



MORALIDADE TRIBUTÁRIA NO JURISPRUDÊNCIA DO STF

Isadora Beatriz Teixeira Carlos

Resumo

O presente artigo analisa a aplicação do princípio da moralidade em matéria tributária pelo Supremo Tribunal Federal (STF) brasileiro em suas decisões. A partir de uma revisão bibliográfica quanto ao princípio da moralidade tributária e sua importância, far-se-á uma investigação na jurisprudência do STF quanto às referências ao princípio, a fim de contribuir com o estudo da moralidade tributária. Mediante revisão bibliográfica e análise documental de jurisprudência no âmbito do STF nas quais cita-se o princípio da moralidade em matéria tributária, através de abordagem indutiva, concluiu-se que o Supremo Tribunal Federal pouco cita e emprega o princípio da moralidade como argumento e fundamento em suas decisões em matéria tributária.

Palavras-chave: moralidade tributária; Supremo Tribunal Federal; jurisprudência.

Abstract

This article analyzes the application of the principle of tax morality by the Brazilian Supreme Court in their judicial rulings. Based on a bibliographic review on the principle of tax morality and your importance an investigation will be made in the body of law of the Brazilian Supreme Court regarding references to the principle in order to contribute to the study of tax morality. Through bibliographic review and documentary analysis of body of law within the scope of the Brazilian Supreme Court in which the principle of tax morality is cited, through a inductive approach it was concluded that the Brazilian Supreme Court barely cites and uses the principle of morality as an argument in its decisions on tax matters.

Keywords: tax morality; Brazilian Supreme Court; body of law.

INTRODUÇÃO

O princípio da moralidade existente no ordenamento jurídico possibilita diversas abordagens e interpretações; mais comumente apreciado e aplicado no direito administrativo, o mencionado princípio possui relevância indiscutível no âmbito da Administração Pública como um todo, podendo ser empregue em todo o direito público, inclusive no direito tributário.

A moralidade possui uma evidente ligação com as significativas noções de ética e de justiça, concepções também tão relevantes à compreensão e correta realização dos preceitos e propósitos do nosso texto constitucional e do Estado brasileiro, e apresenta grande relevância no estudo do direito público e do ordenamento jurídico brasileiro em sua leitura a partir dos ditames constitucionais.

Especificamente no âmbito do Sistema Tributário Nacional, o princípio da moralidade apresenta relevância frente às irregularidades e inconstitucionalidades provenientes de uma leitura apenas pontual da Constituição ou mesmo da legislação infraconstitucional que ignora a necessária interpretação constitucional sistemática, indispensável para a constitucionalidade de qualquer disposição legal. Nesse sentido, a moralidade tributária é fundamento e também força para, juntamente aos demais princípios, auxiliar o atendimento dos propósitos do Estado Democrático de Direito brasileiro, notadamente na área tributária.

O princípio da moralidade em sua acepção tributária não é muito explorado, existindo pouca pesquisa e aprofundamento quanto aos limites e possibilidades de aplicação do princípio jurídico expresso no artigo 37 da Constituição nas demandas e questões que versam sobre o direito tributário brasileiro.

Nos escassos estudos pátrios existentes sobre o objeto muito se fala sobre o seu conteúdo enquanto princípio constitucional na teoria e da maneira com que, como é característico dos princípios, sua aplicação depende da interpretação por quem o manuseia e emprega, existindo uma imensidão de possibilidades de compreensões e perspectivas para seu uso como fundamentação, mesmo vinculando-se sua apreciação e compreensão, como deve ser, ao texto constitucional e aos objetivos do Estado. Pouco se fala na aplicação prática do referido princípio em matéria tributária.

Assim, mostra-se indispensável para o avanço do estudo do objeto e de sua efetivação na prática uma investigação quanto ao emprego do princípio como argumento jurídico.

Frente à quase inexistência de estudos mais aprofundados e práticos sobre essa temática, a análise aqui pretendida sobre o princípio da moralidade tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) mostra-se inovadora e relevante.

MATERIAL E MÉTODO

A presente pesquisa deu-se através do método de revisão bibliográfica e análise documental de jurisprudência no âmbito do STF nas quais cita-se o princípio da moralidade em matéria tributária, coleta de dados realizada em janeiro de 2021, através de análise qualitativa e pelo método de raciocínio indutivo de pesquisa científica sobre os dados coletados.

1 PRINCÍPIO DA MORALIDADE TRIBUTÁRIA

A tributação no Brasil é o principal método de financiamento do Estado, pois a arrecadação é meio de obtenção de recursos que o Estado utiliza para custear os próprios gastos. Dessa forma, a tributação mostra-se um importante instrumento tanto para a concretização dos propósitos do Estado brasileiro como dos direitos fundamentais tutelados em seu ordenamento jurídico (CARLOS, 2019, p. 49).

Uma vez que o Estado brasileiro instituiu-se como Democrático de Direito e conta com a conhecida sujeição dos Poderes à soberania da Constituição Federal, o texto constitucional deve ser tido como norma principal em todas as áreas. Assim, a Constituição é a principal fonte do direito tributário e traz em seu texto orientações e limites à tributação e ao poder do Estado de tributar, traçando normas constitucionais que devem ser observadas e respeitadas por todas as legislações infraconstitucionais.

Considerando a aludida subordinação do direito tributário ao texto constitucional, mostra-se evidente a sua dependência e necessária obediência aos princípios constitucionais expressos na Lei Maior. Diante disso, o direito tributário também se mostra sujeito ao princípio da moralidade, expresso no artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

Partindo da referência à moralidade existente no ordenamento jurídico brasileiro, conforme citado, e dos diversos estudos já empreendidos quanto a esse objeto (relação entre o direito e a moral), como, somente a título de exemplo, citam-se as reflexões dos ilustres pensadores da filosofia do direito: Kant, que considerava não haver separação entre o direito e a moral (KARAM, 2007, *passim*) e Dworkin, que acreditava que a legalidade é determinada não somente por fatores sociais, mas também pela moral (SHAPIRO, 2007, *passim*); consideramos existente e íntima a relação entre direito e moral, pois mesmo o direito sendo tido como autossuficiente para regular as relações intersubjetivas, é evidente que as normas jurídicas resultam de uma ordem moral, “pois a ordem jurídica somente poderá ser legítima quando não contrariar os princípios morais, assim, o direito adquire sim uma relação necessária com a moral”, mas sem qualquer relação de subordinação (MACEI, 2015, p. 102).

A existência de uma norma que trate da moralidade não significa uma incorporação total da moral pelo direito, pois os princípios morais possuem autonomia frente ao direito, uma vez que quando tratados os preceitos morais por um ordenamento jurídico entende-se que houve “uma juridicização parcial deles” e não sua anexação ao ordenamento (JUSTEN FILHO, 1996, p. 66). O argumento de moralidade no mundo jurídico não representa a realidade, mas sim a busca pelo ideal (WEYNE, 2009, p. 8), que no contexto constitucional pátrio, reflete não apenas um propósito a ser alcançado individualmente, mas um meio para alcance dos propósitos do Estado brasileiro como um todo.

Desta feita, a noção de moralidade no interior do ordenamento jurídico não se limita a simples regra, mas sim se revela como orientação ao agir estatal, na forma de aplicar e interpretar a lei e responsabilidade de se ler a Constituição de forma sistemática, por isso apresenta-se no texto constitucional na forma de princípio.

Como aludido, a Constituição oferece tutela constitucional à moralidade, fazendo-a ser de fato entendida como princípio ético constitucionalmente positivado, transformando-a em conceito jurídico (COSTA, 2007. p. 149). Sendo constitucionalmente positivado, portanto, o princípio da moralidade mostra-se “importante balizador normativo” a que toda a Administração deve obediência (MACEI, 2017, p. 16).

Assim, a tributação, como atividade administrativa, está sujeita ao princípio da moralidade, independentemente de sua localização no texto constitucional, pois o referido princípio constitucional deve ser respeitado em todo agir estatal, ou seja, deve ser imperiosamente observado por toda a Administração Pública, em todos os seus desdobramentos.

O princípio da moralidade, em sua acepção tributária, determina que o Estado deve agir como “instrumento de realização do bem público e, não, de opressão social”, excluindo “a obtenção de vantagens reprováveis ou abusivas pelo Estado para si próprio”, considerando inválida “a espoliação dos particulares como instrumento de enriquecimento público” (JUSTEN FILHO, 1996, p. 73-74).

Mas especificamente com relação ao Estado, a tributação, como atividade administrativa e, portanto, ato administrativo, está amplamente sujeita ao princípio da moralidade. Destarte, o exame da moralidade no âmbito do direito tributário “tem por

objetivo analisar a conduta do Estado na instituição e na arrecadação do tributo” (MACEI, 2015, p. 110).

É preciso ter em conta que a moralidade no direito tributário brasileiro não é muito aplicada e efetivada, uma vez que é possível observar a predisposição do sistema tributário nacional em ser um sistema simplesmente comprometido com a arrecadação; assim, do estudo da tributação no Brasil é ostensível o desrespeito aos direitos fundamentais, à dignidade da pessoa humana, ao mínimo existencial e, até mesmo, aos princípios tributários expressos constitucionalmente, quem dirá à moralidade, que não está expressamente vinculada à atividade tributária (CARLOS, 2019, p. 136).

Por tudo isso, mostra-se relevante o estudo quanto ao conteúdo e alcance do referido princípio, uma vez que sua importância na atuação da Administração Pública é inequívoca, pois sem o respeito ao princípio da moralidade não é possível considerar a atuação estatal se quer razoável, quem dirá afirmar que esta atende as determinações constitucionais no que se refere aos objetivos fundamentais elencados na Constituição.

2 JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL BRASILEIRA

Sendo a Constituição Federal a norteadora de toda atuação estatal, garantia de vinculação e proteção dos direitos fundamentais, da democracia e da legitimidade do Estado, é evidente que deve ser tutelada e observada por todos os Poderes estatais; mas o próprio texto constitucional optou por “confiar a sua guarda e tutela, especialmente, ao Poder Judiciário e, notadamente, ao Supremo Tribunal Federal.” (FISCHER, 2002, p. 10).

Desse modo, a justiça constitucional na experiência brasileira se dá pela jurisdição constitucional exercida por todos os juízes e tribunais, sendo o Supremo Tribunal Federal (STF) o órgão máximo do Poder Judiciário (BARROSO, 2014, p. 3), devendo essa Corte garantir a realização da força normativa da Constituição Federal e o satisfatório cumprimento dessa norma fundamental pelo Poder Público, assegurando o Estado Social e Democrático de Direito e seus propósitos.

Apesar de todas as instâncias do Poder Judiciário estarem entrelaçadas ao dever de guardar a Constituição e exercer, em certa medida, a jurisdição constitucional, vê-se que é o STF o principal órgão a exercer a jurisdição constitucional no Brasil, haja vista não estar subordinado aos demais órgãos do Estado e dever obediência somente a Constituição Federal (MORAES, 2003, p. 214), sendo essa concentração alvo de críticas quanto a seu caráter democrático, conforme já aludido neste trabalho.

Também, essa instância, que dentro de uma sociedade plural e regida pelo princípio democrático deve ser neutra, imparcial e garantir a força hierárquica da Constituição e a proteção aos direitos fundamentais, não é exclusivamente, como no modelo europeu, uma Corte Constitucional (BONAVIDES, 2004, não p.), pois exerce outras atribuições constitucionais que se somam à sua atuação jurisdicional constitucional.

É importante destacar que agregam essa crítica à jurisdição constitucional no Brasil teorias que confundem a compreensão de Constituição e do papel da jurisdição constitucional, através da divisão entre 'jurisdição constitucional' e 'jurisdição ordinária', evidenciando a fragilidade da jurisdição constitucional no ordenamento brasileiro (STRECK, 2002, p. 28). Pois essas teorias limitam a competência da jurisdição constitucional e enfraquecem sua atuação de controle negativo na defesa dos preceitos constitucionais.

É notório também que o Supremo Tribunal Federal sofre críticas quanto ao seu possível caráter político, uma vez que seus membros são indicados pelo Presidente da República, e, diz-se que essa indicação diminui seu caráter democrático na mesma medida em que possibilita interferências políticas em sua atuação jurisdicional, comprometendo a imparcialidade e independência dos magistrados constitucionais (BONAVIDES, 2004, não p.).

Entretanto, apesar de essas críticas terem fundamentos e, muitas vezes, infelizmente, aparentarem genuinidade, não alteram a importante atribuição que esse órgão exerce no Estado brasileiro na proteção dos direitos fundamentais e demais objetivos do Estado.

O Supremo Tribunal Federal verifica a constitucionalidade das disposições infraconstitucionais, podendo, para isso, realizar uma interpretação restritiva dos

princípios e direitos constitucionais concernentes ao caso em análise, adotando, assim, “uma postura de cunho eminentemente *jurisdicional*” sem abranger em sua atuação a função social, deixando as questões de “tensão social” sem resposta; ou pode priorizar por exercer sua atividade de forma mais expansiva, em análise mais abrangente de seu papel constitucional, “levando a uma atuação de cunho *político constitucional*, de forma a dar uma resposta para o problema que os órgãos democraticamente eleitos não conseguiram obter de forma satisfatória” (BAEZ; MOZETIC, 2014, p. 52-53).

Diante disso, ao atuar de forma mais abrangente exercitando uma feição mais política, a jurisdição constitucional estaria, do ponto de vista adotado por este trabalho, exercendo sua competência constitucionalmente determinada de forma mais condizente com a Constituição Federal de 1988 e com o Estado Social e Democrático de Direito, haja vista que para o Estado brasileiro o papel social dos Poderes é relevantemente presente no texto constitucional.

Entretanto, deve-se levar em conta que a jurisdição constitucional não pode decidir levando em conta o interesse político de alguma esfera específica da sociedade, devendo decidir sempre baseada na Constituição Federal e em seus postulados, não ultrapassando seus limites (FISCHER, 2002, p. 44), mas decidir considerando a realização do projeto social previsto constitucionalmente.

Também, mesmo que socialmente se espere e até se exija uma atuação mais abrangente da jurisdição constitucional brasileira no esforço para concretização dos direitos e princípios constitucionais, a Constituição Federal ao indicar em diversas passagens de seu texto a necessária intervenção da jurisdição constitucional, não incentiva o ativismo judicial, mesmo colocando o Poder Judiciário em papel de destaque para a conquista dos objetivos do Estado, portanto suas decisões não podem ser agudamente discricionárias (BAEZ; MOZETIC, 2014, p. 60).

De mais a mais, a despeito de todas as críticas feitas ao Supremo Tribunal Federal, Luís Roberto BARROSO (2014, p. 46), proclama que circunstâncias diversas destacaram o papel representativo desse órgão e através de “um olhar reconstrutivo sobre a jurisprudência e a própria postura da Corte” é possível concluir que ela tem desenvolvido percepção de si mesma como “representante da soberania popular” nas decisões soberanas fundamentadas na Constituição, “difundidas por meio de um

sentimento constitucional que, venturosamente, se irradiou pela sociedade como um todo”.

Além disso, muito se fala a respeito da atuação contramajoritária do STF. Em se tratando da jurisdição constitucional e do papel do Supremo Tribunal Federal no Estado brasileiro, destaca-se que este é “proteger e promover os direitos fundamentais, bem como resguardar as regras do jogo democrático” e que eventual atuação contramajoritária da jurisdição constitucional em defesa dos postulados da Constituição Federal deve ser a favor da democracia (BARROSO, 2014, p. 14).

Destarte, a jurisdição constitucional não é puramente contramajoritária, pois se fosse “teria por função proteger a vontade da minoria contra as decisões tomadas por um grupo político majoritário” (FISCHER, 2002, p. 43-44), portanto ela tem um caráter contramajoritário ligado a sua representatividade, mas não tem sua atuação limitada a essa característica, mas sim adstrita aos propósitos constitucionais.

3 MORALIDADE TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

A pesquisa jurisprudencial referente ao princípio da moralidade tributária, tendo como objetivo delinear um conteúdo ao princípio, resultou, com a aplicação dos termos ‘moralidade’ e ‘princípio da moralidade’ em quatrocentos e trinta e cinco (435) Acórdãos e trinta e quatro (34) casos de Repercussão Geral. Já quando aplicados os termos ‘moralidade tributária’ e ‘princípio da moralidade tributária’, os resultados foram de vinte e oito (28) Acórdãos e oito (08) casos de Repercussão Geral.¹

Perante esses resultados, optou-se por, primeiramente, analisar os trinta e quatro (34) casos de Repercussão Geral, dando preferência aos casos indexados como concernentes à matéria tributária.

Dentre esses casos de Repercussão Geral, apenas um (01) caso trata especificamente de matéria tributária; entretanto, o emprego do princípio da moralidade tributária não foi reconhecido, nem no voto do relator, nem nas demais manifestações contidas no inteiro teor da decisão.

¹ Dados coletados em janeiro de 2021, em: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Site Oficial**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: jan. 2021.

Seguiu-se à análise das demais decisões, que versam sobre diferentes áreas do direito, sendo que as mais numerosas ocorrências indicam as disciplinas de direito constitucional e direito administrativo. Porém, o princípio da moralidade, quando mencionado nas decisões, dá-se em sua acepção de moralidade administrativa, não verticalizada à moralidade tributária, e apenas de passagem, sem qualquer elaboração ou aprofundamento quanto ao seu significado, conteúdo ou abrangência. O citado princípio nem mesmo foi utilizado como argumento ou fundamentação para decisões; sendo que em algumas ocorrências, quando citado, é apenas por ter sido levantado pelo autor em suas peças e apenas, por parte dos Ministros, para afirmar que não houve sua violação (sem explicar o porquê de não ser violado). Quando não citado, observou-se que a decisão apenas foi selecionada para aparecer no resultado da pesquisa jurisprudencial, pois possui a moralidade em sua indexação.

Na sequência, passou-se à análise dos resultados quando aplicados os termos 'moralidade tributária' e 'princípio da moralidade tributária', dando preferência aos casos indexados como concernentes à matéria tributária.

Dentre esses vinte e oito (28) resultados, sete (07) decisões são em matéria de constitucional e em apenas uma (01) delas o princípio da moralidade foi citado, em sua acepção administrativa, mas somente de passagem, sem qualquer elaboração ou aprofundamento quanto ao seu significado, conteúdo ou abrangência, não tendo sido utilizado como argumento ou fundamentação para a decisão, que é um caso de Repercussão Geral (Tema 897 – Prescritibilidade da pretensão de ressarcimento ao Erário em face de agentes públicos por ato de improbidade administrativa) que versa sobre o sentido e alcance do artigo 37, § 5º da Constituição Federal.

Seis (06) dos resultados foram de decisões em matéria eleitoral, nos quais a moralidade não foi enfrentada, apenas citada como uma vertente da probidade administrativa para casos em que se discutiu a inelegibilidade de candidatos políticos. Ainda, dois (02) dos resultados foram de decisões em matéria administrativa, sendo que um dos assuntos foi a carreira na Administração Pública e sequer citava o princípio investigado e a outra decisão foi o Mandado de Segurança nº 33340, no qual as impetrantes recusavam-se a prestar informações de operações financeiras ao Tribunal de Contas, decisão na qual não citou-se o princípio constitucional, apenas fez menção à uma moral tributária enquanto costume, na frase: "O aperfeiçoamento

do controle é que pode derrotar a moral *tributária* cínica, que prega a sonegação e a desobediência civil a pretexto da ilegitimidade da despesa pública”. Por fim, um (01) dos resultados foi em matéria penal, na qual não houve menção da moralidade em qualquer acepção.

Dentre os vinte e oito (28) Acórdãos e oito (08) casos de Repercussão Geral, apenas doze (12) tratavam de matéria tributária.

O caso de Repercussão Geral, Recurso Extraordinário nº 593849, de relatoria do Ministro Edson Fachin, julgado pelo Tribunal Pleno no ano de 2016, que tratou especificamente sobre Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), não menciona o princípio da moralidade, apenas apresenta a moralidade em sua indexação.

O caso de Repercussão Geral, Recursos Extraordinários nº 576189 e nº 576189, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, julgado pelo Tribunal Pleno no ano de 2009, tratou da constitucionalidade da cobrança dos encargos instituídos pela Lei nº 10.438/2002, por não possuírem natureza tributária, mas sim de tarifa ou preço público e apenas citou o princípio da moralidade para apontar a incoerência de afronta aos princípios da *moralidade*, da isonomia, da proporcionalidade, da razoabilidade, da legalidade e da não afetação.

O caso de Repercussão Geral, Recurso Extraordinário nº 593849, de relatoria do Ministro Edson Fachin, julgado pelo Tribunal Pleno no ano de 2016, tratou do ICMS e não mencionou o princípio da moralidade, apenas apresentou a moralidade em sua indexação.

O caso de Repercussão Geral, Recurso Extraordinário nº 632265, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado pelo Tribunal Pleno no ano de 2015, tratou do princípio da legalidade quanto à inconstitucionalidade de um Decreto sobre o regime de apuração do ICMS, no qual apenas cita-se o princípio da moralidade em sua acepção administrativa, em resposta ao alegado pela parte (alegações de ofensa aos princípios da moralidade administrativa), para afirmar que não houve violação ao princípio da moralidade, apenas violação da legalidade.

Ademais, um *Habeas Corpus*, de nº 77530, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, julgado pela Primeira Turma no ano de 1988, apareceu no resultado da pesquisa jurisprudencial, no qual se discute a sonegação de tributos provenientes de

lucro de atividade criminosa, pois a moralidade é citada de passagem para comentar a origem dos valores e como a tributação é cabível: “A exoneração *tributária* dos resultados econômicos de fato criminoso - antes de ser corolário do princípio da *moralidade* - constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética”; apenas nessa passagem a moralidade é mencionada.

Por fim, seis (06) Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADI) apareceram nos resultados da pesquisa intentada. A ADI nº 3779, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, julgada pelo Tribunal Pleno no ano de 2019, que tratou das limitações ao poder de tributar, especificamente o respeito ao pacto federativo, na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, no caso uma inconstitucionalidade na concessão unilateral de benefício no âmbito do ICMS, não mencionou o princípio da moralidade, apenas apresentou a moralidade em sua indexação.

A ADI nº 3462, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, julgada pelo Tribunal Pleno no ano de 2010, tratou de benefícios fiscais e citou, apenas de passagem, a moralidade em sua acepção administrativa, apresentando o artigo 37 da Constituição, entretanto sem se alongar. A ADI nº 425, de relatoria do Ministro Mauricio Correa, julgada pelo Tribunal Pleno no ano de 2002, tratou da majoração do percentual de participação dos municípios na arrecadação do ICMS e da sua eficácia legal limitada no tempo, citando o princípio da moralidade, apenas em resposta as alegações da parte de que houve desvio de finalidade e desobediência ao princípio da moralidade na atividade administrativa, para afirmar que: “não há razão suficiente para declarar-se a inconstitucionalidade da norma em apreço, por ofensa ao princípio da moralidade”.

A ADI nº 2823, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, julgada pelo Tribunal Pleno no ano de 2018, e, de igual forma, a ADI nº 2072, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, julgada pelo Tribunal Pleno no ano de 2015, trataram das limitações ao poder de tributar, especificamente o respeito ao pacto federativo, na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, no caso uma inconstitucionalidade na concessão unilateral de benefício no âmbito do ICMS, mencionando a ofensa ao princípio da moralidade, pois os estados e o Distrito Federal, em suas competências constitucionais, devem observar os princípios da igualdade,

impessoalidade e moralidade na edição de leis de isenção tributária, e que isso não ocorreu no caso julgado. Porém, é apenas essa a menção ao princípio.

Enfim, a ADI nº 2474, em julgamento de Medida Liminar, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, julgada pelo Tribunal Pleno no ano de 2002, que tratou de lei sobre Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e parcelamento de multas de trânsito estaduais, cita como precedentes outras ADI's e, citando o princípio da moralidade, apenas em resposta as alegações da parte de que houve ofensa à moralidade pública com a promulgação da lei, decide que não houve violação à essa, pois: "Estar-se-ia, sim, violando a moralidade pública se acaso a lei beneficiasse em particular determinados contribuintes".

Diante disso, não foi possível identificar o conteúdo do princípio da moralidade em sua acepção tributária e sequer ponderar sua utilização como argumento jurídico no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

CONCLUSÃO

O princípio da moralidade em sua acepção tributária não é muito explorado pela doutrina ou mesmo pelos pesquisadores jurídicos brasileiros, existindo pouca pesquisa e aprofundamento quanto aos limites e possibilidades de aplicação do princípio jurídico expresso no artigo 37 da Constituição nas demandas e questões que versam sobre o direito tributário brasileiro.

Entretanto, apesar da importância ímpar desse princípio no âmbito do direito tributário brasileiro, uma vez que se amolda à proteção do contribuinte, ao alcance da justa tributação e, em especial, à realização dos propósitos e objetivos do Estado, pouco se fala em sua aplicação prática em matéria tributária.

Assim, mostrou-se indispensável para o avanço do estudo do objeto e de sua efetivação na prática uma investigação quanto ao emprego do princípio como argumento jurídico nas decisões judiciais, pois a análise da jurisprudência, progressivamente cada vez mais importante no nosso ordenamento jurídico, é um adequado meio para o estudo da argumentação jurídica e da fundamentação das decisões, a fim de observar a alusão, aplicação e alcance de fundamentos jurídicos, como os princípios, em nosso sistema jurídico como um todo.

Na busca por melhor compreender o conteúdo do princípio da moralidade tributária quando aplicado em decisões de matérias tributárias, destacadamente enquanto argumento e fundamento, o presente estudo analisou, através de pesquisa documental na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), as menções ao referido princípio; na expectativa de encontrar o princípio como argumentos e fundamentos, para melhor compreender seu conteúdo e aplicação prática.

Todavia, a pesquisa jurisprudencial mostrou que pouco se fala também nas decisões do nosso órgão máximo do Poder Judiciário brasileiro desse relevante princípio, deixando inequívoca a indução de que a quase inexistência de estudos mais aprofundados e práticos sobre o princípio da moralidade tributária reflete-se no conjunto de decisões do STF.

Ao que parece, somente empreendendo maiores esforços para tornar mais presente e frequente esse princípio na seara tributária é que se passará a distingui-lo com mais clareza e encontra-lo em maior quantidade e qualidade na argumentação e fundamentação na jurisprudência.

Isso posto, a presente pesquisa mostra incontestável e explícita a relevância de empreender-se maiores estudos quando ao princípio da moralidade tributária no sistema jurídico brasileiro, especialmente na esfera prática.

AGRADECIMENTOS

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001.

Referências

BAEZ, Narciso Leandro Xavier; MOZETIC, Vinícius Almada. Teorias da justiça no âmbito da efetividade dos direitos fundamentais. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 16, n. 16, p. 48-69, jul./dez. 2014.

BARROSO, Luís Roberto. Jurisdição Constitucional: A tênue fronteira entre o Direito e a Política. **Migalhas**, 05 fev. 2014. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI194782,51045-Jurisdicao+Constitucional+A+tenue+fronteira+entre+o+Direito+e+a>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

BONAVIDES, Paulo. Jurisdição constitucional e legitimidade (algumas observações sobre o Brasil). **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 18, n. 51, maio/ago. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142004000200007&script=sci_arttext>. Acesso em: 18 ago. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Site Oficial**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: jan. 2021.

CARLOS, Isadora Beatriz Teixeira. **Inconstitucionalidade do limite de deduções com despesas de educação no imposto de renda: justiça e moralidade tributárias**. 2019. 156 f. Dissertação (Mestrado em Direitos Fundamentais e Democracia) – Programa de Pós Graduação em Direitos Fundamentais e Democracia - Mestrado e Doutorado – Centro Universitário Autônomo do Brasil. Curitiba, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

FISCHER, Octávio Campos. **A manipulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade e alguns reflexos no direito tributário**. 2002. 250 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996.

KARAM, Fabiana Silveira. Das relações entre o Direito e a Moral (um ensaio sobre o pensamento de Kant). **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 2, n. 2. 2007.

MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015.

MACEI, Demetrius Nichele. O princípio da moralidade (administrativa, tributária e “pública”) na Constituição de 1988. In: MACEI, Demetrius Nichele (coord.). **Estudos em homenagem ao professor Sérgio Moro**. Curitiba: Instituto Memória, 2017.

MORAES, Alexandre de. **Jurisdição Constitucional e Tribunais Constitucionais**; garantia suprema da Constituição. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SHAPIRO, Scott J. The Hart-Dworkin Debate: A Short Guide for the Perplexed. **SSRN**, New Haven. 2007. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=968657>. Acesso em: ago. 2020.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma Nova Crítica do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

WEYNE, Bruno Cunha. A concepção de direitos humanos como direitos morais. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 6. 2009.