade interna do ato”, por não entender nesta moralidade uma novidade de conteúdo (2002, p. 292), no entanto, no contexto do art. 37 o autor pontifica que seu conceito está intrinsecamente relacionado ao princípio da boa-fé, senão veja-se:

No artigo 37, entendo que a principal - não a única - função da moralidade administrativa é veicular ao Direito Público o princípio da boa-fé, que vem do Direito Privado. A boa-fé objetiva principalmente, porque a subjetiva está consubstanciada na improbidade administrativa, prevista no § 4º do mesmo art. 37. (2002, p. 300).

Cumprindo aqui, certamente, analisar qual o sentido e o alcance do princípio constitucional da moralidade previstos no *caput* do art. 37 da Constituição Federal de 1988, considerando-se que surgirão posicionamentos distintos sobre este tema e, ainda, faz-se necessário saber quem lhe deve obediência.

Marco Aurélio Greco (2017, p. 282), ao ponderar sobre os princípios constitucionais, esclarece que “a Constituição consagra um princípio, significa dizer que consagra uma diretriz positiva a ser seguida na ação da Administração Pública”, e enaltece que o princípio da moralidade administrativa importa no posicionamento que é adotado com o destinatário da ação, diferenciando, assim, a moralidade de moralismo (p. 289-290). O autor explica ademais, que “agir com moralidade é assumir um compromisso perante o Outro; agir positivamente e, certamente, correr riscos!” (p. 293); dessa forma, à Administração Pública é dado o dever de agir atendendo o princípio da moralidade com vistas ao destinatário da ação.

Ao ser amplamente discutido no âmbito do Direito Administrativo, percebe-se que o princípio da moralidade traça um limite e um direcionamento à atividade administrativa, impedindo assim que o Estado desconsidere os direitos e garantias constitucionais do povo; mas, mais do que esse intento, torna-se uma matéria que se harmoniza com o dever ético e com as regras jurídicas. (CARVALHO, 2009, p. 5-7). Da mesma forma, admitir o princípio jurídico da moralidade pública não significa admitir pura e simplesmente uma identidade entre o Direito e a Moral. Marçal Justen Filho trata da importância da diferença entre as normas jurídicas e normas morais com bastante clareza (1995, p. 45):

Os processos de formação de normas jurídicas e morais permanece distinto e diferenciado. Mesmo os âmbitos de abrangência dessas duas ordens de controle de conduta seguem sendo diferentes e, sob certo ângulo, incompatíveis. Porém, o que não se admite é que as condutas relevantes para o Direito, praticadas por um agente público, possam ser válidas se desconformes com alguns ângulos da moralidade.

Em matéria de Direito Administrativo, Henry Lopes Meirelles (2008, p. 90) pontificou que a moralidade administrativa constituiu um “pressuposto de validade de todo ato da Administração Pública”, e ainda, que por considerações de Direito e da Moral, os atos administrativos devem obediência também ao que é honesto, à lei ética da instituição, e não somente à lei jurídica.

José Afonso da Silva (2005, p. 668), ao abordar o tema, observa a moralidade comum e chama atenção para o ponto em que os limites e direcionamentos da atividade pública, pautados pelo princípio da moralidade administrativa, não podem ser confundidos com a moralidade comum, haja vista que a primeira possui conteúdo jurídico traçado por regras e princípios próprios da Administração Pública. Embora o autor faça alusão que a moralidade jurídica não necessariamente significa que “o ato legal seja honesto”, também não nega - embora admita a dificuldade de haver a possibilidade de desfazer-se um ato administrativo sob o fundamento de estar pautado num vício de imoralidade - a conotação jurídica que é dada à

moralidade administrativa. (2005, p. 668). Talvez, ao traçar essas referências, o autor objective distinguir a moralidade comum da moralidade administrativa, com base no conteúdo jurídico que lhe é dado, para que a Administração Pública não seja tomada ou influenciada por moralismos carregados de subjetividade. (NOGUEIRA, 2010, p. 44).

Por conseguinte, embora o princípio da legalidade seja amplamente evocado no âmbito do Direito brasileiro, por si só não garante o atendimento à moralidade que o Constituinte intencionou positivizar. Observa-se que o ato formalmente legal não necessariamente poderá ser materialmente moral (NOGUEIRA, 2010, p. 46). Esta acepção leva à conclusão de que o princípio da moralidade previsto no art. 37 da Constituição Federal é dotado de autonomia e efetividade, e por si só ele pode produzir efeitos na seara jurídica.

Demetrius Nichele Macei e Antônio Carlos Diniz Murta (2016, p. 104), ao tratarem sobre a autonomia do princípio da moralidade, explicam que não é passível de confirmação a ideia de que o princípio da legalidade poderia mostrar-se como um limitador do princípio da moralidade, mas se aceita a ideia de que a legalidade e a moralidade são princípios complementares e autônomos. Ademais, os autores concluem sobre a relação entre esses princípios que:

[...] o Princípio da Moralidade é uma exceção ao Princípio da Legalidade, abarcando as situações em que, mesmo atendida a Legalidade, assim como os demais princípios constitucionais, como o da Igualdade, ainda assim teremos uma **inconstitucionalidade com base da imoralidade da norma positivada**. (2016, p. 104, grifo nosso).

Cláudio Ari Mello comunga do mesmo ponto de vista expressado pelos professores Demetrius Nichele Macei e Antônio Carlos Diniz Murta. Em seu artigo denominado *Fragmentos Teóricos sobre a Moralidade Administrativa*, ele explica que, embora o princípio da moralidade administrativa apresente desdobramentos internos, e por isso acabe exteriorizando-se em outros princípios jurídicos, mesmo assim “possui autonomia normativa dentro do sistema jurídico nacional e não pode ser considerado apenas como uma expressão redundante e dispensável do princípio da legalidade na sua feição interna ou substancial” (2004, p. 108). Partindo-se desta análise, poder-se-ia afirmar que uma lei poderá ser declarada inconstitucional, por exemplo, caso venha a ferir o princípio da moralidade, mesmo que formalmente legal.

Sob este prisma, no entanto, a maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal assim não entendeu ao julgar, em 2002, a Ação Direta de Inconstitucionalidade de número 2.306, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil em matéria de

anistia de multas de natureza eleitoral.<sup>1</sup> Ao pronunciar o seu voto, o Ministro Moreira Alves afirmou que a sua real preocupação era o pedido embasado no princípio da moralidade, no entanto, entendeu que “a nossa Constituição alude à moralidade da Administração Pública direta ou indireta em texto que não alcança o legislador”. (BRASIL, 2002, p. 115).

Note-se que, a propósito, o destaque realizado pelo ministro com relação ao tema, de que o princípio da moralidade não se aplicaria ao legislador, deve-se pela disposição do texto constitucional, ou melhor, pela organização dos Títulos e Capítulos. Como é do conhecimento geral, a Constituição vigente, no art. 37, contempla, dentre outros princípios, também o da moralidade, que está contido no título da Organização do Estado, seguidamente em capítulo próprio da Administração Pública; diferentemente, a Organização dos Poderes tem título próprio, com capítulo específico para o Poder Legislativo.

Marçal Justen Filho (1995, p. 46), por sua vez, já tratava deste assunto, classificando-o como da moralidade pública ainda em 1995, e embasa o seu entendimento sob a premissa de que a Constituição de 1988 não pode ser interpretada isolando-se a sua letra a cada dispositivo. Neste contexto, ao tratar da aplicação do princípio da moralidade à atividade legiferante, enfatiza-se que o sistema jurídico (neste caso a Constituição Federal), em todos os seus capítulos “exige a submissão dos agentes públicos à moralidade pública”, o que significa dizer que abarca também o agente que desempenha uma função legislativa, porque, ao revés, seria afirmar que “a atividade administrativa estaria sujeita ao princípio da moralidade pública, mas o ato legislativo assim, como o judicial, estariam autorizados a investir contra a moralidade pública” (1995, p. 46), o que não haveria razão para assim ser. E, sobre esta particularidade específica, o autor explica, ainda, que “legislar e administrar são conceitos distintos”, mas que “legislar é, sob certo ângulo, *mais* do que administrar”, e que “legislar tanto quanto administrar são funções públicas”, e o “vício de imoralidade que invalidaria um ato administrativo não desaparece quando comparado a uma lei”. (1995, p. 47-48, grifo do autor).

Em 2014, o Supremo Tribunal Federal, em outra decisão em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (BRASIL, 2014, p. 1), decidiu pela inconstitucionalidade de uma lei do Distrito Federal com base na violação dos princípios da moralidade e impessoalidade. Embora a decisão não impusesse a inconstitucionalidade apenas com base em violação do princípio da

---

<sup>1</sup> Trata-se de decisão de 21 de março de 2002 que restaurou a eficácia da Lei nº. 9.996 de 2000, que anistiou as multas aplicadas pela Justiça Eleitoral nas eleições de 1996 e 1998. A Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.306 foi ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, contra o Congresso Nacional, autor do projeto de lei que foi vetado pelo presidente da República. O veto, no entanto, foi derrubado pelo Congresso Nacional e a lei promulgada. Após, havia sido concedida uma liminar nesta ação, mas no julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal a lei em tela foi julgada constitucional.

moralidade – de forma isolada, autônoma - o admite como tal em conjunto com o princípio da impessoalidade, o que confirma a aplicação do princípio da moralidade a todos os agentes públicos, incluindo-se o Poder Legislativo.<sup>2</sup>

Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 17-20) assevera que o princípio constitucional da moralidade administrativa é o mais relevante princípio da Administração, é o princípio que se sobressai no meio de todos, uma vez que os demais sempre acabam por desaguar naquele. E ainda, o autor explica que esta moralidade não se vincula apenas à obediência estrita da lei, haja vista que se deve pautar na preocupação de não vir a gerar qualquer problema ao administrado pela sua conduta (p. 20).

Ives Gandra da Silva Martins vai adiante ao afirmar que o princípio da moralidade pública se aplica aos atos administrativos e também às disposições legislativas, considerando que, ao revés, o comportamento “aético” resulta em prejuízo ao cidadão, e ainda, a legislação que venha a ferir a Constituição ou os princípios do Direito “macula a ética e a moralidade”. (1998, p. 34).

Logo, analisadas as considerações supracitadas, é possível inferir que o princípio da moralidade administrativa alcança todos os agentes públicos e, ao incluir o Poder Legislativo, alcança também todos os atos por este praticados, motivo pelo qual convém o estudo acerca da sua aplicação no âmbito do Direito Tributário.

### **3. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA MORALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

No patamar do Direito Tributário, as discussões sobre a aplicação do princípio da moralidade também têm tomado espaço, embora possa parecer um tema um tanto desconhecido às matérias tributárias, já que no Brasil, especificamente, os tributos têm-se norteado pelo estrito cumprimento da legalidade (JUSTEN FILHO, 1995, p. 44). Neste contexto, observam-se algumas suscitações acerca deste assunto, e não somente com relação à moralidade aplicada aos atos do Estado, mas também àquelas provenientes dos contribuintes.

Inicialmente, denota-se uma preocupação em garantir a moralidade como complemento da isonomia tributária, porque a moralidade “fornece o conteúdo para aplicação

---

<sup>2</sup> A Lei Distrital declarada inconstitucional foi a de nº 3.189/03 - “Brasília Music Festival”. Esta decisão também é citada no artigo A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus efeitos na Administração Fazendária de autoria do Professor Demetrius Nichele Macei e Antônio Carlos Diniz Murta, ao tratarem acerca da autonomia do princípio da moralidade.

do princípio da isonomia". (JUSTEN FILHO, 1995, p. 55-56). Ao tratar da isonomia, infere-se que a moralidade tributária se faz necessária para atender outro princípio, o da capacidade contributiva, sob pena de não atentar para os fatores de justiça social. A par desse entendimento, o Estado, se tomar a posição de mero arrecadador, sem observar o princípio da isonomia e demais aspectos sociais da tributação, também estará afrontando o princípio da moralidade no âmbito do Direito Tributário. (MACEI, 2012, p. 10).

Roque Antônio Carrazza (2017), ao tratar da moralidade tributária do Estado e dos contribuintes numa palestra proferida no XXI Congresso Internacional de Direito Tributário, em Belo Horizonte, organizado pela Associação Brasileira de Direito Tributário, explicou que dentre outros exemplos, no seu entendimento o princípio da moralidade está presente no Direito Tributário quando: a lei cria o tributo de forma adequada; a lei tributária só é aplicada a eventos futuros, desconsiderando assim o passado, e revelando-se irretroativa; e a lei trata os contribuintes com isonomia. O palestrante afirmou que as ideias em discussão já são aceitas pela “maciça maioria dos estudiosos”, no entanto, o princípio da moralidade poderá não estar presente em inúmeras condutas/hipóteses e dentre elas cita que a Emenda Constitucional de número 82 de 2001 feriu a moralidade ao admitir o aumento ou a instituição de impostos por Medida Provisória. Essa atitude, segundo o jurista, atenta contra o princípio democrático, uma vez que a Medida Provisória não se origina dos representantes do povo, mas sim do Chefe do Poder Executivo. Neste contexto, Carrazza explica, ainda, que se fere o princípio da moralidade ao criar-se tributos que assumem feições confiscatórias e que não apresentam o retorno devido à sociedade; que o princípio da moralidade é esquecido quando as pessoas políticas persistem na cobrança de tributos inconstitucionais; e ainda, quando se é negada a restituição do indébito tributário. Em continuação à sua explanação, o professor afirma que “é maltratado o princípio da moralidade” na medida em que as pessoas políticas concedem isenções, incentivos e benefícios fiscais que atentam contra a isonomia. No seu entendimento, esses atos diminuem a arrecadação e sobreonera os contribuintes que pagam os tributos. Por fim, o jurista assevera que o princípio da moralidade não é levado em conta quando se alteram para pior as regras de tributação sobre a renda e, por consequência, essas regras passam a ser aplicadas no mesmo exercício financeiro, sob o argumento de que o ajuste anual é feito no exercício financeiro seguinte; e, por derradeiro, quando se veda o parcelamento tributário a quem “ousou bater às portas do Poder Judiciário para salvaguardar seus direitos fundamentais”. (2017).

Importante assinalar que Carrazza (2017) admite amplamente nesta explanação a aplicação do princípio da moralidade no âmbito do Poder Legislativo em matéria de Direito

Tributário, o que reforça os entendimentos sobre a aplicação deste princípio a todos os agentes que desempenham função pública.

Para Demetrius Nichele Macei (2012, p. 10-11), o princípio da moralidade pública no âmbito tributário também restará ferido quando a complexidade sistemática de determinados tributos gerar uma dificuldade tamanha ao contribuinte que, por vezes, o induz ao erro, ou até mesmo quando é prestigiado o contribuinte mal-intencionado por intermédio de anistias. Neste contexto, o professor chama atenção para o comportamento antiético da “guerra fiscal” entre os Estados Federados, e também para a utilização de meios coercitivos não adequados na cobrança de dívidas tributárias, citando como exemplo a inclusão de sócios de empresas no polo passivo das demandas executivas, sem um processo administrativo prévio. (2012, p. 11).

Neste caminho, merece destaque o entendimento de Marco Aurélio Greco (2008)<sup>3</sup>, ao tratar do tema do dever da Administração Fazendária de devolver *ex officio* o tributo cobrado indevidamente. O autor assevera que o fato de a lei não prever expressamente que na existência de recolhimento indevido de tributo a autoridade fiscal poderá realizar a devolução *ex officio* não impede a Administração Fazendária de assim fazê-lo, sabendo-se que “atualmente, legalidade tem o sentido de obediência do ordenamento jurídico como um todo e não apenas, cega e limitadamente ao texto da lei em sentido formal” (2008, p. 3). Este talvez seja o maior argumento em favor da devolução não ocorrer de maneira *ex officio* pelos agentes fazendários. Diversamente, para Greco, “na medida em que constatada a ocorrência de um pagamento indevido, a manutenção dos respectivos montantes em mão do Fisco configura hipótese de **ilegalidade continuada**”, e continua afirmando que a ilegalidade não está apenas no fato da Administração Fazendária “cobrar algo sem fundamento jurídico suficiente (ilegalidade da cobrança) tendo por objeto um ato pontualmente considerado; ilegal é também manter os respectivos valores consigo sabendo da sua falta de fundamento jurídico”. (2008, p. 4, grifo do autor).

Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 30-31), ao referir-se ao atraso na devolução de quantias recebidas indevidamente pela autoridade fiscal, também invoca que se trata de uma afronta ao princípio da moralidade e faz, inclusive, menção ao princípio da “ilegalidade eficaz”<sup>4</sup> no campo das finanças públicas, que fere a moralidade pública, apesar de ser costumeiramente

---

<sup>3</sup> O referido artigo não está disponível na sua forma on-line, motivo pelo qual a paginação utilizada na referência leva em consideração o arquivo impresso, disponibilizado pelo autor ao UniCuritiba.

<sup>4</sup> O princípio da “ilegalidade eficaz”, segundo Ives Gandra da Silva Martins, é uma tese de Souto Maior Borges, defendida em 1978 num Congresso sobre Direito Tributário na Argentina. Segundo o autor da tese, este princípio teria a mesma a mesma utilidade que o da legalidade tributária, haja vista de que aquilo que entra sem ser devido e não é devolvido pelos cofres públicos, gera o mesmo efeito às finanças que os tributos devidos.

utilizado. Ademais, ao exigir-se tributos sobre operações celebradas com a Administração Pública e que não são adimplidas por esta, o autor entende que se estaria “às raias do “crime”, na medida em que o governo recebe o serviço, não paga a contraprestação, e ainda pretende cobrar tributos incidentes, alegando a desvinculação da negociação mercantil com o pagamento dos tributos, o que demonstra uma clara afronta à moralidade tributária de igual forma.

A doutrina de Klaus Tipke trata amplamente sobre a moralidade tributária e prevê que a “Ética Tributária 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”. (2012, p. 7). Tipke apresenta o entendimento de que a moral tributária deficiente é um reflexo da falta de ação do Estado, ou seja, da sua deficiência moral fiscal (2012, p.7), e alerta ainda para a realidade de que sobre a moral tributária ocuparam-se filósofos, economistas e teólogos, e que, posteriormente, juntaram-se os juristas, enfatizando que o Direito Tributário não pode prescindir da ética e da moral (2012, p. 9-12).

Para explicar a teoria desenvolvida, Tipke analisa a ética tributária do legislador, das autoridades fazendárias, do Poder Judiciário e também dos contribuintes, fazendo alguns questionamentos fundantes, entre os quais destacam-se três considerados principais. O primeiro deles trata de qual princípio ou valor o Poder Público e os cidadãos devem seguir para que a tributação possa ser considerada justa (2012, p. 8). Neste aspecto, o autor aponta o princípio da capacidade contributiva, por ser o único princípio fundamental adequado a todos os tributos de fins fiscais, excetuando-se, portanto, aqueles de caráter dirigista. (2012, p. 20). O segundo questionamento de destaque é: “agem as autoridades imoralmente, quando esbanjam os recursos públicos”? (2012, p.8). Sobre este tópico, o autor assinala que a sonegação fiscal é punível, mas a dissipação de recursos fiscais não é punível, de modo que o Estado exige moral tributária dos cidadãos, mas acaba sendo tolerante com a dissipação, o que é uma conduta imoral. (2012, p. 97-98). Por fim, o terceiro questionamento em comento refere-se ao caráter ético em punir a sonegação fiscal dos cidadãos, mesmo quando os impostos sonegados são injustos ou inconstitucionais. (2012, p. 9). Para esta questão o autor dá o seguinte parecer: o contribuinte que considerar uma notificação fiscal injusta poderá buscar através de uma ação a defesa de seus direitos fundamentais, mas o simples fato de ele entender que uma lei injusta não lhe dá o direito de sonegar, porque se assim fosse desapareceria a segurança jurídica. (2012, p. 117-134). Tratando-se ainda do mesmo tema, o professor alemão explica que o Direito Penal Tributário reconhece duas funções, sendo uma delas contribuir para que o Poder Público obtenha de cada devedor contribuinte os tributos de acordo com a legislação vigente; e uma segunda função, de contribuir para que ninguém desvie ou deixe de recolher seus tributos

visando obter prestações por parte do Poder Público às custas dos demais contribuintes concidadãos. (2012, p. 117-134).

Adicionalmente às considerações acima elucidadas, também merecem destaque outras afirmações de Klaus Tipke sobre a deficiência da moral tributária do legislador e também sobre os favorecimentos fiscais. Sobre a deficiência moral legislativa, o autor explica que “se o legislador aprova dolosa ou levianamente leis que são inconstitucionais”, ou se não revoga a norma jurídica eivada de vícios, “então ele atua tributariamente de modo imoral”. (2012, p. 79). Com relação aos favorecimentos fiscais e subvenções, o jurista explica que esta medida não está de acordo com a economia de livre mercado e, ainda, gera desperdício de recurso por parte do Estado, o que também implica numa postura imoral. (2012, p. 64).

Outro tema importante discutido atualmente que também é abordado por Klaus Tipke, refere-se ao planejamento tributário, ou a denominada elisão fiscal. O autor entende que “cumprir as leis é - também - um dever moral”, esclarecendo que o contribuinte que atuar de maneira a não preencher o requisito legal, mas que ao mesmo tempo esteja dentro dos ditames legais sem realizar uma ação ilegal e organizando-se de maneira que possa pagar menos tributos, não age imoralmente, porque se trata de uma prática reconhecida nos Estados de Direito que preservam a liberdade. (2012, p. 99-100)

Sobre este assunto de planejamento tributário com o fim único de pagar menos tributos, também discorre Ives Gandra (1998, p. 35), assinalando que o planejamento realizado dentro da lei, não fere o princípio da moralidade, mas, diversamente, se “implicar soluções ilegais, como, por exemplo, o uso de pessoas sem patrimônio para substituir outras com patrimônio, em empresas que devam ao Fisco, objetivando tornar incobrável a dívida”, ou seja, se houver o objetivo de lesar o fisco, então sim, haverá afronta ao princípio da legalidade.

Note-se que Tipke e tantos outros autores, juristas do Direito Tributário, dedicaram-se ao estudo da moralidade tributária e assinalam diversos aspectos aplicáveis ao ordenamento jurídico tributário brasileiro, bem como às condutas adotadas pelo Estado e pelos contribuintes no Brasil. Dessa forma, cumpre realizar uma análise das mudanças propostas na Proposta de Emenda à Constituição de número 45 com relação ao fim dos benefícios fiscais, bem como analisar qual a sua implicância à moralidade tributária no Brasil.

#### **4. FIM DOS BENEFÍCIOS FISCAIS PROPOSTOS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 45 E A SUA IMPLICAÇÃO À MORALIDADE TRIBUTÁRIA**

A Proposta de Emenda à Constituição de número 45 (PEC 45)<sup>5</sup>, tem como objetivo principal simplificar e racionalizar a tributação sobre a produção e a comercialização de bens, bem como a prestação de serviços que hoje enquadram-se em uma base tributável de forma compartilhada com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Neste contexto, a proposta do legislador prevê a substituição do IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS por um imposto único denominado Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS. (EVANDE et al., 2019, p. 2-3).

Além da substituição de impostos acima mencionada, a Proposta, caso aprovada, prevê que o IBS será instituído por Lei Complementar e incidirá sobre toda a gama de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis; as alíquotas serão definidas por cada ente federativo e será instituído um Comitê Gestor Nacional do IBS, que terá representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.<sup>6</sup> (BRASIL, 2019).

Na introdução às justificativas para a instituição do IBS, destaca-se que a reforma da tributação sobre os bens e serviços no Brasil é matéria urgente, dado o fato de que as suas falhas entravam o crescimento do País, além de prejudicar o conhecimento do cidadão sobre a real tributação, haja vista a sua complexidade. Além destes argumentos, aufere-se que o atual modelo gera um contencioso volumoso, impede a transparência tributária e gera um desvirtuamento nas questões concorrenciais. (BRASIL, 2019).

A Proposta de Emenda à Constituição prevê, ainda, a substituição dos tributos atuais (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) pelo IBS num prazo de dez anos, com dois anos de teste e oito anos de transição, o que possibilitará fazer eventuais ajustes necessários no período de teste. (BRASIL, 2019).

Quanto aos benefícios tributários previstos na Proposta de Emenda, embora seja um pouco contraproducente tratar de legislação ainda não aprovada a PEC 45, ao instituir o IBS, propunha no seu texto original o fim das isenções fiscais através da sugestão de redação para a inclusão do art. 152-A, § 1º, IV à Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

IV - não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais. (BRASIL, 2019).

---

<sup>5</sup> A PEC 45 foi apresentada em 03/04/2019 pelo Deputado Baleia Rossi (MDB-SP), e propõe alteração no Sistema Tributário Nacional.

<sup>6</sup> Art. 152-A da Proposta de Emenda à Constituição nº 45.

Embora esta PEC já tenha recebido inúmeras propostas de emenda ao seu texto original<sup>7</sup>, na apresentação das suas justificativas o legislador traz alguns destaques sobre a questão dos benefícios fiscais, enaltecendo que “a vedação a benefícios fiscais busca evitar o risco de que setores específicos busquem um tratamento diferenciado no âmbito do IBS, o que inevitavelmente leva a distorções competitivas e alocativas”. (BRASIL, 2019, p. 31). Ainda, assinala-se que a proposta constitucional supracitada, ao extinguir a concessão de benefícios fiscais no âmbito do IBS, regulamenta também a questão da guerra fiscal do ICMS e do ISS, evitando distorções em razão de diferenciações de tributação. (BRASIL, 2019, p. 34-47).

Por outro lado, há uma previsão em caráter de exceção à vedação de concessão de benefícios fiscais no âmbito do IBS, mediante criação de um mecanismo que possibilite a devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda (EVANDE et al., 2019, p. 4) com o objetivo de “melhorar o impacto distributivo da tributação do consumo” (BRASIL, 2019, p. 49). A criação deste mecanismo, no entanto, dependerá de Lei Complementar.

Ricardo Lodi Ribeiro (2019) faz uma crítica ao fim da concessão de incentivos e benefícios fiscais no âmbito do IBS, sob o ponto de vista de que os investimentos poderão desaparecer, principalmente nas regiões distantes de mão de obra qualificada, longe de portos e da região consumidora, podendo acarretar em prejuízo aos Estados e Municípios.<sup>8</sup>

Outrossim, Demetrius Nichele Macei, que participou das discussões da PEC 45 na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania na Câmara dos Deputados (2019), na sua defesa sobre a constitucionalidade deste Projeto de Emenda à Constituição ressaltou que hoje os Estados brasileiros dependem do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para conceder isenções em razão da necessidade de aprovação prévia, portanto, o Estado detém a competência exclusiva sobre o ICMS, mas não pode legislar sobre ele; ou seja, trata-se de uma autonomia aparente que gerou guerra fiscal, e os Estados utilizaram-se de forma inconstitucional dos benefícios/isenções fiscais para atrair investimentos. Para o professor, o IBS, além de ser um projeto estratégico e com visão de século XXI, aumenta a base de cálculo que dará maior autonomia financeira aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nas justificativas apresentadas à propositura da PEC 45, percebe-se uma preocupação com a questão da guerra fiscal entre Estados e entre Municípios, ocasionada em grande parte em função dos benefícios fiscais. No tocante aos Municípios, o que ocorre principalmente é a

---

<sup>7</sup> Até o final de dezembro de 2019, a PEC 45 já recebeu 219 propostas de emenda ao Projeto.

<sup>8</sup> Crítica apresentada à Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania em 22/05/2019, quando da sua participação na Audiência Pública de Debate à a PEC nº 45/2019.

utilização de alíquotas de ISS abaixo do que é determinado pelo artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixada em 2%. Com relação aos Estados, o que se apresenta são concessões de incentivos de forma unilateral, sem obediência à previsão do art. constitucional 155, § 2º, XII, “g” da Constituição, combinado com o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº. 24 de 1975, que determinam a necessidade de aprovação pelo CONFAZ. (MACIEL; ROSSIGNOLI, 2018, p. 662-663). A respeito disso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assim posicionou-se em um julgado envolvendo matéria de ICMS:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR. ICMS. **RESPEITO AO PACTO FEDERATIVO NA CONCESSÃO DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE DELIBERAÇÃO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL NA FORMA DA LEI COMPLEMENTAR. INCONSTITUCIONALIDADE NA CONCESSÃO UNILATERAL. PROCEDÊNCIA.** 1. As competências tributárias deverão ser exercidas em fiel observância às normas constitucionais, que preveem, especificamente, limitações do poder de tributar, com a consagração de princípios, imunidades, restrições e possibilidades de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. **2. A deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS é exigência direta do texto constitucional, assim como a observância da disciplina constante na lei complementar, que constitui uma das matérias básicas de integração do Sistema Tributário Nacional, no sentido de desrespeito ao equilíbrio federativo (“guerra fiscal”).** **3. Desrespeito à alínea “g” do inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição Federal em decorrência da concessão unilateral de incentivos e benefícios fiscais no ICMS** pela Lei estadual/MT nº 7.874/2002 (artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10 e 11, Programa de incentivo às usinas produtoras de álcool do Estado de Mato Grosso – PRO-ÁLCOOL). 4. Medida cautelar confirmada. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente. (BRASIL, 2019, grifo nosso).

O Presidente da Comissão de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB, Eduardo Maneira (2019), que também participou dos debates sobre a PEC 45 na Comissão de Constituição e Justiça em maio de 2019, a Federação está enfraquecida pela guerra fiscal que derruiu com base nas isenções fiscais. Neste aspecto, o debatedor fez menção de que não se faz política de incentivos fiscais com a tributação do consumo, porque essa atitude gera distorções. O ICMS, por exemplo, “virou um amontoado de benefícios fiscais, de regimes especiais”; e, quanto aos Municípios, poucos deles têm poder de arrecadação, ou seja, a maioria vive de repasse de fundos de participação e isso funciona no Brasil. Assim, para Eduardo Maneira, a PEC 45 apresenta alguns méritos, dentre eles a simplificação e a unificação da base de tributação, que também evita inúmeras discussões na tributação sobre os bens e serviços, mas destaca-se aqui a exposição com relação a neutralidade, onde explica que “uma empresa na hora de escolher onde fazer o seu investimento, ela não deve escolher onde a carga tributária é

menor, mas deve escolher onde se tem condições mais favoráveis de transportes, de educação, de logística, porque a tributação do consumo deve ser neutra”.(2019)

Outra análise de importante destaque ligada à questão dos benefícios fiscais diz respeito à renúncia de receita por parte dos entes federados. Ao conceder uma isenção fiscal, o Estado deixa de arrecadar e, conseqüentemente, de obter receitas para fazer frente às suas despesas, bem como para investir em infraestrutura, saúde, educação e saneamento básico entre outros. (SZAJNBOK, 2017, p. 174).

Por outro lado, a concessão de benefícios fiscais sem a observância dos pressupostos constitucionais poderá gerar disfunções de mercado, por afetar questões de ordem econômica e concorrencial. A respeito deste assunto, ainda no ano de 2000 o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) pronunciou-se, através da Consulta de número 0038/99, realizada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE), que buscava uma manifestação daquele Conselho acerca da nocividade ou não à livre concorrência na prática de guerra fiscal, bastante realizada pelos Estados em razão da concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Naquela oportunidade, ao responder a consulta, o CADE entendeu que esse favorecimento gerado pela guerra fiscal causa um desnivelamento na ordem econômica, gerando, assim, diversos efeitos negativos para a concorrência e até mesmo para o bem-estar coletivo, dentre os quais:

a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país. b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação. c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem. d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação. e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo. f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento. (BRASIL, 1999, p. 40).

Diante de todas as observações realizadas a respeito da PEC 45 e da sua proposta relativa ao fim dos benefícios fiscais naquilo que tange ao imposto sobre bens e serviços, bem como das questões trazidas com relação aos efeitos gerados pela aplicação das isenções fiscais, principalmente em matéria de ISS e ICMS, faz-se necessário investigar qual a implicância desta Proposta de Emenda à Constituição na moralidade tributária.

De início, é possível interpretar que a guerra fiscal levada até a última instância do Poder Judiciário, em muitas vezes implica numa afronta ao princípio da moralidade tributária e, portanto, a PEC 45 apresenta-se como uma solução para este impasse e, ainda, fortalece a moralidade entre todos os entes federados e também com relação aos contribuintes.

Klaus Tipke (2012, p. 62-63), no caso alemão, ao tratar dos tributos dirigistas, explica que a maioria das normas dirigistas são “favorecimentos fiscais”, e que segundo opiniões já difundidas na Alemanha por tributaristas e economistas, seria mais justo cancelar esses favorecimentos fiscais e assim repartir a redução de alíquotas entre todos os cidadãos. Observe-se que Tipke vincula a moralidade à justiça e, dessa forma, não há como não adentrar para o campo da igualdade. Sob este ponto de vista, quando alguns pagam mais e outros menos em razão das concessões de benefícios fiscais, também se está diante de uma imoralidade tributária. Os benefícios fiscais concedidos sob a justificativa de atrair mais investimentos e empregos sem a análise da capacidade econômica ou capacidade contributiva acabam ferindo outros princípios atinentes ao Direito Tributário, que por sua vez desencadeiam em injustiça fiscal, já que outros contribuintes terão de arcar com a queda de arrecadação. (TIPKE, 2012, p. 66).

Além disso, o autor afirma, ainda, que os favorecimentos fiscais e subvenções não estão de acordo com a economia de livre mercado; e, mais do que isso, os favorecimentos “deturpam e falseiam a concorrência e retiram das empresas a pressão para melhorar seu desempenho e baixar os custos”. Ademais, dificilmente mede-se se os objetivos dos benefícios fiscais serão alcançados, e não poucas vezes, os investimentos são desastrosos. (2012, p. 64).

Após a análise dos estudos mencionados acerca de moralidade tributária, convém lembrar que a Proposta de Emenda à Constituição de número 45, ao apontar o fim dos benefícios fiscais sobre tributos de bens e serviços, está exaltando o princípio da moralidade no Direito Tributário Brasileiro. Além da PEC auxiliar no término da guerra fiscal entre Estados e Municípios, está também atentando para questões de livre mercado, concorrência e igualdade tributária, estimulando eficiência e, ainda, cuidando da arrecadação, cujas medidas implicam numa chamada à moralidade tributária.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ao tratar-se do fim dos benefícios fiscais propostos pela PEC 45 em razão do projeto de instituição de um imposto único sobre bens e serviços, entende-se que esta iniciativa está angariada num chamamento do Estado e, pela via reflexa, também do contribuinte à adoção de uma postura baseada no atendimento da moralidade.

Uma vez admitida a aplicação do princípio da moralidade a todos os agentes públicos, incluindo-se, portanto, o Poder Legislativo; e também admitida sua aplicação ao Direito Tributário, considerado por vezes como um “direito sem alma, e que precisa ser humanizado”<sup>9</sup>, esclarece-se que a observância do legislador na proposição de mudanças legislativas que atendam às necessidades de simplificação, de arrecadação que se perpetue no tempo, que não beneficie uns em detrimento de outros, e ainda, que venham para estancar ilícitos criados pela própria Administração Pública no decorrer dos tempos, esta sim, diante do atendimento da moralidade tributária.

A Proposta de Emenda à Constituição 45, ao prever o fim dos benefícios fiscais no âmbito do imposto sobre bens e serviços, está realizando um chamado à moralidade tributária, na medida em que promove o término da guerra fiscal entre os Estados e Municípios e enaltece o princípio da capacidade contributiva, evitando que o ente público deixe de arrecadar tributos e, em função disso, de realizar os aportes necessários no âmbito local ou regional. Mencionada Proposta ainda permite e convida o investidor a melhorar seus processos de gestão, pois para manter-se no mercado não fica a depender de benefícios, por muitas vezes subterfúgios, e que também contribuem para aniquilar a concorrência.

De toda sorte, não se nega que a atividade empresarial é essencial para o desenvolvimento econômico. Tendo a República Federativa do Brasil adotado como um de seus fundamentos “garantir o desenvolvimento nacional” (BRASIL, 1988), não poderá deixar de editar, dentro dos limites que se fazem necessários, medidas e políticas públicas para atrair investimentos. Todavia, não se pode admitir concessões despropositadas e até mesmo inconstitucionais no lugar da realização de uma boa administração que confira melhorias de infraestrutura e logística e com isso atraia investimentos, riqueza e renda por esta via.

Outrossim, note-se também que a redação da PEC trata tão somente do fim dos benefícios, incentivos e isenções no âmbito do IBS, e não estão revogando as hipóteses de imunidades ou não incidência tributária, que permanecem preservadas no texto constitucional.

Logo, reiterando todas as ponderações sobre a matéria, conclui-se que o fim dos benefícios fiscais propostos pela PEC 45 implica numa chamada à moralidade tributária.

## REFERÊNCIAS

BRANDÃO, Antônio José. Moralidade administrativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 25, p. 454-467, jul./set. 1951. Disponível em:

---

<sup>9</sup> Pensamento do Professor Marco Aurélio Greco numa aula sobre Moralidade Tributária ministrada ao Programa de Mestrado de Direito Empresarial e Cidadania do UniCuritiba.

<[https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as\\_sdt=0%2C5&q=moralidade+administrativa+antonio+jose+brand%C3%A3o&btnG=](https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5&q=moralidade+administrativa+antonio+jose+brand%C3%A3o&btnG=)>. Acesso em: 22 dez. 2019.

BRASIL. Constituição da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 05 de outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 19 dez. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Consulta nº 0038/99. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE. Relator: Conselheiro Marcelo Calliari. Brasília, 22 de março de 2000. **Lex:** Consulta do CADE, Brasília, 2000. Disponível em: <<http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%A4ncia.pdf>>. Acesso em: 28 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2306. Requerente: Conselho Federal da ordem dos Advogados do Brasil. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, 21 de março de 2002. **Lex:** jurisprudência do STF, Brasília, 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2823. Requerente: Governador do Estado do Mato Grosso. Intimado: Câmara Legislativa do Distrito Federal. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 11 de setembro de 2014. **Lex:** jurisprudência do STF, Brasília, 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6892031>>. Acesso em: 22 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4180. Requerente: Governador do Distrito Federal. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 19 de dezembro de 2018. **Lex:** jurisprudência do STF, Brasília, 2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749149144>>. Acesso em: 22 dez. 2019.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição (2019). **Proposta de Emenda Constitucional nº 45**, de 03 de abril de 2019. Brasília, 2019. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369)>. Acesso em: 26 dez. 2019.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Audiência Pública para debater a PEC nº 45/2019, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Debatedores Alexandre Tortato, Demetrius Nichele Macei, Eduardo Maneira e Ricardo Lodi Ribeiro. **Brasília:** Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania – Reforma Tributária, 2019. 1 vídeo (98 min). Disponível em: <[https://www.youtube.com/watch?v=IRz\\_34dU77I](https://www.youtube.com/watch?v=IRz_34dU77I)>. Acesso em: 28 dez. 2019.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Luciano Limírio de. A moral, o direito, a ética e a moralidade administrativa. **FUCAMP**, Monte Carmelo, 2009. Disponível em: < <http://www.fucamp.edu.br/wp-content/uploads/2010/10/9-A-moral-o-direito-a-%23U00c3%23U00a9tica-e-a-Luciano.pdf>>. Acesso em: 21 dez. 2019.

EVANDE, José; NETO, Celso Correia; NUNES, Fabiano; SOARES, Murilo. Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados. **Consultoria Legislativa**, Brasília, jul.2019. Disponível em: <[https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria\\_ComparativoPEC45ePEC110.pdf](https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf)>. Acesso em: 26 dez. 2019.

FILHO, Marçal Justen. O princípio da moralidade pública e o Direito Tributário. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, v. 11, p.44-58, nov. 1995.

GIACOMUZZI, José Guilherme. A moralidade administrativa: história de um conceito. **Revista de direito administrativo**, Rio de Janeiro, v. 230, p. 291-304, out./dez. 2002. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46347/45118>. Acesso em: 21 dez. 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. **Boletim da Faculdade de Direito - Universidade de Coimbra**, v. 84. Coimbra: 2008,

GRECO, Marco Aurélio. Moralidade Administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Estudos em homenagem ao professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017.

MACEI, Demetrius Nichele. Tributação, Moralidade e Sustentabilidade. **Anais do Universitas e Direito**, 2012. Disponível em: <[https://facebook.ereportz.com/Apps/uploads/fileshare/uploads/Tributacao%20moralidade%20e%20sustentabilidade%20\(com%20dados%20do%20autor\)%20v21378079456.pdf](https://facebook.ereportz.com/Apps/uploads/fileshare/uploads/Tributacao%20moralidade%20e%20sustentabilidade%20(com%20dados%20do%20autor)%20v21378079456.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2019.

MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A moralidade na Constituição Brasileira e os seus efeitos na Administração Fazendária. **Conpedi Law Review**, Madrid, v. 1, n. 13, p. 94-120, 2016. Disponível em: <[http://www.portaltutor.com/index.php/conpedireview\\_old/article/view/176](http://www.portaltutor.com/index.php/conpedireview_old/article/view/176)>. Acesso em: 22 dez. 2019.

MACIEL, Lucas Pires; ROSSIGNOLI, Marisa. Benefícios Fiscais Declarados Inconstitucionais e os Reflexos Econômicos e Jurídicos. **Revista Jurídica Cesumar**. Maringá, v. 18, n. 13, p. 649-670, set./dez. 2018. Disponível em: < <https://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revjuridica/article/view/6801/3315>>. Acesso em: 28 dez. 2019.

SOBRINHO, Manoel de Oliveira Franco. **O controle da moralidade administrativa**. Edição Saraiva. São Paulo: Saraiva, 1974.

MELLO, Cláudio Ari. Fragmentos teóricos sobre a moralidade administrativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 235, p. 93-116, jan./mar. 2004. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45127>>. Acesso em: 21 dez. 2019.

MORALIDADE Tributária do Estado e dos Contribuintes. Palestra de Roque Antônio Carrazza. XXI Congresso Internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte: Associação Brasileira de Direito Tributário, 2017. 1 vídeo (48 min). Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=D3ekoajkB0I&t=1709s>>. Acesso em: 22 dez. 2019.

NOGUEIRA, Marcos da Fonseca. **O princípio da moralidade na administração tributária**. 111f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade São Paulo, Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SILVA, Ives Gandra da Silva Martins. O princípio da moralidade no Direito Tributário. In: SILVA, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **O princípio da moralidade no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

SZAJNBOK, Lucienne Michelle Treguer Cwikler. Os Impactos concorrenciais da guerra fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 135, p. 169-187, set./dez. 2017. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/15/11>>. Acesso em: 28 dez. 2019.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012.