



A PERPÉTUA MÁQUINA DE PRODUZIR FRUSTRAÇÕES THE PERPETUAL MACHINE TO PRODUCE FRUSTRATIONS

¹Paulo Henrique Helene

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é atacar aspectos éticos da tributação, em especial quanto à frustrante contraprestação oferecida pela - ineficaz – gestão da máquina estatal. O tema posto a debate centra-se na governabilidade corrupta que compõe o sistema, bem como na crise existente entre o dever de pagar tributos frente aos postulados da boa-fé objetiva e os princípios da eficiência e da moralidade que regem a administração pública.

Palavras-chave: Governante, Corrupção, Boa-fé, Contribuinte

ABSTRACT

The objective of this study is to address ethical aspects of taxation, especially regarding the consideration offered by frustrating - ineffective - management of the state machine. The theme put the debate focuses on corrupt governance that make up the system and the ongoing crisis between the duty to pay taxes front of the postulates of objective good faith and the principles of efficiency and morality governing public administration.

Keywords: Ruler, Corruption, Good faith, Taxpayer

¹ Professor do Curso de Direito do Centro Universitário da Fundação Assis Gurgacz, FAG – PR, (Brasil). E-mail

INTRODUÇÃO

Mesmo na aurora do terceiro milênio, os profissionais da área jurídica, mergulhados em estudar os labirintos legislativos e em formar teorias sofisticadas, deixam de atacar os aspectos éticos da tributação.

O tema posto a debate, de grande interesse e repercussão, não deve se limitar a parcela da sociedade, visto que merece uma profunda reflexão por parte não só dos doutrinadores, mas especificamente do poder executivo, legislativo e do próprio judiciário. Ao que parece, falta coragem¹ de afirmar que a ação do Estado brasileiro é antiética e imoral, na medida em que exige do contribuinte uma prestação compatível com a do “primeiro mundo”, porém devolve serviços de “quarto mundo”.

Do ponto de vista da pesquisa, a temática não é apenas polêmica. Por vezes, é perigosa e escorregadia para a análise acadêmica, isso porque há um risco de se cair num entrave de senso comum e tirar conclusões muito superficiais. Tenho a representação que, não obstante a inequívoca opção constitucional e a retórica sempre rejeitada em todos os discursos oficiais, a realidade ostenta um quadro melancólico, na medida em que os direitos fundamentais não constituem realidade, ao menos para a maior parte dos brasileiros (HELENE, P. H.; HELENE, F.V., 2014, p. 157).

O raciocínio é que verdadeiramente existe uma lógica frustrante na linha de montagem do sistema – máquina estatal. Não há dúvidas que o Estado de Direito e o Estado Social foram postos de lado. Em especial, no que toca a matéria tributária, não se pode sobrepor o interesse da arrecadação, que é relevante, ao do contribuinte, a quem se garante direitos individuais inalienáveis.

É necessário, em um Estado que se diga, realmente, de Direito, que na questão da imposição tributária – onde exercita seus atos de soberania – seja cumprida a vontade da Constituição Federal, e ela se submetendo não só o sujeito passivo, mas, também, necessariamente, o sujeito ativo.

Desse modo, sem a pretensão – difícilíssima – de esgotar o assunto, principia-se o estudo pela análise geral da evolução história governamental e cultural do povo brasileiro,

¹ A falta de coragem, especialmente nos veículos midiáticos, se deve a manobras do sistema, ao medo de se perder um emprego ou eventual retaliação.



chegando até a presente “sociedade de risco”². Paralelamente, vislumbra-se a falência da política, a corrupção como protagonista do sistema, a crise existente entre o dever de pagar tributos frente aos postulados da boa-fé objetiva e aos principais princípios que regem a administração pública.

1. GOVERNO - UMA REPRESENTAÇÃO HISTÓRICA, CULTURAL, ECONÔMICA E ESTRATÉGICA

Hoje é notório que a guinada de governos de esquerda que varreu a América Latina no final da década de 90 está em constante declínio. Ao final da guerra fria, nosso subcontinente sofreu todas as consequências ideológicas que aconteciam no planeta naquele momento. Passou a predominar, durante esse período histórico, uma agenda denominada neoliberal, com privatizações, aberturas comerciais e combate à inflação³.

Toda essa tendência foi do final dos anos 80 até meados dos anos 90. O fato é que esses governos conseguiram resultados importantes, na perspectiva macroeconômica. Entretanto, os resultados do ponto de vista macro não foram acompanhados pelas melhorias no histórico déficit social. Isso porque a pobreza e a má-distribuição de renda permaneceram como nódoas no tecido Latino-Americano.

Nesse quadro, abriu-se espaço para uma onda de governos de esquerda, com o discurso de que era fundamental priorizar os compromissos sociais. A chegada de Hugo Chávez à presidência da Venezuela, em 1999, inaugura essa cultura política no continente.

A partir de Chávez, vislumbra-se um verdadeiro salto de governos de esquerda chegando ao poder: Lula da Silva no Brasil, em 2003; Nestor Kirchner na Argentina, em 2003; Evo Morales na Bolívia, em 2006; Rafael Correa no Equador, em 2007; Daniel Ortega na Nicarágua, em 2007; e Mauricio Funes no El Salvador, em 2009. Esse foi um período muito favorável sob a ótica do cenário econômico internacional, o que ajudou esses governos de esquerda a se manterem no poder.

² Ulrich Beck (2011) identificou uma profunda transformação na sociedade. Diante da crise ambiental, da queda de Muro de Berlim e da derrocada do socialismo real, bem como avanços nas tecnologias apontavam na direção da construção de uma nova forma de organização social, houve uma ruptura dentro da modernidade, a qual extirpou a sociedade industrial clássica, então nasce a sociedade (industrial) do risco.

³ Houve o implemento de mecanismos ortodoxos.

O fato é que a crise financeira de 2008 e 2009 que atingiu essencialmente os Estados Unidos e a Europa mudou o tabuleiro da economia global e, via de consequência, as regras do jogo. Os governos de esquerda passaram a colher a perda de uma “janela de oportunidade”. Assim, vemos a Argentina mergulhada em crise, a Venezuela atolada em crise e o Brasil imergido em crise. Observa-se uma ressaca popular e o enfraquecimento da esquerda cresce no continente: Nicolás Maduro (Venezuela), Dilma Rousseff (Brasil), Mauricio Macri (Argentina), Rafael Correa (Equador) e Sanchez Cerén (El Salvador).

Nesse diapasão, merece destaque um trecho da obra “Capitalismo Parasitário” do grande pensador da modernidade, Zygmunt Bauman (2010, p. 31-32):

Se o Estado assistencial hoje vê seus recursos minguarem, cai aos pedaços ou é desmantelado de forma deliberada, é porque as fontes de lucro do capitalismo se deslocaram ou foram deslocadas da exploração da mão de obra dos consumidores. E também porque os pobres, despojados dos recursos necessários para responder às seduções dos mercados de consumo, precisam de dinheiro – não dos tipos de serviço oferecidos pelo Estado assistencial – para se tornarem úteis segundo a concepção capitalista de “utilidade”.

1.1. Consequência: terror tributário

Exsurge, então, os anúncios de cortes de despesas previstas no orçamento, de aumento de impostos estaduais e municipais, e até da proposta de ressuscitar a CPMF⁴, em nível federal. É um verdadeiro discurso do terror destinado a efeitos psicológicos, como a manipulação dos sentidos da população.

Entretanto, isso tudo nada mais representa que uma série de tentativas de transferir aos contribuintes a responsabilidade de arcar com o buraco financeiro gerado pela má e irresponsável administração pública. Qualquer que seja o nível de governo, capricha-se no desperdício do dinheiro público.

No cenário federal, aplica-se cifras bilionárias em obras que nunca terminam ou muitas vezes não servem para nada - os famosos “elefantes brancos”. Nos estados e nos municípios não é diferente, já que “cabides de empregos” se multiplicam para o júbilo de apadrinhamentos incompetentes, impostos são gastos em eventos festivos inúteis, obras ridículas, empregos são arrumados para cúmplices e apadrinhados políticos do prefeito etc.

⁴ A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) teve aplicação de 1997 a 2007, no âmbito federal.

Mas, nesse contexto, ainda há quem vislumbre um oásis, ou seja, um período – alvissareiro, auspicioso e promissor – que sinaliza dias melhores. Isso porque os mecanismos tecnológicos de fiscalização e controle (repressivos) modernos, somados a uma atuação efetiva da Polícia, à hipertrofia do Ministério Público e um fortalecimento da confiança no Poder Judiciário, fazem com que as coisas já não mais sejam escamoteadas.

1.2. A era do *reality show*

Já parou para pensar que atualmente, em algum lugar, todos os passos, as conversas, as escolhas ou os *clicks* de qualquer pessoa foram gravados? Se nos últimos dias você fez alguma operação financeira, certamente ela foi registrada. Qualquer compra realizada com um cartão de crédito ou de débito é gravada em algum lugar – e alguém tem acesso a isso.

No presente mundo moderno, o controle, a vigilância, assim como a extrema visibilidade, fazem parte das principais características a serem elencadas. E isso remonta a um pensador chamado Michel Foucault. Muito antes das tecnologias de comunicação, Foucault já trabalhava a ideia de que uma das características da sociedade contemporânea era justamente o paradoxo entre a extrema visibilidade e a extrema vigilância. Quando alguém é visto, significa que pode ser julgado, desse modo, a sociedade ao longo do tempo desenvolveu uma proteção que é a ideia de privacidade, ou seja, aquilo que acontecia no privado estava longe do olhar.

Hoje em dia, tem-se dissolvido estas fronteiras entre público de privado. Mesmo quando se está num espaço de escolha pessoal fazendo uma compra num ambiente eletrônico ou conversando via *Whatsapp*, tudo isso fica gravado. É claro que ninguém vai ficar bisbilhotando tudo o que outro comprou ou conversou, mas o registro está lá. Nesse passo, Foucault (2011, p. 194) alertava que esta vigilância é o que caracterizaria a sociedade contemporânea - chama-se isso de poder Panóptico, ou seja, de que o olhar está em todo lugar, permanente visibilidade.

A imensa quantidade de câmeras que em todos os lugares filmando toda a população exemplifica muito bem o poder Panóptico. Todavia, será que todo esse arcabouço deixa a sociedade mais segura? O excesso de segurança não poderia levar, num nível pessoal, a certa insegurança?

É de se pensar.



1.3. Das relações de poder

Aliás, Michel Foucault trabalhava uma das questões fundamentais para entendermos as relações humanas, que nada mais são que as relações de poder. Ao se pensar em poder, geralmente há uma tendência de centraliza-lo em alguma instituição, no governo ou no próprio Estado. Entretanto, tais termos são muito amplos e, via de consequência, causam dificuldades de como valora-los.

Foucault tem uma concepção ampla que pode ser entendida como mais radical. Para ele, poder não é uma coisa que se tem, mas poder é algo que se exerce; o poder é algo dinâmico e está em movimento. Destaca que é exercido em rede, ou seja, não existe um centro apenas de poder, ele está espalhado em inúmeros lugares, momentos, ramificando-se e entrelaçando-se como nós (daí a ideia de rede).

Numa sociedade onde se tem conflito e dissensos de diversas maneiras, esse pensamento lembra que, para se entender um pouco do mundo contemporâneo, é preciso entender que as relações de poder são muito mais fragmentárias do que propriamente unitárias. Dessa maneira, o filósofo desperta a atenção afirmando que não existe alguém que esteja fora do poder, assim como não existe ninguém que detenha – exceto por pequenos espaços de tempo – um poder absoluto ou um poder completo. Ao contrário, o poder está sempre em jogo, sempre tentando se refazer.

2. DISPUTA POR UM PODER CORROMPIDO

E é claro que é próprio do ser humano querer se manter no poder. Focando a celeuma no Brasil, verifica-se que a reeleição é prova contundente disso. Melhor dizendo, a reeleição é uma afronta ao sistema democrático e pode ser enquadrada como uma das maiores doenças presentes no sistema constitucional⁵.

Ademais, os escândalos mais graves de corrupção decorrem das reeleições. Além dos desvios de dinheiro público para o bolso dos políticos corruptos – tema que também será explorado adiante –, grande parte visa o financiamento de campanhas eleitorais.

⁵ Vale lembrar que de acordo com o texto original da Constituição Federal de 1988, a reeleição do Chefe do Executivo e de seu Vice era proibida para o pleito imediatamente seguinte. Todavia, seus termos foram alterados pelas emendas constitucionais n.º 5, de 1994 – vetando a reelegibilidade – e n.º 16, de 1997, a qual passou a permitir a reeleição para um mandato seguinte uma única vez e sem impedimento para uma disputa eleitoral não consecutiva.

A esse propósito, ressalto que as campanhas só afirmam a modalidade de políticos há muito tempo existentes⁶: os “políticos profissionais” (FIGUEIREDO; SILVA, 2010, p. 10-13). E onde fica a ideia de se trazer pensamentos novos, de oxigenar o sistema, por meio da alternância de poder?

Não fica. Além disso, identifica-se claramente que a população – em sua maioria – infelizmente pode ser uma massa de manobra. Basta despertar nela ilusões⁷ e esperanças⁸, e se algumas delas se dissolvem, outras rapidamente renascem e substituem as anteriores. Cuida-se de um círculo vicioso, pois “a massa é feita para saciar a fome dos que a sabem modelar”.

Nesse passo, pontua Regis Fernandes de Oliveira (2012) ao afirmar que se cria toda uma estratégia para lograr o êxito. Tudo serve para ludibriar a maior parte das pessoas: frases de efeito, rompantes elogiados pela mídia, ações simbólicas de comportamento ético, defesa da infância e dos direitos humanos, amparo à terceira idade, desassombro em determinadas atitudes.

Noutro giro, a população também recebe uma enxurrada de notícias veiculadas pela mídia. Vê na internet, na televisão e nos jornais fatos dos mais bizarros aos mais grosseiros, tais como: dinheiro de corrupção em cuecas, pagamento de “Mensalão” a parlamentares, a megaoperação “Lava Jato”, prisões por desvios de recursos, fraudes etc.

⁶ Não há dúvidas de que a grande maioria dos agentes políticos utilizam as competências que lhe são próprias para procurar manter-se no cargo eletivo. O mandato passa a integrar sua prerrogativa qualificadora na sociedade. Valem-se de suas atribuições, desde o momento em que tomam posse, para buscar novo mandato. Assim, certamente terão que auxiliar seus aliados, seus protegidos, seus partidários políticos, seus apadrinhados etc. Irão usufruir da competência que lhe foi outorgada na norma jurídica para orientar a realização de despesas em favor dos que forem alinhados com sua política e se valerá dela para prejudicar a oposição, ou seja, seus adversários políticos (OLIVEIRA, 2012). É nítido que as despesas com “amigos” não será exceção. A regra será buscar todos os recursos para beneficiar os que lhe são próximos politicamente. Tal manipulação de recursos jamais beneficiará os adversários ou inimigos.

⁷ Neste ponto, abro um parêntese a fim de destacar que muitas autoridades no Brasil – verdadeiros charlatões – acabam assumindo uma onda de populismo penal, vendendo para a população um produto falso: um Direito Penal duro soluciona problemas sociais. Qualquer que seja hoje a proposta penal que tramite no Congresso, vai sofrer influência do populismo penal, porque o legislador descobriu que lei penal gera votos. Porém, quando se transforma o Direito Penal em mercadoria eleitoreira, o risco de sair do Congresso Nacional leis escabrosas é muito grande. E, mesmo assim, continua-se vendendo a ideia de que o Direito Penal soluciona problemas. Na medida em que o Direito Penal se expande dessa maneira, torna-se produto de uma espécie de terrorismo estatal, que busca na legislação penal uma solução radical de problemas sociais (HELENE P. H.; HELENE F. V., 2014).

⁸ As promessas de construção de obras, de creches, de viadutos, de pavimentação de ruas, de escolas, de hospitais, de prontos-socorros, além de reforma tributária e criminalização de condutas, ainda criam esperanças e nutrem uma ilusão popular que acredita que tudo quanto foi dito será cumprido



Alguns dos fatos acima, apenas exemplificativamente citados, revelam esforços para “varrer a roubalheira”, buscando introduzir padrões de conduta comprometidos com a ética, a moralidade, a probidade, a honestidade e a transparência.

Trata-se de uma luta que suporta grande pressão e, até o momento, inconclusiva.

O escândalo de corrupção política do “Mensalão” ocorrido entre 2005 e 2006, por exemplo, mostrou a robustez da desonestidade, da imoralidade, que de tempos em tempos, como epidemias, voltam a nos perseguir.

A operação “Lava Jato”, caso mais recente, é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o país já teve e revela o sistema de governabilidade do Brasil. Existe uma verdadeira cleptocracia, ou seja, um “governo de ladrões” cujo objetivo é a subtração de capital financeiro do bem-comum. Isso ocorre quando o país é governado ao bel prazer (legitimado pelo poder discricionário) de pessoas que detêm o poder político, ao invés de ser governada por um Estado de Direito imparcial.

Nos bastidores há um nítido Estado mafioso dominado pelo crime organizado. Cuida-se de um fortíssimo elo traçado entre autoridades governamentais, empresários, doleiros, empreiteiros, policiais, membros da Justiça, para a prática de negócios ilícitos. Vale registrar que o Brasil ocupa um vergonhoso 72º lugar, na escola decrescente de honestidade e transparência, elaborada em 2014 pela ONG Transparência Internacional, conforme aponta Sérgio Ferraz (2015, p. 34).

Ocorre que, diante disso, grande parte das pessoas sabe que os fatos são graves e isso até lhes gera uma inconformidade momentânea. Entretanto, com o desaparecimento da notícia da mídia, o fato adormece e fica neutralizado. Assim, intimamente, a população acaba absolvendo a falta, a infração ou o escândalo, porque não é estimulada a combatê-lo.

Outra parcela dos indivíduos se intitula esgotada (cansada) e não quer saber de discutir o tema. O que mais expressa tal cansaço em relação à grande política, à política dos partidos e do governo, é a percepção da corrupção.

Nota-se, na sociedade, um desânimo com a possibilidade de ter um Brasil honesto e correto. O desânimo e a perda de esperança (o que é mais triste) faz com que as pessoas da presente geração não saibam se irão ver o Brasil como um país justo. Mas como ficar



esgotado – desestimulado – da democracia antes mesmo de completá-la? Isso vai contra o brocardo “somos brasileiros e não desistimos nunca”!

Este “nojo” da política é objeto do diálogo travado entre Mario Sergio Cortella e Renato Janine Ribeiro na obra “política para não ser idiota” (2012). No que toca à política, observam uma atitude de desprezo, de asco ou nojo, e ainda uma atitude de tédio. Considera-se que, na atualidade, predomina uma visão de desvalorização, rejeição e renegação em relação à participação política.

Os brilhantes autores ponderam que há uma sensação de aborrecimento pela política e ela vem também porque os adultos, inclusive na escola, não conseguem fazer com que o jovem se encante com a política sem contar com a presença do adversário, do inimigo. Existe um enfado pela política, pois ela é associada aos acordos partidários desonestos e corruptos, além de um desprezo por se supor que política é uma coisa pequena.

Agora não podemos nos esquecer de outra parte da sociedade arregaçou as mangas e filiou-se a onda de manifestações e protestos.

2.1. “Vem pra rua!”

A partir do ano de 2013 a população foi às ruas se mostrar desfavorável à espetaculosa Copa do Mundo de Futebol, contra a PEC 37/2011 (projeto legislativo brasileiro que se fosse aprovado proibiria investigações pelo Ministério Público), além de protestar sobre outros temas nas chamadas Manifestações de Junho ou Jornadas de Junho – “ou alguém ainda acha que eram apenas pelos 20 (vinte) centavos?”.

Nesse ínterim de manifestações, vandalismos também se sucederam, em especial pela atuação marcante de *black blocs* – agentes reunidos, mascarados e vestidos de preto, que enfrentavam a polícia com paus e pedras, quebraram vitrines de lojas e banco, fizeram barricadas incendiando lixeiras, destruíram veículos.

Todavia, de lá para cá, pode-se dizer que o protesto virou uma micareta, ou seja, um carnaval fora de época. Isso porque muitas das pautas populares – tarifa de ônibus, corrupção, impeachment, reforma tributária, reforma agrária, por exemplo – se perderam em meio a milhares de bandeiras e faixas. Até inventaram o “#morobloco” em uma homenagem criativa – quiçá risível - ao Juiz Federal Sérgio Moro. Isso sem se esquecer dos bonecos infláveis da presidente Dilma e do ex-presidente Luiz Inácio Lula da Silva, batizado de “Pixuleco” – com cerca de quinze metros – que foram levados às ruas.



Agora fica a questão: em que lugar do mundo uma população que se diz estar num protesto sério, reclama que está sem dinheiro, mas ao mesmo tempo tem recursos para fazer abadás, vários bonecos e rodar todo o país?

Enfim, ao que parece a resposta para a questão centra-se no perfil ético brasileiro.

3. PROGNOSE ÉTICA

Como já destacado, nesse panorama extremamente complexo, ainda há quem sustente que a situação no Brasil tem melhorado – e muito. Tem-se a impressão que não, mas na sociedade brasileira a corrupção se tornou um problema muito mais focado. Isso porque os mecanismos de fiscalização e controle (repressivos), hoje são muito mais eficazes do que eram há 20 ou 30 anos, pois vivemos uma era de um *reality show* como visto anteriormente.

A verdadeira festa que existia antigamente é muito mais difícil de acontecer. Pode-se citar como exemplo emblemático na história o caso dos “anões do orçamento”⁹, que foi espetacular em termos de corrupção que houve no Congresso Nacional. Na sequência houve o caso das “sanguessugas”¹⁰ que foi infinitamente menor. Entretanto, esses tipos de escândalos são muito mais improváveis de acontecer atualmente por conta de repressão institucionalmente estabelecida. Hoje dificilmente teríamos um e outro por conta do aperfeiçoamento da repressão.

Pode-se afirmar que o aperfeiçoamento da repressão é uma maneira progressiva e eficaz de isolar o fenômeno da corrupção e, então, diminuí-lo. É uma alternativa de enxergar o problema.

De outro lado, há outra forma de visualizar o problema. Representa a ideia de se diminuir ou eliminar a corrupção numa sociedade, isto é, bastaria que cada um tivesse uma consciência moral suficientemente desenvolvida para não atentar contra a coletividade. Não é nada difícil compreender isso, ou seja, de não se cogitar tão somente vantagens pessoais. Todo mundo sabe do que se trata: não pegar o que não é seu; não transformar em privado um

⁹ Grupo de congressistas brasileiros - “anões”, pois eram deputados sem grande repercussão nacional – que no final dos anos 80 e início dos anos 90 se envolveram em fraudes com recursos do Orçamento da União até serem descobertos e investigados, em 1993, perante uma Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI).

¹⁰ Ficou conhecido também como “máfia das ambulâncias” devido à descoberta de uma quadrilha que tinha como objetivo desviar dinheiro público destinado à compra de ambulâncias. O escândalo de corrupção estourou em 2006 e dentre os principais envolvidos estavam os ex-deputados Ronivan Santiago, Carlos Rodrigues e Cabo Júlio e Cleuber Brandão Carneiro.



patrimônio que é público, por exemplo. O agente que faz isso tem consciência do ato praticado e sabe muito bem que não deveria fazê-lo.

Portanto, existe uma maneira de controle que é reprimindo e outra que é não reprimindo, ou seja, um investimento em uma formação moral. Percebe-se que o coração do problema é muito reflexivo e isso, lamentavelmente, não é explorado pelo senso comum. Ao contrário, a ignorância dá ao indivíduo um senso de autoridade intelectual incrível - quanto maior é a falta de conhecimento, mais certeza se tem.

É muito bonito falar da importância da ética, porém quem fala da relevância do tema não tem condições de perceber que a ética pressupõe um repertório e certo domínio de princípios que são na esfera do pensamento, isto é, de formação familiar, escolar e intelectual. Sem dúvida, para que uma pessoa tenha condições de resolver algum impasse ou tomar uma decisão alinhada, correta, de compostura, exige-se que ela possua subsídios cognitivos éticos.

Todavia, a maior parte dos brasileiros se depara com um ensino deficiente, pobre e mal apresentado nas escolas – públicas e privadas. O que esperar então? Como esperar que um agente, quando assume um cargo público, tenha grandes performances de reflexão na hora da deliberação? Por que poderíamos esperar resultado melhor?

Isso certamente seria muita inocência de nossa parte. Não há qualquer novidade nisso, pois, via de regra, temos uma formação escolar asquerosa e triste, que repercute em qualquer campo da reflexão e do conhecimento.

4. A TENSÃO DA BOA-FÉ COMPORTAMENTAL

Por consequência de todo esse quadro de terror tributário, penal e antiético, não há como não se reconhecer uma crise de cooperação nas relações interpessoais. Nesse quadro, verifica-se a atuação do Direito para mitigar esta tensão coletiva, em proveito do princípio da boa-fé objetiva.

Todavia, nos países latinos, a regra matriz da boa-fé é mal compreendida, pois muitas vezes nas relações interpessoais, parte-se da premissa do “levar vantagem”, do “jeitinho”, da “dialética da malandragem”¹¹. Toma-se por base o pressuposto que alguém está

¹¹ Expressão elaborada pelo crítico literário Antônio Candido em um ensaio sobre Memórias de um Sargento de Milícias – romance publicado em 1854 por Manuel Antônio de Almeida (1831-1861).

prestes a “passar a perna noutro”; ao que tudo indica, para que uma relação negocial tenha êxito, o outro terá que, obrigatoriamente, ter prejuízo. É mal concebida a possibilidade de que ambos possam realizar um bom negócio e, mesmo assim, ter lucro ou retorno esperado (HELENE; HOFFMANN, 2012, p. 357).

O “jeitinho” nos remete a uma radiografia crítica de nossa colonização, da herança rústica e patrimonialista portuguesa, e da construção da brasilidade – identidade brasileira – derivada de todo o processo colonial (HELENE; VASATTA, 2015, p. 681).

Desde o início o colonizador português, com sua “plasticidade social”, deixou-se levar caprichosamente pela natureza irrequieta do trópico. Em lugar de impor à paisagem a marca de sua vontade, como os espanhóis, o colonizador lusitano emaranhou-se nela (CARDOSO, 2013, p. 138). Então, exteriorizou na sociedade brasileira nascente sua despreocupação e, como colonizadores, esculpiram em seus colonizados uma cultura de desordem geométrica e disciplinar – que naturalmente se propagou no tempo até os dias atuais (HELENE; VASATTA, 2015).

Sergio Buarque de Holanda, em seu livro “Raízes do Brasil”, reconhece a “cordialidade” como uma característica presente no modo de ser do brasileiro. Todavia, cordial vem da palavra latina *cor, cordis*, que significa coração. Na verdade, o autor está fazendo uma crítica, e não um endeusamento das virtudes brasileiras, porque o homem cordial, para ele, é o homem do coração, que se opõe ao homem da razão. Desse modo, o homem cordial não é uma pessoa gentil e afável, pelo contrário, é aquele que age movido pela emoção, retém vantagens individuais, detesta formalidades e põe de lado à ética (HELENE; VASATTA, 2015, p. 682).

Entretanto, é por um lado diametralmente oposto a esse contexto atual da República Federativa do Brasil, que o legislador pátrio parte da ideia de boa-fé como regra matriz do comportamento. Independentemente da função pública que ocupe, impõe-se o agir com lealdade e boa-fé. Em hipótese alguma a pessoa pode utilizar sua posição para lesar o direito de terceiros, nem para alcançar fim proibido pela lei ou provimentos judiciais. A ela cabe o dever e o cumprimento de todos os provimentos de natureza legal, obrigacional, processual e judicial, bem como não criar empecilhos para que todos eles sejam efetivados e realizados.

5. FOME DE LEÃO!

Antes mesmo da existência da estrutura estatal tal como hoje conhecemos, já havia a cobrança coativa de valores de toda a sociedade por parte do governante. A capacidade de tributar – e seu corolário, de não-tributar -, é uma das mais antigas formas de distinguir pessoas e atividades, ou seja, é uma maneira de implementar políticas fiscal ou econômica.

Vale lembrar que o tributo é a principal fonte de recursos financeiros para o Poder Público. Por meio dele, o Estado transfere parte da riqueza produzida pelos particulares aos cofres estatais (é claro, compulsoriamente). Assim, chame-se de receita pública o ingresso definitivo de dinheiro no patrimônio do Estado.

Entretanto, em “*Terrae Brasilis*”, temos uma imensa dificuldade de construir uma ideia de cidadania que tenha uma de suas bases no pagamento de impostos. Busca-se, a todo o tempo encontrar outro mecanismo para o exercício da cidadania que não o pagamento de impostos.

Mas por que o Estado precisa tributar? Por que é necessário invadir o patrimônio privado?

A Constituição disciplina que o Poder Público está autorizado a exercer atividade econômica em duas situações precisas e excepcionais (segurança nacional¹² e relevante interesse¹³). Fora disso, é vedado ao Estado o exercício de atividade econômica. Vê-se, portanto, a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços ficam reversadas aos particulares. Assim, não resta outra opção ao Estado senão transferir parte da riqueza proveniente do setor privada para seus cofres.

No entanto, existem, obviamente, “limites” a esta transferência, os quais estão contidos nas normas jurídicas que disciplinam a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos, ou seja, no Direito Tributário e Financeiro. O fenômeno tributário, atualmente, encontra-se juridicizado, ou seja, o tributo passou a constituir-se em uma categoria jurídica disciplinada pelo Direito¹⁴.

¹² É o caso da exploração do petróleo.

¹³ Financiamento de imóveis feitos pela Caixa Econômica Federal, por exemplo.¹⁴ Só pode ser exigido por meio de uma relação jurídica entre o Estado e o súdito-contribuinte, a qual, resulta exclusivamente da lei (HARADA, 2013, p. 302).

¹⁴ Só pode ser exigido por meio de uma relação jurídica entre o Estado e o súdito-contribuinte, a qual, resulta exclusivamente da lei (HARADA, 2013, p. 302)

5.1. Complexo sistema

O Direito é sistema. Como tal, significa que é composto de normas vinculadas aos mesmos princípios. As ramificações dogmáticas fazem parte de uma combinação que, por sua vez, correspondem a subsistemas contidos em um sistema maior, completo, envolvente e unitário. O Direito Tributário, Administrativo, Constitucional, Penal, Civil, Eleitoral, Ambiental, Processual estão, por isso, vinculados a mesma coisa: ao Direito.

Metaforicamente, podemos imaginar que o Direito constitui uma enorme esfera sólida e que os inúmeros casos concretos dos seres viventes estão espalhados sobre uma superfície plana horizontal. Diante de um caso real, verifica-se que existe apenas um ponto de contato entre o aro da esfera e o da superfície – a tangente. Isso demonstra que embora apenas uma parte do Direito atinja determinado conflito, todo o peso desta enorme esfera recai sobre o caso concreto.

Isso é uma visão global do Direito. As variadas matérias desta ciência nos permitem a mera facilitação do estudo, pois todas elas estão dentro de mesmo contexto sólido, onde uma não exclui a outra.

Desse modo, é necessário sopesar que os tributos são meios pelos quais o Governo – outro elemento construtivo do Estado – cumpre seu dever de realizar o bem comum, administrando-os adequadamente. Doutra banda, toda a vez que um do povo – contribuinte - descumpra seu dever legal de contribuir, mediante recolhimento de tributos devidos, estará ofendendo a Administração Pública, que se torna incapaz de efetivar o bem comum, dada a omissão contributiva individual.

A ordem tributária é, portanto, valor essencial à Administração Pública e, como parte desta, deve ser juridicamente tutelada, incluída, aqui a tutela penal. Em razão da quantidade de tributos, da elevada carga tributária, do número de contribuintes no Brasil, os conflitos em matéria tributária têm se tornado cada vez mais frequentes. Vale ressaltar a imensa dificuldade de compreensão do sistema tributário nacional.

Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos mascarados de “empréstimos” é tão grande que formam um bloco carnavalesco: “Unidos da Vila Federal”. O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são os “abra-alas”. O ritmo é dado pelo fêmor dos contribuintes, que também forneceram a pela para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram por unanimidade, o prêmio: “Fraude contra o Contribuinte”. (BECKER, 1999, p.14).

5.2. Por que não simplificar?

Para se ter dimensão da complexidade da tributação, basta observar que aqui no Brasil temos três impostos – IPI (imposto sobre produtos industrializados), ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) e o ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza) – incidindo sobre o "valor acrescentado" das transações efetuadas pelo contribuinte.

É inegável a insegurança jurídica ocasionada muitas vezes na identificação do fato gerador de cada imposto, em face da confusão conceitual. O ICMS, por exemplo, traz grandes entraves jurídicos que dão ao imposto um perfil bastante complexo. Falta estabelecer, ao contribuinte, regras mais cristalinas quanto à arrecadação dos impostos de bens e serviços, isto é, regras claras que imprimam uma melhor qualidade ao tributo e uma melhoria na sua distribuição. Isso, sem dúvida, contribuiria para o crescimento do país, principalmente em áreas precárias.

O padrão adotado cria inúmeros entraves ao desenvolvimento econômico. Uma tributação complexa, confusa e elevada afasta novos investimentos, onera demasiadamente o contribuinte e, via de consequência, fomenta a sonegação fiscal. A legislação fiscal é gigantesca e todos os dias este arsenal – leis, normas, regulamentos, decretos, atos normativos e instruções – é alimentado por novidades jurisprudenciais e legislativas. É nítida a dificuldade de se acompanhar isso tudo. Pessoas jurídicas necessitam contratar profissionais e equipes responsáveis pelos cálculos dos tributos. Nenhum curso superintensivo é capaz de habilitar um sujeito a saber lidar periodicamente com os impactos legislativos sobre produtos e serviços.

Pior é a situação da pessoa física que, independente de ter (ou não) um estabelecimento comercial, precisa estar ligada na normatização fiscal, já que esta interfere diretamente em sua remuneração do trabalho ou de qualquer outra fonte – sob pena de “cair na malha fina do Leão”. Vê-se que a lendária e rejeitada reforma tributária soaria algo extremamente vantajoso ao país.

6. RELAÇÃO BILATERAL

Com efeito, o contribuinte não pode sofrer uma sanção de natureza penal ou administrativa se o Direito Constitucional lhe permite determinada conduta (o Direito é sistema). O administrador público tem compromisso com a boa administração, não só imposta



pelo Direito Administrativo, mas também pelo Direito Tributário, Financeiro, Civil e Penal. O Estado só tem legitimidade para tributar em razão de sua função de prestador de serviços, e não de um prestador de serviços qualquer, mas de um eficiente prestador de serviços.

A partir do momento em que não presta os serviços públicos ou o faz de maneira deficiente, perde a legitimidade para tributar; a competência tributária vai se tornando materialmente inconstitucional na mesma proporção em que os serviços públicos não são prestados ou o são de modo deficiente (VARGAS, 2006, p. 813).

A relação tributária é bilateral!

6.1. Eficiência e moralidade estatal

Reporto-me, aqui, ao princípio da eficiência. Tal princípio republicano é de ser observado obrigatoriamente pelos três Poderes. Em matéria tributária, o princípio da eficiência busca a otimização da eficácia da norma jurídico-tributária, ou sua legitimação pelo resultado. Seus limites materiais estão na destinação adequada da receita tributária (VARGAS, 2006, p. 820).

Do mesmo modo que o contribuinte tem a obrigação de pagar o tributo, ele tem o direito de exigir do Estado uma prestação de serviços adequada. Importa dizer que ao direito do Estado há um correspondente dever. Sobre a bilateralidade da relação jurídico-tributária e o dever de prestar contas, pontua Jorge de Oliveira Vargas (2006, p. 819) que “poder exercido pelos representantes eleitos é um poder exercido pelo poder constituído, que não impede, por óbvio, o exercício do poder pelo povo, detentor do poder constituinte. Admitir-se o contrário seria o mesmo que admitir que a criatura pudesse limitar o criador”.

Uma verdadeira política tributária é aquela que vislumbra na arrecadação dos impostos, das taxas e das contribuições um meio de materializar os objetivos sociais delineados no texto constitucional. Isso seria vincular o poder de tributar ao dever de prestar serviços públicos adequados. É a ideia de atrelar os fins extrafiscais da tributação à capacidade contributiva do contribuinte. O contrário – e infeliz realidade – é a existência de uma simples política de arrecadação que tem a cobrança dos tributos como um fim em si mesmo, sem outro objetivo que não seja o de arrecadar.

Vale ressaltar, ainda, que quando se fala em moralidade, jamais se pode observá-la sob um prisma unicamente setorial. Ela deve acompanhar a atuação de todos os agentes do Estado, qualquer que seja sua manifestação – judiciária, legislativa ou executiva. Segundo Maurice Hauriou (*apud* CUNHA JÚNIOR, 2010, p. 41), sistematizador deste princípio na França, em 1927, a moralidade administrativa é um conjunto de regras de conduta tiradas da boa e útil disciplina interna da Administração.

A questão vincula-se, sempre, com a finalidade da atuação e qualidade dos meios empregados ao seu atingimento. No entanto, o assujeitamento do Estado à moral é mais exigente que a perseguida pelo particular, pois se define não só acordo com os padrões éticos retirados dos valores prevalentes na sociedade, como também é obrigada a estar direcionada à realização dos fins do Estado (MALERBI, 1998). Isso porque o administrador da coisa pública – diferentemente da pessoa humana – é inteiramente carente da liberdade¹⁵.

Enfim, estão compreendidos no âmbito do princípio da moralidade, os da lealdade e da boa-fé. A moralidade administrativa é princípio desdobrado da confiança que o povo depositou no poder e na legitimidade da atividade administrativa em relação à gestão da coisa pública.

Em consequência, a moralidade no contexto dos princípios erigidos à administração pública, guarda primazia, pois toda atuação estatal deve partir e buscar a dimensão ética. No Estado Democrático de Direito, a legalidade legítima da conduta administrativa é, simplesmente, legalidade moral. A moralidade do direito é, assim, o aperfeiçoamento das atividades da administração pública. Inclusive, segundo o Supremo Tribunal Federal, o princípio da moralidade administrativa revela-se como um valor constitucional impregnado de substrato ético e erigido à condição de vetor fundamental que rege as atividades do Poder Público¹⁶.

Portanto, principalmente ao governante – e qualquer outro administrador da coisa pública, impõe-se agir com lealdade e boa-fé comportamental. Não pode ele provocar incidentes inúteis ou infundados, brincando com o dinheiro público. É proibido, ao dirigente da máquina estatal, a utilização de expedientes de chicana administrativa, procrastinatórios,

¹⁵ A legalidade como direito fundamental, conforme reza o artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, só é titularizável pela pessoa humana. Destinatários da legalidade do presente inciso são os brasileiros e os estrangeiros residentes no país, já a legalidade administrativa, consoante o texto constitucional (artigo 37), é imposta como dever do administrador da coisa pública e seus agentes, é tradução da juridicidade, pois o titular do respectivo direito, é o cidadão.

¹⁶ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/informativo/verInformativo.asp?s1=Improbidade+Administrativa+e+Prerrogativa+de+Foro&pagina=7&base=INFO>> Acesso em 22. mar. 2016.



desleais, desonestos, com objetivo de satisfazer o interesse próprio. Em hipótese alguma o agente público pode utilizar sua função para que prejudique terceiro, nem para alcançar fim proibido pela lei. A ele cabe o dever e o cumprimento de todos os provimentos de natureza legal, bem como não criar empecilhos para que todos os provimentos sejam efetivados e realizados. Deve sustentar suas razões dentro da ética e da moral, pautando-se em agir de acordo com a verdade, com a lealdade, com a boa-fé, praticando somente atos necessários ao interesse público, cumprindo decisões mandamentais e jamais criar embaraços, agir com malícia, infringindo o princípio constitucional da probidade administrativa.

CONCLUSÃO

Como visto, a gestão tributária, administrativa e ética estão umbilicalmente relacionadas, pois estão inseridas no mesmo sistema: o Direito. Mas o que embasou o estudo em tela foi à indignação com um Estado patentemente ineficaz. A sociedade tem clamado, principalmente nos anos mais recentes, por um Estado mais eficiente, mais prestativo e responsivo, especialmente diante dos volumosos recursos financeiros que recolher a partir da tributação da vida privada.

Com a omissão estatal sendo observada reiteradas vezes pelos cidadãos, verifica-se, conseqüentemente, um enfraquecimento da imagem de Estado presente e protetor, incentivando, negativamente, a conversão de trabalhos lícitos em ilícitos – fraudes tributárias e sonegações, a fim de driblar o Fisco, por exemplo –, o que, por um lado, vai de encontro à postura ética do legislador pátrio, o qual parte da ideia de boa-fé como regra matriz do comportamento.

Não há como negar que as – reiteradas – ofensas aos direitos fundamentais das pessoas continuam fazendo parte de nossa história. Basta caminhar pelas ruas das cidades brasileiras para se constatar a cratera existente entre as normas constitucionais em vigor e a realidade.

Há uma lógica frustrante nessa linha de montagem do Estado (de Direito).

Não muito longe, jogadas em macas, estão pessoas enfermas necessitando urgentemente de um atendimento médico qualificado. Não muito longe, amontoados em celas, estão estupradores, assassinos, ladrões, traficantes. Não muito longe, perdidas nas ruas, estão cidadãos marginalizados pela sociedade e tragados pelas drogas. Não muito longe, dá para ouvir o choro daqueles que tem fome e clamam por justiça. Não muito longe, escuta-se o velho discurso falacioso e vago de candidatos a cargos eletivos. Não muito longe, veem-se agentes políticos caprichando no desperdício do dinheiro público.



O sistema é implacável - uma máquina frustrante. Tem tempo para angariar receita, tributar, julgar pessoas isoladas, aplicando-lhes certas medidas de “justiça”, e a história trágica e corrupta se repete. Então, como esperar que o sistema tenha interesse por uma efetiva contraprestação de direitos fundamentais a todo cidadão?

O governante corrupto não atende ao gabarito constitucional. É evidente que o Direito não é matemática, mas sua estruturação é lógica. As decisões administrativas que fogem do “gabarito” não podem valer. A corrupção continuará se propagando enquanto não encontrar barreiras eficazes – seja pela repressão ou pela consciência ética. Num ambiente contaminado pela imoralidade, o agente corrupto – seja político, empresário, empreiteiro, empreendedor ou qualquer outro servidor público – enxerga sua conduta como o verdadeiro padrão, pois o desvio do comportamento deixa de ser visto como desvio. Afinal, o desvio tornou-se a regra, modificando o sentido original da expressão, sendo assim, o “desvio do comportamento” se torna ético, uma exceção à regra antiética vislumbrada no Brasil.

Assim, visando contribuir para a sociedade, em especial para o Estado brasileiro, necessita-se urgentemente adotar novos paradigmas - paradigma na visão de Thomas Kuhn, de um *design* novo, adequando a novas exigências impostas pelo natural processo da humanidade.

Vislumbra-se que o Direito como um todo – não só o Tributário –, num país de desigualdades e de injusta repartição de rendas, não pode afastar da inspiração ética e eficiente, sob pena de se perpetuar essa máquina representada pela crise política, moral, econômica e de incertezas.

E não bastam novas leis!¹⁷ Aliás, no Brasil já existe uma superabundância de normas de diversas hierarquias se fontes nesse sentido¹⁸.

Sem dar prioridade a um repertório ético de educação e de orientação, de modo a (re)formar uma autêntica cultura nacional, o arsenal legislativo jamais produzirá os frutos que se esperam, ou seja, um comportamento administrativo-tributário probo, leal, honesto, justo, transparente, altruísta, sem empecilhos, pautado na verdade e que objetiva satisfazer o interesse alheio em detrimento do próprio.

¹⁷ Não é por falta de leis que o País não é mais justo. (FOUCAULT, 2011, p. 72).

¹⁸ Além de inúmeros diplomas legislativos voltados a disciplinar procedimentos ético-disciplinares, auditorias e correções, temos a Lei de Improbidade Administrativa (Lei n.º 8.429/1992) e a Lei Anticorrupção (Lei n.º 12.843/2013), além dos crimes de corrupção ativa e corrupção passiva previstos no Código Penal, os quais, inclusive, tiveram suas penas majoradas em 2003 – passaram de 1 a 8 anos de reclusão e multa para 2 a 12 anos de reclusão e multa.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BAUMAN, Zygmunt. *Capitalismo parasitário: e outros temas contemporâneos*. Tradução Eliana Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2010.
- BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco*. Rumo a uma outra modernidade. 2. ed. São Paulo: Editora 34, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999.
- CARDOSO, Fernando Henrique. *Pensadores que inventaram o Brasil*. 1 ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2013.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2013.
- CASALINO, Vinícius. *Teoria geral e direito constitucional tributário*. Curso de Direito Tributário e Processo Tributário. Volume 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
- CLEVÈ, Clèmerson Merlin; FREIRE, Alexandre. *Direitos fundamentais e jurisdição constitucional*. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.
- CORTELLA, Mario Sergio; RIBEIRO, Renato Janine. *Política para não ser um idiota*. 9. Ed. Campinas, SP: Papyrus 7 Mares, 2012.
- CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Administrativa*. 9. ed. Salvador: Editora Juspodvm, 2010.
- FERRAZ, Sergio. *A responsabilização na Lei Anticorrupção*. Revista de Direito Administrativo Contemporâneo. vol. 18. ano 3. p. 33-47. São Paulo: Ed. RT, maio-jun. 2015.
- FIGUEIREDO, Carlos; SILVA, Dacier de Barros e. *A construção da imagem pública: o dilema nos meios de comunicação. A cara da mídia*. Recife: Fundação Joaquim Nabuco, Editora Massangana, 2010.
- FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir: nascimento da prisão*. Petrópolis: Vozes, 2011. GOMES, Luiz Flávio. *Saberes Críticos. Por que estamos indignados? Das barbáries dos poderes à esperança de civilização, justiça social e democracia*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e tributário*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- HELENE, Paulo Henrique; HELENE, Fernanda Valério. *O Direito Penal do Estado "Inimigo"*. Direito penal, Processo Penal e Constituição II / Organização CONPEDI/UFPB / Coordenadores: Paulo César Corrêa Borges, Érika Mendes de Carvalho, Marília Montenegro Pessoa de Mello. Florianópolis: Editora CONPEDI, 2014, p. 148-174.
- HELENE, Paulo Henrique; HOFFMANN, Eduardo. *Duty to mitigate the loss: o dever de mitigar sua própria perda*. Direito Civil / Organização CONPEDI/UFF / Coordenadores:



Celia Barbosa Abreu, Elcio Nacur Rezende, Roberto Senise Lisboa. Florianópolis: Editora FUNJAB, 2012, p. 354-367.

HELENE, Paulo Henrique; VASATTA, Laiana. *Sistema de repulsa à má-fé. Direito civil contemporâneo / Organização CONPEDI/ UFS: Elcio Nacur Rezende; Otávio Luiz Rodrigues Junior; José Sebastião de Oliveira*. Florianópolis: CONPEDI, 2015, p. 680-700.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 10. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

NALINI, José Renato. *Direito que a cidade esqueceu*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. *Ética para um judiciário transformador*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. *Ética geral e profissional*. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MALERBI, Diva. *O princípio da moralidade no Direito Tributário*. Artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária / Ives Gandra da Silva Martins, organizador. volume II. p. 103-111. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária / Ives Gandra da Silva Martins, organizador. volume II. p. 805-823. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012.

VIEIRA, Marco André Ramos. *Direito tributário definitivo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.