

I SEMINÁRIO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

O PRINCÍPIO DA MORALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL PERANTE A NOVA CONSTITUIÇÃO E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Agostinho Toffoli TAVOLARO
PUCCAMP

1. INTRODUÇÃO

Quando mais outras virtudes possa não ter, a Constituição Federal de 1988 tem, ao menos, a de conduzir à reflexão o jurista que se volta ao reexame de colocações tidas como pacíficas, ou nele suscita a curiosidade por questões cuja resposta dava por assentes.

Tem o homem de leis, a observação quotidiana no-lo demonstra, o pendor de repudiar inovações, venerando o estável¹, comportamento este que lhe é ditado pelo comodismo de aceitar e acatar idéias de há muito postas e nele inculcadas desde os mais ternos e ternos dias até sua passagem pelos bancos universitários.

Na realidade, nada mais o preocupa e literalmente apavora que o surgimento de novas leis, mormente quando sejam estas de amplo espectro, quais os códigos ou de influência geral e indefinida, qual a Constituição.

Mesmo ao homem de leis no Brasil, que a isto deveria ter adquirido imunidade pela vacinação em doses maciças de novas leis que surgem diariamente, lançando-o em estado de confusão mental que somente a boa formação jurídica e a atenção aos princípios maiores ordenados na Lei Suprema conseguem reduzir, a repugnância a inovações legislativas é inerente, tanto mais que normalmente procedidas sem técnica nem precisão, com desprezo às boas regras de elaboração legislativa e, muitas vezes, com afronta direta aos ditames constitucionais.

Ao jurista, no entanto, cabe debruçar-se sobre os novos textos, buscando não sua aplicação imediata, mas os reflexos que trazem sobre a ordem jurídica estabelecida e que pretendem alterar e o que revelam de adequação e compatibilidade com os princípios gerais de direito que ditarão, em última análise, a ocorrência do fenômeno, não só brasileiro, mas universal, embora em nossas plagas tenha se alastrado como descontrolada epidemia, de leis que "pegam" e leis que "não pegam".

Nesse quadro, a questão que se nos apresenta à reflexão é suscitada pela necessidade de obediência ao princípio da moralidade pela Administração, princípio este que agora se alça à categoria de preceito constitucional.

2. A RELEVÂNCIA DA ANÁLISE

Suscitam a presente análise questões de direito interno e direito internacional.

De direito interno, quando se vê as pessoas jurídicas de direito público interno trocarem entre si, por convênio, ou mesmo sem ele, informações e dados sobre a atividade de contribuintes, com reflexos profundos na incidência e exigência de tributos; assim, ora é o Estado federado que passa à União as informações que colheu junto ao contribuinte, ora é a União que dá conhecimento a um Estado federado, de informações relativas ao contribuinte por ela junto a ele colhidas.

De se notar, ainda, a campanha publicitária que disfarçadamente se faz à época da entrega das declarações de rendimentos para fins de apuração do imposto de renda, quando coincidentemente são trazidos a público casos de imposição de pesadas multas e de outras penas a contribuintes.

Por derradeiro, no que respeita ao direito interno, não fiquem ainda sem registro, por pertinentes ao tema, as ameaças de devassa fiscal que se fazem quando de choques econômicos e planos de contenção de preços, visando coarctar aos contribuintes, o acesso ao judiciário, no seu foro mais íntimo, o da decisão mesma de aos tribunais recorrer.

De direito internacional porque, nos tratados para evitar dupla tributação internacional assinados pelo Brasil e já em vigor², são encontradas as cláusulas de assistência mútua, troca de informações e assistência administrativa³, constituindo-se a sua amplitude e interpretação, preocupação constante de contribuintes e administradores fiscais em todo mundo.

Assim é que no seio da IFA - International Fiscal Association⁴ foi a matéria tema central de vários Congressos⁵ devendo ainda ser examinada em seu aspecto de proteção da confidencialidade no Congresso que em 1991 se realizará em Barcelona⁶.

Trata-se, assim, de questões atuais e palpitantes, não se constituindo a matéria em estudo de "lana caprina", mas de consequências concretas na ordem jurídica.

3. A ATIVIDADE TRIBUTÁRIA E O DIREITO

Examinada em seu conteúdo, vemos que a atividade tributária, pelo setor próprio da Administração Estatal, quando a especialização e o volume assim o determinem, consiste, principalmente, de três momentos distintos:

a) O lançamento do tributo.

b) A arrecadação do tributo.

c) A fiscalização.

São todas, como se vê, atividades exercidas pela Administração e regidas pelo direito administrativo e tributário.

Não nos esqueçamos, que o direito tributário, filho do direito financeiro, é neto do direito administrativo⁷, certificado seu nascimento com a célebre polêmica entre GENY e TROTABAS, e que a autonomia de qualquer ramo do direito deve ser sempre entendida como

“sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico”⁸.

Essa atividade tributária rege-se pelas regras do direito administrativo, enquanto atividade da administração, bem como por aquelas que presidem o direito tributário, enquanto aplicadora de tais normas.

Atividades da Administração Pública, o lançamento, a arrecadação e a fiscalização regem-se pelos seus princípios básicos: legalidade, moralidade, finalidade e publicidade, enunciados pela doutrina⁹ que a Constituição de 1988 veio expressamente agasalhar em seu artigo 37 “caput”,

“Art. 37 - A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade....”

Debruçando-nos, porém, sobre um desses princípios, a moralidade, vemos que não somente neste passo a Lei Magna expressamente se refere à moralidade administrativa, pois a declara bem a se proteger, pertencente aos direitos coletivos, que visa preservar¹⁰, inspirando-se na intenção de fazer de todo cidadão um fiscal do bem comum¹¹, através da ação popular prevista no art. 5º, LXXIII, para anulação de qualquer ato lesivo a ela.

4. O DIREITO E A MORAL

A preocupação com as relações entre direito e moral já na Grécia antiga foi objeto de reflexão, preocupando-se os filósofos em distinguir o "justo por natureza" do "justo por convenção"¹².

Chegando a questão a nossos dias, lapidada pelos romanos, onde no Digesto, I, 1, 10, encontramos como preceitos fundamentais do direito:

*"Juris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere"*¹³.

suscitou ela a atenção, na Idade Média, de **SANTO AGOSTINHO** e **SANTO TOMÁS DE AQUINO**, passando, na Idade Moderna, à preocupação de definições contratualistas de **HOBBS**, **J. J. ROUSSEAU** e **LOCKE**, ou do direito natural de **GROCIO**, para, na última fase da Escola de Direito Natural, propiciar a "primeira doutrina explícita e deliberada sobre os critérios distintivos entre o mundo jurídico e o mundo moral" de **THOMAS IUS**, chegando-se seguir a **KANT**, **HEGEL**, passando por **KELSEN**, que se situaria no contratualismo, **GIORGIO DEL VECCHIO** e **RADBRUCH** até a posição de bilateralidade atributiva de **MIGUEL REALE**¹⁴.

A realidade é, no entanto, que ao estudioso cabe, neste instante, alhear-se das posições filosóficas para, voltando ao plano jurídico, certificar-se do processo de juridicização a que foi submetida a moral.

Se, no passado, poder-se-ia talvez traçar lindes entre direito e moral, em outras terras e sob outros sistemas jurídicos, hoje vemos que no Brasil, face ao direito posto, o problema tem diminuídas suas proporções.

5. A JURISDICIZAÇÃO DA MORAL NO DIREITO POSTO BRASILEIRO

A preocupação de procurar conciliar moral e direito, evitando as armadilhas que eventuais separações poderiam oferecer,

fez com que, em nosso país, o legislador viesse se ocupando em tornar inverídico o fragmento de PAULO:

"Non omne quod licet honestum este" (D. 50, 17, 144), através da inserção no corpo de leis, de normas que permitissem aplicar a moral quando se verificasse a sua antinomia com o aparente resultado da aplicação de preceitos legais.

Com efeito, temos que o apêlo à equidade, que, segundo **ARISTÓTELES**

"... nasce quando a justiça diz respeito a um caso que foge do comum e da generalização da própria lei, de sorte que a equidade é como uma correção, de que a lei, pela sua abstratividade, necessita continuamente¹⁵".

fêz-se presente em nossa legislação, a fim de permitir ao Juiz decidir nos casos de lacunas da lei¹⁶.

Assinala **GEORGES RIPERT** que a moral é a inspiradora de toda a teoria do abuso do direito¹⁷, penetrando no mundo jurídico do direito administrativo, como enfatiza **ANTONIO JOSÉ BRANDÃO**, por uma perturbação da ordem jurídica semelhante à produzida pelo abuso do direito: o desvio de poder, tendo ambos a mesma causa: imoralidade da intenção do agente, levando à escolha de fim metajurídico irregular¹⁸.

No direito tributário, a norma autorizadora da utilização da equidade é expressa, estabelecendo o artigo 108 do Código Tributário Nacional:

"Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - ...

II - ...

III - ...

IV - a equidade.

§ 1º - ...

§ 2º - O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo devido.

E, mesmo no processo civil, vemos que o Código respectivo a admite, quando prevista em lei, como fundamento de decisão pelo Juiz (art. 126).

O ápice dessa jurisdicação da moral porém, é atingido pela Lei Magna de 1988, nos arts. 37 e 5º, LXXIII, que a erigem como princípio e crisol da atividade da administração pública.

6. MORALIDADE ADMINISTRATIVA

No que consiste a moralidade administrativa?

Examinemô-la, a fim de lhe traçar a linhagem, a classificação e o conteúdo.

Distingamos inicialmente, moral e moralidade: a primeira se situaria no plano ideal, enquanto que a moralidade se situa no plano real, consistindo no aspecto factual da primeira¹⁹.

Foi MAURICE HAURIOU quem pela primeira vez falou em moralidade administrativa, anotando acórdão do Conselho de Estado, embora somente na 10ª edição de seus "Précis" viesse indicar o seu conceito: "conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração", vindo posteriormente WELTER melhor extremar o conceito, afirmando:

"a moralidade administrativa, que nos propomos estudar, não se confunde com a moralidade comum: ela é composta por regras de boa administração, ou seja: pelo conjunto das regras finais e disciplinares suscitadas, não só pela distinção entre o Bem e o Mal, mas também pela idéia geral de administração e pela idéia de função administrativa²⁰".

Não se diga, adverte MANOEL DE OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO, que a expressão moralidade administrativa, no seu conceito, é uma expressão vazia de conteúdo jurídico,

pois está ela ligada à gestão administrativa, i.é., a forma da lei ou da norma jurídica,

“desde que não deva haver liberdade de atuação a não ser objetivando a “boa” administração ou o “bem comum”²¹”.

Vejam os casos concretos: a) o administrador público, em determinada circunstância, atua para atender a finalidades suas, próprias. b) o administrador público, visando com excesso de zelo propiciar vantagens ao patrimônio sob sua guarda ou ao aumento da arrecadação, lança mão de meios moralmente condenáveis para obter informações sobre o contribuinte. c) o administrador público cria situação de constrangimento ao contribuinte, com o objetivo de forçá-lo ao recolhimento de tributo.

Se a primeira hipótese (finalidades próprias do administrador) pode se apresentar com nítidos contornos de imoralidade, situada, mesmo, dentro do plano da ilegalidade pelo quanto estabelecido no direito positivo, ainda que meios legais tenham sido utilizados, as duas outras hipóteses apresentam contornos menos precisos, encobertos pelo nevoeiro de um pretense interesse público.

Na verdade, em todos os casos, os atos refogem à idéia do serviço público, pois este tem como finalidade maior o bem comum e o bem comum exige a moralidade dos meios, ou a adequação da finalidade particular à finalidade maior.

Lembre-mos que a tributação deve ser justa²² e que a injustiça da tributação, historicamente, apresenta-se como sintoma de tirania ou corrupção, levando inclusive à revolta, como atestam a Magna Charta, a luta dos holandeses contra o domínio espanhol, a independência americana e, em nosso país, a Inconfidência Mineira (que teve como estopim a derrama).

Ora, a moralidade administrativa é espécie do gênero moral. Ramo da árvore, segue os característicos que esta apresenta, impondo, à administração, na preceituação romana, os deveres de honestidade, de não lesividade de seus atos e de reconhecer a cada um o que lhe é devido.

Dentro desses deveres, a honestidade no trato da administração fiscal com o contribuinte se impõe, pois se de um lado se exige dele a prestação de informações relativas às suas atividades econômico-financeiras, de outro se impõe à administração fiscal o dever de somente utilizar a informação prestada para os fins de tributação.

7. A OBRIGAÇÃO DO SIGILO

Fruto da preocupação moral, inseriu-se, no Código Tributário Nacional, a obrigação do sigilo, tanto para a administração (Fazenda Pública), quanto para seus funcionários, dispondo o art. 198:

"Art. 198 - Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades".

E o artigo 199, expressamente referido, prescreve:

"Art. 199 - A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio".

A essas disposições se sobrepõe, hoje, o preceito constitucional do art. 5º, XXXIII:

"XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo

sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

Feita, com J. CRETELLA JR. a distinção entre interesse particular, interesse coletivo e interesse geral²³ é de ressaltar que o sigilo se impõe tendo em vista a segurança da sociedade.

Assim, a liberdade de informação passou a ter, na Lei Magna, limite definido na segurança da sociedade, segurança essa que tem, como alicerce fundamental, os preceitos da moral.

Pergunta-se então: é moral passar a Administração Fiscal a outrem informações que obteve do contribuinte para fins de sua tributação, sob a cominação de penas pecuniárias ou de outra natureza?

A pergunta põe em cheque a prática internacional dos tratados para evitar a dupla tributação internacional, onde, como dito anteriormente, é encontrada cláusula de troca de informações e assistência administrativa, usualmente com a redação da OECD - 1977²⁴, servindo ainda para questionar a constitucionalidade do art. 199 do Código Tributário Nacional e dos convênios nele referidos.

A chave pois, da resposta, reside, a nosso ver, no entendimento do que seja segurança da sociedade.

Entendida a segurança da sociedade como o conjunto de regras mínimas que permitam a convivência de seus integrantes, à base de tais regras há de sempre se localizar a moral, como fundamento das relações entre os membros dessa sociedade.

Fundamento moral, a honestidade e lealdade recíprocas de administrador e administrado se impõe, assim, como limite à possibilidade de troca de informações.

Se, por força de lei, presta o administrador informações à administração fiscal, sob a perspectiva de lhe serem infligidas penas pelo descumprimento da obrigação legal, moral parece que lhe assista o direito de exigir, da administração, o guardar em sigilo as informações recebidas, não as passando a outras administrações, locais ou de outros países, que lhe exigirão tributos outros.

Destarte, entendemos que o pálio estendido pelo art. 5º, XXXIII da Constituição ao enumerar os direitos fundamentais do indivíduo veio dar nova dimensão à sua proteção, tornando inconstitucionais, em nosso direito, as cláusulas de troca de informações e assistência técnica contidas nos tratados internacionais, bem como tornando ineficaz, no direito interno, o artigo 199 do Código Tributário Nacional e infringentes da Constituição os convênios que envolvam troca de informações entre administrações fiscais.

Essa proteção que ao indivíduo se consagra, na Constituição, não é, contudo, direito absoluto.

Jungida à moral, que a requer, a própria moral se encarrega de lhe dar limites.

E, por paradoxal que possa parecer, o mesmo limite que veda a troca de informações e assistência técnica é o limite que permite essa mesma troca de informações e assistência técnica: a segurança da sociedade.

Se essa segurança se lastrea na moral, e se infringem a moralidade administrativa, a troca de informações e a assistência técnica sobre os contribuintes e as informações por eles prestadas, essas mesmas moral e moralidade exigem que, nos casos de delitos a um só tempo morais e ilícitos se abra exceção à regra geral.

Com efeito, moral não seria a Administração Fiscal reter informações sobre atividades do narco-tráfico, de vez que o "honestum" e "neminem laedere" inexistem nessa atividade condenável pelos padrões éticos.

8. A EXTRA FISCALIDADE E A TRIBUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS

Ao versamos sobre moralidade, expressa esta como a atuação da moral "in concreto", cabe-nos o inarredável dever de focalizar a tributação dos atos ilícitos.

Na verdade, menos de ilícitos nos cabe falar, mas sim de atos imorais, de vez que à base da ilicitude sempre vemos a inadequação moral, sendo um e outro(moral e legal) apenas aspectos diversos de um mesmo fato que, conforme MIGUEL REALE, cabe saber distinguir e não separar²⁵.

Tenhamos em mente, outrossim, que o exercício jurídico do poder suscita o problema da justiça e da verdade²⁶, nada mais injusto parecendo ao homem comum que ser tributado por exercer atividades moralmente admissíveis, enquanto que aquele que pratica atos imorais se forra à tributação.

Reconhecendo-se ao tributo a utilização extrafiscal, nada impede, a nosso ver, que atividades moralmente condenáveis possam constituir-se em objeto de tributação que as desestimule.

IVES CANDRA DA SILVA MARTINS, analisando as atividades ilícitas sob seus aspectos moral, jurídico, econômico, financeiro e social, não hesita em aceitar.

"em termos de lei positiva e de lei natural toda aquela lei que visar a redução de comportamento pela moral condenados...".²⁷

desde que não desestabilizadoras das estruturas fundamentais da sociedade, que são o respeito à vida, à liberdade e ao patrimônio das pessoas.

No momento em que atual se põe a indagação sobre a legalização do jogo, oportuno é afirmar que sua tributação diferenciada em obediência mesmo ao princípio da isonomia se torna imperativo ético.

9. MORALIDADE ADMINISTRATIVA E CORRUPÇÃO

Infelizmente ressoam hoje com atualidade as palavras de BILAC PINTO:

"A corrupção em numerosos e importantes setores governamentais do nosso país assumiu tal intensidade e

extensão que, desgraçadamente, parece ter sido institucionalizada.

A pertinácia com que a improbidade administrativa se exerce e a apatia da opinião pública em face dela retiraram toda a acústica às vozes isoladas que a denunciam e condenam. Por esse clima de relaxamento moral, em que a corrupção prospera, os principais responsáveis são os governantes sem austeridade²⁸.

Ao jurista, fazendo eco às palavras pronunciadas, incumbe lamentar-se da falta de efetividade das normas coibidoras dessa prática deletéria.

Aponta **BILAC PINTO**, com precisão, os responsáveis diretos.

Olvida-se, apenas, e aqui também lamentamo-nos, de apontar a co-responsabilidade de cada um de todos nós, cidadãos, que vemos o desfile da corrupção, a parada dos desmandos e arbitrariedades, sem nada fazermos, restringindo-nos a nos encolhermo-nos em nossas tocas, sem a coragem de arrostar a ira dos poderosos, a inimizade dos apaniguados, a vingança dos corruptos.

Há um clamor insopitável, um nó na garganta de quantos nos vemos pisados e espezinhados. Que o grito saia do peito, que o ar sufocado se liberte e poderemos então chegar mais próximos de nosso ideal de Justiça.

NOTAS

(1) **ANTONIO JOSÉ BRANDÃO** - Moralidade Administrativa "in" Revista de Direito Administrativo 25/454.

(2) Encontram-se em vigor no Brasil os seguintes Tratados para Evitar Dupla Tributação Internacional, na prática chamada "Tratados de Dupla Tributação (TDT)". 1) República federal da Alemanha (Dec. nº 76.988, de 06.01.1976); 2) Austria (Dec. nº 78.107, de 22.01.1976); 3) Bélgica (Dec. nº 72.542, de 30.07.1973); 4) Dinamarca (Dec. nº 75.106, de 20.12.1974); 5) Espanha (Dec. nº 76.975, de 21.01.1976); 6) Finlândia (Dec. nº 73.496, de 17.01.1974); 7) França (Dec. nº 70.506, de 12.05.1972); 8) Japão (Dec. nº 61.899, de 14.12.1976,

alterado pelo Dec. nº 81.194, de 09.01.1978); 9) Noruega (Dec. nº 66.110, de 23.01.1970); 10) Portugal (Dec. nº 69.393, de 21.10.1971); 11) Suécia (Dec. nº 77.053, de 19.01.1976); 12) Luxemburgo (Dec. nº 85.801, de 20.08.1980); 13) Itália (Dec. nº 85.985, de 08.05.1981); 14) Argentina (Dec. nº 87.976, de 22.12.1982); 15) Canadá (Dec. nº 92.318, de 17.01.1986); 16) Equador (D. Leg. 04 de 20.03.1986); 17) Tchecoslováquia (Dec. nº 43 - DOU 26.02.1991); 18) Hungria (Dec. nº 53 - DOU 11.03.1991).

(3) Adotado modelo de tratado pela OECD (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) em 1963, foi ele revisado em 1977, sendo o mais difundido modelo de TDT, vieram a ser produzidos, após ele, outros modelos, tendo maior influência o da ONU (1980), onde se vêem redações que melhor se adaptam às necessidades dos países em vias de desenvolvimento (eufemismo que disfarça o cruel vocábulo - subdesenvolvidos), de vez que criticado o modelo OECD por favorecer os países industrializados e o dos Estados Unidos da América do Norte (este com o poder de pressão de maior parceiro comercial e potência econômica e política do mundo atual). O texto desses modelos encontra-se compilado por **KEES VAN RAAD** no *Model Income Tax Treaties* - Kluwer - Deventer - 1983. De se notar que os países membros do Pacto Andino editaram também modelos de tratado, aprovados pela decisão nº 40 do Acordo de Cartagena (Lima - Peru - 1971), que **RAMON VALDES COSTA** com sua profundidade e visão geral dos problemas do direito tributário internacional estuda e esclarece em suas obras, em especial nos seus "Estudios de Derecho Tributario Internacional" - Montevideo - 1978 e "Estudios de Derecho Tributario Latino-Americano" - Montevideo - 1982.

(4) A IFA tem sua sede em Haia, Holanda, e seu Secretariado Geral em Rotterdam. Criada em 1939, dela faz parte o Brasil, através da ABDF - Associação Brasileira de Direito Financeiro, desde 1949. Congrega 7607 membros, representando 82 países (números de fevereiro de 1990, havendo já realizado 44 Congressos anuais, somente interrompidos pela 2ª Grande Guerra).

(5) Na década de 80 foi o assunto objeto do Congresso de Berlim (1981) sob o título *Mutual Agreement - procedure and practice* (Cahiers de Droit Fiscal international - vol. 66º - 1981), e inaugurando a década de 90, do Congresso de Estocolmo - *International mutual assistance through exchange of information* (Cahiers - vol. 75b - 1990), sendo relatoras nacionais do Brasil **STELLA MARIS PIRES NELSON DE MELLO** e **REGINA MARA TOCANTINS HOFFMANN**.

(6) No Congresso de 1991 a se realizar em Barcelona - Espanha, o tema *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, terá como Relator Geral **JACQUES MALHERBE** (Bélgica), sendo relator nacional do Brasil **ANTONIO CARLOS FLORENCIO DE ABREU E SILVA**.

(7) Conforme **RUBENS GOMES DE SOUZA** - *Compendio de Legislação Tributária* - Ed. Resenha Tributária - SP 1975 - Ed. Postuma - pág. 33, **RUY BARBOSA NOGUEIRA**, *Curso de Direito Tributário* - 5ª Ed. Saraiva - SP - 1980 - pág. 12 e **ALIOMAR BALEEIRO** - *Direito Tributário Brasileiro* - 10ª Ed. Forense - Rio - 1990 - pág. 2.

- (8) **ALFREDO AUGUSTO BECKER** - Teoria Geral do Direito Tributário - Ed. Saraiva - SP - 1963 - nº 9 - pág. 29.
- (9) **HELIO LOPES MEIRELLES** - Direito Administrativo Brasileiro - Ed. Revista dos Tribunais - SP - 10ª Ed. - 1984 - pág. 60.
- (10) **JOSÉ AFONSO DA SILVA** - Curso de Direito Constitucional Positivo - Ed. Revista dos Tribunais - 5ª Ed. - 1989 - pág. 394.
- (11) **MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO** - Comentários à Constituição Brasileira de 1988 - Ed. Saraiva - 1990 - pág. 82.
- (12) cf. **MIGUEL REALE** - Filosofia do Direito - Ed. Saraiva - SP - 11ª Ed. - 1986 - Título XI - pág. 621 onde se faz escorço histórico crítico de profundidade.
- (13) **MIGUEL REALE** - aponta que esses três princípios refletiam as três grandes correntes filosóficas da Grécia: epicurista - alterum non laedere; estoica - honeste vivere; aristotélica - suum cuique tribuere - op. cit. nº 223 - pág. 631.
- (14) cf. **MIGUEL REALE** - op. cit.
- (15) **ARISTÓTELES - A ÉTICA DE NICOMACO** - Atena - Editora - SP - 3ª Ed. s/data Trad. de Cassio M. Fonseca - Livro III, 8.22 - pág. 84.
- (16) Recorde-se que **KELSEN** nega peremptoriamente a existência de lacunas na ordem jurídica - Teoria Pura do Direito - Armênio Amado - Editor - Sucessor - Coimbra - 1979 - 5ª Ed. Trad. de **JOÃO BAPTISTA MACHADO** - pág. 338 s/o tema, consulte-se, com proveito **MARIA HELENA DINIZ** - As lacunas do direito - Ed. Revista dos Tribunais - SP - 1981 - pág. 34.
- (17) **GEORGE RIPERT** - A regra moral nas obrigações civis - Ed. Saraiva & Cia - SP - 1937 - nº 89 - pág. 163.
- (18) op. cit. pág. 464.
- (19) **SILVIO DE MACEDO** - verbete "Moralidade" - Enciclopédia Saraiva do Direito - vol. 53 - pág. 260.
- (20) cf. **ANTONIO JOSÉ BRANDÃO** - op. cit. pág. 457-459.
- (21) **MANOEL DE OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO** - verbete "Moralidade Administrativa" - Enciclopédia Saraiva do Direito - vol. 53 - pág. 271.
- (22) Cai como luva a citação de **CHARLES M. ALLAN** feita por **IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**: "It is clearly a desired characteristic of taxes that they be fair. Apart from the ethical desirability of equity, there is the practical need for taxes to be acceptable to the tax-paying public. If taxes are generally believed to be inequitable the consequences may range from widespread evasion to revolution". (Charles M. Allan, The theory, cit., p. 36) - Teoria da Imposição Tributária - Ed. Saraiva - SP - nº 6.5 - nota 48 - pág. 162.
- (23) **J. CRETILLA JR.** - Comentários à Constituição de 1988 - vol. I - Ed. Forense Universitária - RJ - 1ª Ed. - 1989 - nº 254/256 - pág. 418.
- (24) É a seguinte a redação: "Article 26 - EXCHANGE OF INFORMATION - 1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic

laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Article 1. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) involved in the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. 2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation: a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State; b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State; c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

(25) op. cit. nº 221 - pág. 622.

(26) **TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.** - Introdução ao Estudo do Direito - Ed. Atlas - SP - 1988 - nº 7.1 - pág. 318.

(27) op. cit. capítulo 12 - pág. 305.

(28) "apud" **MANOEL DE OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO** - O Controle da Moralidade Administrativa - Ed. Saraiva - SP - 1974 - nota nº 16 - pág. 235.