

# Brasil

Capítulo IV

Brasil

## **João Bosco Coelho Pasin**

Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca (USAL), España; Magister de Derecho Político y Económico por la *Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM)*, São Paulo, Brasil; Especialista en Derecho Tributario y Financiero por la USAL; y Especialista en Derecho Tributario por el *Centro de Extensão Universitária Instituto Internacional de Ciências Sociais, CEU/ IICS*, São Paulo, Brasil.

Es Miembro Titular de la *Academia Paulista de Letras Jurídicas (APLJ)* y Miembro Asociado de la *Academia Brasileira de Derecho Tributario (ABDT)*. También es Profesor de la Facultad de Derecho de la UPM y Profesor Invitado del *Instituto Nacional de Pós-Graduação (INPG)*, São Paulo, Brasil. Además es abogado y Asesor Fiscal en São Paulo, Brasil.

# Cultura Contributiva en Brasil: La dialéctica entre el “contrato social” y la “realidad socioeconómica” ¿Una cuestión moral?

João Bosco Coelho Paesin

**Sumario:** I. Introducción: Propedéutica investigada.- II. Epistemología jurídica en el ámbito fiscal: La filosofía de la ciencia de la hacienda pública.- III. Moralidad institucional, moralidad contributiva y ética fiscal: Fundamentos óptimos de la cultura tributaria.- IV. Fundamentos y límites del derecho impositivo: importante recordatorio.- V. Modelo Brasileño y las perspectivas en la actualidad.- VI. Los principios constitucionales de la hacienda pública brasileña y la conformación de la moralidad tributaria.- VII. La importancia del principio de moralidad en el derecho tributario brasileño.- VIII. Contradicciones y críticas: Algunas conclusiones.- IX. Bibliografía.

## I. Introducción: Propedéutica investigada

Esta investigación resulta de una grata invitación hecha por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**PRODECON**), Órgano Oficial del Gobierno de México, que viene preocupándose con la temática del “culturalismo jurídico-fiscal” en los últimos años.

En la actualidad, siempre con el necesario hincapié en el reconocimiento, consagración y concretización de los derechos y garantías de los ciudadanos-contribuyentes,<sup>1</sup> en el ámbito de la metodología de investigación del Derecho Financiero y Tributario me parece muy importante subrayar: 1) el

<sup>1</sup> A lo largo de la historia esta situación fue cambiando, porque los derechos y las garantías de los contribuyentes fueron siendo reconocidos y consagrados por los Estados en sus ordenes jurídicos, que pasaron a limitar el ejercicio del Poder Tributario, antes, no más lo considerado como absoluto. Se debe destacar la existencia de la Carta de Alfonso VI de Castilla y León del año 1091, que fue un documento oficial responsable por instituir formalmente el “Principio de la Autoimposición”, o sea, la necesidad de consentimiento de los súbditos para instituir o incrementar los tributos de la corona. Fernando Sáiz de Buján, Víctor Uckmar, Eusebio González y yo, entre otros, nos referimos a este documento como el más importante precedente de la legalidad en materia tributaria, que nació con la Magna Carta Barónium del Rey John I – John Lackland, el Rey Juan “sin Tierra” – otorgada en la Inglaterra en 1215. La Magna Carta y su posterior ratificación por la Declaración de Derechos –Bill of Rights (1688), que fue antecedido por la Petition of Rights (1628)– y, también, por distintas Declaraciones de Derechos de las Colonias Inglesas en la América –Charter of New England (1620); Charter of Massachusetts Bay (1629); Charter of Maryland (1632); Charter of Connecticut (1662); Charter of Rhode Island (1663); Charter of Carolina (1663); Charter of Georgia (1732); Massachusetts Body of Liberties (1641); New York Charter of Liberties (1683) y Pennsylvania Charter of Privileges (1701)–, fue responsable por la consolidación de la primera generación de los derechos humanos fundamentales, las comprendidas por los “Ideales de Libertad”. Con la Revolución Francesa (1789), otros ideales surgieron: la “Igualdad” y la “Fraternidad”, que se vinculan directamente con la segunda y la tercera generaciones de “derechos humanos fundamentales”, respectivamente. Son generaciones comprometidas en asegurar la “igualdad socioeconómica” –formalmente, las derechos sociales son consagradas inmediatamente con las Constituciones de México (1917), URSS (1918) y Alemania de la República de Weimar (1919)–, la “Solidaridad” –en la actualidad, extremadamente necesaria en un mundo mundialmente globalizado, con sucesivas crisis socioeconómicas – no hay nunca que sustituir en “crisis económica” tan solo– y con una continua sin fin de problemas socio-ambientales.

estudio comparado y general de los fundamentos comunes y especiales de los distintos sistemas jurídicos tributarios y financieros locales, regionales, nacionales y comunitarios. Es decir, el reconocimiento epistemológico de las bases insertas en una teoría general propia del derecho financiero y tributario; y, 2) el análisis de los principales modelos normativos globales y/o supranacionales [el aclamado Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) de 1967, fomentado por la Organización de los Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), que sigue recomendado por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT); el modelo tecnócrata y formalista de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) de 1997; las directivas de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), etc.].

Igualmente, me parece extremadamente importante adoptar la metodología de investigar la dinámica de las relaciones actuales verificadas entre el "Estado-Fiscal" y los "ciudadanos-contribuyentes" nacionales o no –extranjeros, incluso personas naturales o jurídicas– en el contexto socioeconómico, así como la evolución y perspectivas actuales de estas relaciones jurídicas tomadas, aquí, en sentido concreto (pragmático) e, igualmente, en el sentido más amplio, subjetivo y genérico (teórico o dogmático), según se puede extraer de la tan criticada concepción de Friedrich Carl von Savigny (1779–1861).<sup>2</sup>

Con este enfoque, esta investigación científica procurará desde su aspecto metodológico hacer en sus conclusiones una apurada crítica axiológica hacia la Hacienda Pública de Brasil en la actualidad, partiendo de sus fundamentos epistemológicos –principiológicos, sobretodo– y, lógicamente, sin olvidarse de apreciarlos a la luz de la realidad jurídica y socioeconómica nacional y global.

Además, debo destacar que cualquier abreviado análisis de la evolución de la hacienda fiscal brasileña nos enseñará un hecho común y reiterado en la historia mundial, principalmente, en los países occidentales: las revueltas sociales en contra de la injusta imposición y del confisco económico o patrimonial. En *Terree Brasilia*, por ejemplo, el intento de revolución de Tiradentes y sus seguidores –en la segunda mitad del siglo XVIII, corriente conocida como la *Inconfidência Mineira*– fue un importante hecho histórico de insurrección de los súbditos en contra de los privilegios y tributos cobrados por la Corona portuguesa, que grababan la producción de oro y piedras preciosas –esmeralda y otras– en la región de las Minas Gerais en el

<sup>2</sup> Véase, por ejemplo, Savigny, Friedrich Carl von, *Tratado de derecho positivo alemán*, traducción de José María de la Cruz, (1840), pp. 10-11.



En los días actuales, Larry Laudan (1941) –investigador estadounidense incorporado en la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM)– se destaca en la epistemología jurídica criticando el positivismo, así como el realismo y el relativismo. Laudan defiende una ciencia privilegiada y progresista en el sentido de que las bases teóricas pueden y deben perfeccionarse con el progreso y el acumulo de evidencias a lo largo del tiempo. En definitiva, según Larry Laudan, la evolución científica, en general, siempre dependerá de la resolución sucesiva del mayor número de problemas.<sup>6</sup>

En particular, no se puede olvidar que la Ciencia de la Hacienda Pública se perfeccionó entre nosotros, en especial, en la primera mitad del siglo XX – en sus bases científicas (primera etapa)– y también en la segunda mitad del siglo XX, con el fin de la 2ª Guerra Mundial, y a principios del siglo XXI, especialmente, con la llegada de la crisis económica del 2008.

En el ámbito científico-jurídico, se puede decir que la Ciencia de la Hacienda Pública evolucionó desde las bases propias del Derecho Constitucional y Administrativo alemán y francés del siglo XIX, respectivamente. Finalmente, también se puede decir que la Ciencia de la Hacienda Pública fue desvelada y forjada, principalmente, por juristas italianos a lo largo del siglo XX.

En la actualidad y desde la segunda mitad del siglo XX, la Ciencia de la Hacienda Pública evolucionó por fuerza de los imperativos éticos y como reflejo de cambios económicos y políticos, así como sucedió en el ámbito administrativo privado.<sup>7</sup> Cambió con la necesidad de nuevos instrumentos y mecanismos de planificación económica y, seguramente, después con una mayor necesidad de control de los gastos públicos, más ética en la gestión de los fondos públicos y mejor combate a la corrupción en el ámbito público.

Por tanto, superada la primera etapa, se puede subrayar en esta muy abreviada historia de la Ciencia de la Hacienda Pública –y en su Filosofía– una reiterada necesidad de cambios en el ámbito jurídico consecuentes de los cambios económicos, sociales y políticos, así como del grado de dos problemas conexos y siempre identificados a lo largo de la historia de la humanidad: la falta de ética (en que pese la objetiva y aparente legalidad de un acto); y la malversación de los fondos públicos.

El problema es antiguo, endógeno y los desafíos complejos, especialmente, en Brasil.

<sup>6</sup> Larry Laudan, *Responsibility in Science: A study in the philosophy of scientific inquiry* (Berkeley: University of California Press, 1984). También véase *The limits of reason: an historical and contemporary study* (University of California Press, 1984) y *Empiricism, pragmatism, and the limits of scientific rationality*, Encuentro, 1986.  
<sup>7</sup> Dr. Marcos Vitoria Mendes –Jefe Jurídico e Assessor Especial – Escola Nacional de Administração, Universidade Paulista – Rua 05 – Vila Europa – Jd. Santa Cruz – Jd. Santa Maria, 08060-000, y Cooper. L. The Department of Administrative Science at FEA/USP, Av. Prof. Dr. Armando de Moraes, 1000 – Ribeirão Preto, São Paulo, Brazil, 13060-970.

Según Kautilya, “así como es imposible que alguien no perciba el sabor de la miel o el veneno que se encuentra en la punta de su lengua, así también, para el que se enfrenta a los fondos de gobierno, es imposible no saborear, al menos de forma mínima, la riqueza del Rey.”<sup>8</sup> Esta idea puede ser considerada el resultado de su experiencia personal en la administración del gobierno *brahmán* y representa un precedente al pensamiento pragmático de Niccolò Machiavello (1469-1527) consagrado en su obra *Il Principe* (Firenze, 1516) –las máximas extraídas de su pensamiento son: “el poder corrompe, el poder absoluto corrompe absolutamente” y “los fines justifican los medios, principalmente, en la política”–,<sup>9</sup> porque testifica la extremada idea sobre la existencia de una inclinación innata, en mayor o menor escala, de aquellos que usufructúan de los fondos públicos a incurrir invariablemente en la práctica de la corrupción administrativa.

En esta mirada propedéutica favorable a la “revolución fiscal”, me parece extremadamente significativo el esfuerzo reciente y actual de PRODECON no solo en México, pero igualmente en Latinoamérica, justamente, en el sentido de la necesidad de cambio de la Hacienda Pública contemporánea, que debe ser cada día más cercana a los ciudadanos-contribuyentes y comprometida con la defensa de sus derechos y garantías, así como comprometida con su propia integridad moral –reflejo de la moralidad institucional ya identificada a fines del siglo XIX por Maurice Hauriou (1856-1929), que finalmente con la décima edición de su *Précis de Droit Administratif et de Droit Public*<sup>10</sup> nos enseñaría:

*Quant à la moralité administrative, son existence provient de ce que tout possédant une conduite pratique forcément la distinction du bien et du mal. Comme L'Administration a une conduite, elle pratique cette distinction en même temps que celle du juste et de l'injustice, du licite et de l'illicite, de l'honorable et du déshonorant, du convenable et de l'inconvenant. La moralité administrative est souvent plus exigeante que la légalité. Nous verrons que l'institution de l'excès de pouvoir, grâce à laquelle sont annulés beaucoup d'actes de L'Administration, est fondée autant sur la notion de la moralité administrative que sur celle de la légalité, de telle sorte que l'Administration est liée dans une certaine mesure par la morale juridique, particulièrement en ce qui concerne le détournement de pouvoir.<sup>11</sup>*

Además, en el ámbito fiscal, Albert Hensel indica que la moralidad tributaria carece en el orden jurídico de la debida estabilidad o perfección positiva

<sup>8</sup> Kautilya, *Arthashastra*, vol. I, Dharma Prakashan Books, 1991, p. 481. Véase de esta obra el estudio mundial online: <http://www.kartilya.com> y el libro *El Arte de la Guerra* (M. C. de la Universidad de Navarra), que ofrece un análisis de la posición económica del juego de la guerra. En este sentido, también se ve el estudio de Kautilya, que presenta las normas fiscales y decedidas por la administración pública, así como el estudio de la moralidad administrativa de los principios de la política de los reyes y la moralidad interna.

<sup>9</sup> La vida de Niccolò Machiavelli es relatada de su vida como sucesor de la familia de la República de Florencia y de su participación en la política de su ciudad y sus obras. Véase: *El arte de la guerra*, de Niccolò Machiavelli, Boringhieri, 1988.

<sup>10</sup> Maurice Hauriou, *Précis de Droit Administratif et de Droit Public*, 10<sup>e</sup> édition, Paris, Bossard Slatkine, 1981.

<sup>11</sup> Hauriou, op. cit., p. 10.

–posiblemente, como un reflejo de la investigación de los modelos legislativos plasmados en aquella época–, aunque sea uno de los fundamentos del Derecho Tributario Administrativo.<sup>12</sup>

En la actualidad, el estudio del Derecho Financiero y Tributario indica de forma general que las Instituciones Públicas no pueden prescindir de una actuación basada en la moralidad tributaria, expresión de la moralidad institucional en el ámbito público fiscal. El sentido común, por tanto, indica que la consagración de la debida sustancia jurídica para la moralidad institucional –como presupuesto del Derecho Institucional Fiscal– es una necesidad en los ordenamientos jurídicos positivos, porque, al final, un fundamento del Derecho no puede ser jurídicamente inconsistente en el campo formal.

En Brasil, la Constitución Federal y las constituciones de los estados federados, así como todo el orden jurídico inferior, contempla y se someten –directamente e indirectamente– a todos los mandatos superiores de la Administración Pública, entre los cuales, consagran el Principio de Moralidad, que se refiere al marco institucional –Ejecutivo, Legislativo y Judicial– y, por supuesto, al ámbito público fiscal.<sup>13</sup>

### III. Moralidad institucional, moralidad contributiva y ética fiscal: Fundamentos óptimos de la cultura tributaria

Con razón, Klaus Tipke afirma que el estudio de la Ética Fiscal –*Steuerethik*– invoca, necesariamente, el análisis de la ética de los derechos humanos fundamentales –*Ethik der Grundrecht*– acogidos por el orden jurídico positivo.<sup>14</sup>

La defensa de la ciudadanía por medio de la fiscalidad no debe ser vista en el medio jurídico como una utopía. En verdad, la consolidación de ideales humanos, igualitarios y solidarios –ideales puramente morales– puede ser facilitada por el ejercicio estatal e, incluso, por la movilización ciudadana, en favor de la realización del bien común. Sin embargo, el ejercicio estatal no debe estar restringido exclusivamente al reconocimiento formal de los derechos humanos fundamentales, como un mero formalismo ético en el plano normativo positivo.

<sup>12</sup> En sentido: Albert Dürig, *Derecho Tributario*, trad. de Dina Jorjany Milani, Derecho (Giuffrè), 1950, pp. 18-19.

<sup>13</sup> Como en la última parte del párrafo del artículo 37 de la Constitución Federal Brasileña de 1988: "Artículo 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência." De igual forma, el Principio de Moralidad fue afirmado por el Constituyente del Estado de São Paulo (promulgado el 24 de octubre de 1989), que incluye:

"Artículo 118. A administração pública direta, indireta ou supletiva dos Poderes do Estado obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e honestidade."

<sup>14</sup> Cf. Tipke, Klaus, *Die Steuerethik*, (1989), Carl Schönböck, Tübingen, p. 9.



Además, Klaus Tipke afirma que “la ética tributaria es la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos –legislativo, ejecutivo y judicial– y por el ciudadano contribuyente.”<sup>15</sup> En verdad, me parece que la ética tributaria no se ocupa únicamente del análisis de la moralidad de los comportamientos practicados por el Estado-Fiscal<sup>16</sup> –legislador, administrador y juzgador– y por el ciudadano-contribuyente:<sup>17</sup> ella también se ocupa del estudio de los fundamentos de la justicia tributaria (fundamentos de la justa imposición como igualdad, objetividad y seguridad jurídica). La investigación de la ética tributaria debe ocuparse de la moralidad objetiva de las relaciones jurídicas de naturaleza tributaria, así como de la moralidad subjetiva del ciudadano-contribuyente (conciencia individual) y del Estado-Fiscal (conciencia institucional) en el campo jurídico.

La moral tributaria representa el objeto central en el estudio de la ética tributaria,<sup>18</sup> que debe ser considerada como un capítulo del Derecho Tributario, que estudia los fundamentos de la justicia tributaria (moralidad subjetiva) objetivando el examen de la moralidad de los actuaciones del Estado-Fiscal y del comportamiento del ciudadano-contribuyente (moralidad objetiva) en dos apartados: el primero, centrado en el Poder Tributario; y, el segundo, dedicado a los derechos y garantías del contribuyente.

Por tanto, la moralidad del Estado-Fiscal y de los ciudadanos-contribuyentes se encuadra en el marco de la ética fiscal, que resulta ser el principal fundamento de la cultura tributaria en una nación.

#### **IV. Fundamentos y límites del derecho impositivo: importante recordatorio**

La relación entre los fundamentos y los límites de la imposición en el campo fiscal es evidente.

Entre otras funciones, el Estado-Fiscal es responsable por la tributación en su conjunto –planos normativo y aplicativo (creación, recaudación y fiscalización de tributos, en general)– y, en especial, por la defensa y protección de los derechos y garantías del ciudadano-contribuyente. De ahí, la necesaria y justificada existencia de límites sobre el ejercicio institucional del Poder

<sup>15</sup> Tipke, Klaus, *La ética tributaria del Estado y del Ciudadano-contribuyente*, p. 21.

<sup>16</sup> La expresión “Estado-Fiscal” se refiere al modo en que el Estado ejerce su poder de imposición y recaudación de tributos, y no al Poder Ejecutivo o al Poder Judicial, como se ha entendido en algunos casos.

<sup>17</sup> La expresión “ciudadano-contribuyente” designa toda aquella persona que se somete al fenómeno impositivo tributario.

<sup>18</sup> Cf. Tipke, Klaus, *La ética tributaria del Estado y del Ciudadano-contribuyente*, p. 21.

Tributario, que son establecidos a partir de los fundamentos normativos e impositivos propios de la Justicia Fiscal.

Los fundamentos de la Justicia Fiscal sólo pueden ser efectivos en función del establecimiento de límites al ejercicio de los actos institucionales impositivos: responsables de evitar el abuso del Poder Tributario, que no se dan tan fácilmente en los Estados democráticos, mientras que en los totalitarios están a la orden del día, según la opinión de Ottmar Bühler.<sup>19</sup>

Los límites impuestos al Poder Tributario del Estado-Fiscal sólo pueden ser objetivos (establecidos por las fuentes formales del Derecho) y subjetivos (consagrados por las fuentes materiales del Derecho). En ambas hipótesis, los elementos limitadores de las potestades reglamentaria e impositiva del Estado-Fiscal son consecuencia directa de los fundamentos de la Justicia Fiscal, que *a priori* son invocados a partir de los postulados generales del Derecho Financiero referentes al campo subjetivo del Derecho Tributario –plano normativo (elaboración legislativa)– y *a posteriori* son impuestos de forma objetiva por principios específicos del ámbito tributario –plano aplicativo–, que se refieren a la aplicabilidad de los Principios de Justicia Tributaria.

Los fundamentos de la Justicia Tributaria dependen de los Principios de Justicia Fiscal –responsables de la consagración de las bases normativas del Derecho impositivo a partir de los Principios Generales del Derecho Financiero– y, por supuesto, de los propios principios de justicia tributaria dirigidos al plano aplicativo, principalmente, como postulados limitadores del ejercicio institucional del poder tributario.

Igualdad, objetividad y seguridad jurídica pueden constituir los principales fundamentos de Justicia Tributaria, porque cumplen funciones de Principios de Justicia en el ámbito fiscal. Estos tres postulados deben orientar la imposición en toda su extensión, es decir, en su doble plano: normativo y aplicativo. Por lo tanto, los citados fundamentos deben ser aplicados en conjunto, con equilibrio y, de forma preferente, con amparo en sus respectivos contrapuntos: la proporcionalidad, la subsidiariedad y la moralidad institucional, que actúan en la praxis como sus respectivos límites. En verdad, igualdad y proporcionalidad, objetividad y subsidiariedad, así como seguridad jurídica y moralidad institucional son máximas de los Principios Generales del Derecho –corolarios de los Principios de Justicia– con amplia repercusión en el ámbito tributario, una vez que constituyen los fundamentos generales del sistema impositivo (plano normativo) y son necesarios para asegurar las relaciones jurídicas entre el ciudadano-contribuyente y el Estado-Fiscal (plano aplicativo).

<sup>19</sup> Cf. Bühler, Othmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, 4.ª Edición, Editorial de la Universidad de Ginebra, Ginebra, Suiza, 1964, p. 104.

La adopción del presente modelo deontológico para fundar la Justicia Tributaria y nortear la Cultura Contributiva a partir de la doctrina de los Principios Generales del Derecho no excluye, desde luego, la utilización de elementos aportados por otras construcciones, principalmente, de aquellas elaboradas por Fritz Neumark<sup>20</sup> en Alemania –responsable de influenciar en el pensamiento de Mario Pérez Luque<sup>21</sup> y José Luis Pérez De Ayala,<sup>22</sup> en España– y Luigi Vittorio Berliri<sup>23</sup> en Italia, que definen la justicia fiscal a través de un examen de los diferentes fundamentos orientados a la imposición.<sup>24</sup>

## V. Modelo Brasileño y las perspectivas en la actualidad

La primacía de la Constitución Federal de 1988 es presupuesto de su validez. Sin lugar a dudas, los constituyentes de 1988 hicieron nacer una Constitución no sólo con el *status* de norma fundamental, sino también con la correspondiente fuerza creadora para realmente establecer un nuevo orden al sistema jurídico nacional. Afirmar, pues, la supremacía de la Constitución Federal de 1988, como supuesto de su validez, en relación a las demás normas del ordenamiento jurídico patrio, incluso, sobre el Código Tributario Nacional,<sup>25</sup> con enorme influencia del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), constituye una necesidad, principalmente, en lo que se refiere a la estabilidad de la moralidad pública, esto es, de la moralidad institucional y ciudadana.

El Código Tributario Nacional fue recepcionado por la Constitución Federal de 1988 y, por supuesto, integrado al nuevo ordenamiento jurídico. Continuando, así, a desempeñar sus funciones típicas, aunque bajo el ropaje de la nueva categoría normativa constitucionalmente requerida –ley complementaria–<sup>26</sup> (artículo 146 de la Constitución Federal de 1988).

Resultado del esfuerzo de Rubens Gomes de Sousa, miembro y relator de la Comisión de notables responsable por el MCTAL, el Código Tributario Nacional nace como ley ordinaria, sobrevive a la sombra en más de un sistema

20 Cf. Neumark, Fritz, *Principios de la imposición fiscal*, Luis Suárez-Villa (ed.), 2ª ed., Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda-Instituto de Estudios Fiscales, 1964.

21 Cf. Pérez Luque, Mario, *Deberes Tributarios y Fines*, Madrid, Espasa, 1964.

22 Cf. *Las Fuentes del Derecho Tributario y el Principio de Legalidad*, en *Revista de Derecho Financiero*, Madrid, 1964, y Pérez De Ayala, J. L., *Avances sobre el Derecho Tributario de España*, Madrid, Ojeda, 1981.

23 Cf. Berliri, Luigi Vittorio, *La Giustizia Impositiva davanti per un Sistema Giuridico della Pubblica Contribuzione – Un'esperienza Normativa Organica della Finanza Ordinaria*, Milano, Giuffrè, 1975; Fernández Vicente-Arche Domingo en su rol como traductor objetivo que la obra de Luigi Vittorio Berliri es un trabajo de Hacienda Pública en lo cual hay una demostración de como el tributario, y por de la Justicia, interviene en la determinación de la estructura del sistema impositivo, mediante un balance crítico y profundo pinceladas de economía, psicología, historia y política financieras que acreditaron a Berliri como *Financiero*, Vicente-Arche Domingo, en Berliri, V., *El Impuesto Justo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981, p. 170.

24 En Francia, desde la obra de Jean Domat, principalmente se dice que el deber es el deber de pagar impuestos. Cf. *Les Principes du Droit Fiscal*, Paris, Dalloz, 1992, no. 67-118.

25 Ley n.º 2172, de 25 de octubre de 1964.

26 La ley complementaria según el artículo 146 de la Constitución entró en vigor en 1988, después de su aprobación por mayoría absoluta (2/3 de los votos de la Cámara Nacional). En cambio, la ley ordinaria depende de mayoría simple (1/2 de los votos de los parlamentarios) para su promulgación, como es el artículo 17 de la misma Constitución.

27 Art. 17. *Para el ejercicio de sus atribuciones constitucionales en materia de legislación tributaria, la Comisión de Notables podrá emitir recomendaciones y resoluciones de carácter consultivo, que serán sometidas a consideración de la Cámara Nacional de Diputados y de la Cámara Nacional de Senadores, pero no serán obligatorias para el Poder Ejecutivo.*

constitucional y gana su mayoría normativa con la actual Constitución Federal. Además, en todos sus años de vigencia, ninguna de sus disposiciones fue declarada de inconstitucionalidad por el Supremo Tribunal Federal.

De forma general, la moralidad pública es un presupuesto imprescindible en la realización del común, que depende fundamentalmente de las Instituciones Públicas, así como de la propia sociedad civil. En Brasil, la base de la moralidad pública se encuentra en la Constitución Federal de 1988, que establece los principios generales socio-económicos<sup>27</sup> y en la primera parte del *caput* de su artículo 37 consagra un sistema de mandados dirigidos a la conformación de todas las Instituciones Públicas: "La administración pública directa e indirecta de cualquiera de los Poderes de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios obedecerá a los principios de legalidad, impersonalidad, moralidad, publicidad y eficiencia".<sup>28</sup>

La peculiaridad del sistema institucional brasileño reside en el principio de moralidad, que debe orientar todos los demás postulados y, igualmente, desempeñar una función determinante en la consolidación de la moralidad pública, incluso, en su ámbito ciudadano. La moralidad es un principio constitucional *sui generis*. Entre los textos constitucionales contemporáneos no existe ninguno otro precepto análogo. Su aplicación e influencia sobre los demás principios –incluso, corolarios– y normas del sistema jurídico es fundamental para la realización del bien común. Razón, por la cual, la formulación constitucional brasileña sobre la moralidad pueda servir de modelo a los Estados, principalmente, de alternativa a los ciudadanos frente al actual peso normativo de las leyes en sentido estricto, que imperan en los sistemas jurídicos contemporáneos occidentales. En fin, el referido modelo constitucional brasileño –basado en la doctrina de Maurice Hauriou– puede abrir nuevas perspectivas en el ámbito jurídico-constitucional de otros países como, por ejemplo, sucedió en Colombia, que pasó a consagrar expresamente el principio de moralidad en su Constitución.

## VI. Los principios constitucionales de la hacienda pública brasileña y la conformación de la moralidad tributaria

### Legalidad

En Brasil, la legalidad fue consagrada en la Constitución Federal de 1988 por el inciso II del artículo 5º –más como una garantía constitucional que como un derecho individual– y reafirmado en el campo de la Administración Pública

<sup>27</sup> Artículos 170 y 171 de la Constitución Federal de 1988.

<sup>28</sup> Tratado 100/1988.



La aplicación de la legalidad en su sentido estricto no es absoluta, porque se encuentra sometida a las formas de control y revisión, casi siempre, previstas constitucionalmente. El inciso XXXV del artículo 5º de la Constitución brasileña de 1988, por ejemplo, consagra que "*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*". La Constitución establece algunos "*writs*" –la Acción Popular, el *Habeas Corpus*, el *Habeas Data*, el *Mandado de Segurança* y el *Mandado de Injunção*– para combatir o evitar las ilegalidades institucionales. Además del control ejercido por los tribunales y por la propia Administración, el Poder Legislativo también puede controlar las actividades del Estado, incluso, con el auxilio del Tribunal de Cuentas. La legalidad administrativa se somete, así, al debido proceso legal –*due process of law* (administrativo o judicial)–, que representa una garantía para el ciudadano contra cualquier forma de abuso por parte de los agentes del Poder Público.<sup>33</sup>

Asegurar, por tanto, la garantía de la legalidad administrativa en un sistema jurídico –en realidad, comprometido con los derechos humanos fundamentales– contribuye a una mayor seguridad jurídica, así como al perfeccionamiento de la moralidad administrativa, en concreto, confiriendo mayor certidumbre en cuanto a la ejecución del derecho y vetando las posibles arbitrariedades.

## Impersonalidad

El principio de impersonalidad fue consagrado expresamente, por primera vez, en el actual *caput* del artículo 37 de la Constitución Federal de 1988. La impersonalidad corresponde al consagrado "postulado de la finalidad administrativa" y determina al administrador público su especial condición como ejecutor del derecho: responsable de realizar actos en conformidad con el interés general y la concreción del bien común. Además, la impersonalidad es un mandato al servicio de los ciudadanos y debe ser seguido por la Administración Pública. Su aplicación no puede ser desvinculada de sus principios correlativos: legalidad, moralidad, publicidad y eficiencia. Además, la impersonalidad se refiere al fundamento de igualdad y al postulado de subsidiariedad.

En definitiva, el principio de impersonalidad consiste en el deber de finalidad pública, que se impone a todos los agentes públicos en razón del ejercicio de sus funciones –legislativa, administrativa o judicial– comprometidas con los intereses generales y la realización del bien común.

<sup>33</sup> La Constitución brasileña tiene el Poder Judicial y el Poder Legislativo. Véase: *Brasil, Constituição da República Federativa do Brasil*, de 1988, art. 37, caput. Véase también: *Brasil, Constituição da República Federativa do Brasil*, de 1988, art. 37, § 1º, inciso III.



el ordenamiento jurídico (estricta legalidad y finalidad pública). La falta de moralidad administrativa pasó a ser sinónimo de ilegalidad con la Constitución Federal de 1988. En concreto, la falta de moralidad administrativa pasó a representar una forma de ilegalidad tipificada constitucionalmente.

La realización del bien común puede ser alcanzada a través de la "buena administración", como resultado del ejercicio de la actividad administrativa por "buenos administradores". La buena fe y la buena administración –igualmente, entendidas como corolarios del principio de moralidad– pueden ser exigidas de forma expresa por ciertas y determinadas normas como, por ejemplo, ocurre con relación a los Tribunales de Cuentas brasileños, que por fuerza de la Constitución Federal deben seguir no sólo la legalidad, sino, también, los postulados de la legitimidad y de la economicidad, verdaderas y específicas reglas sobre la moralidad institucional.<sup>37</sup>

El Código de Ética Profesional del Servidor Público Civil Federal, normativa dirigida a los funcionarios públicos del gobierno federal, representa otro ejemplo.<sup>38</sup> Fue instituido, con base en la Constitución Federal de 1988, para resaltar la necesidad de vinculación del elemento ético a la conducta de los agentes públicos. La referida normativa demuestra la influencia de la doctrina francesa sobre el legislador brasileño, principalmente, en lo que se refiere a algunas de las líneas del institucionalismo de Maurice Hauriou irradiadas desde el mundo lusófono a partir del escrito de Antônio José Brandão sobre la moralidad administrativa.<sup>39</sup>

## Publicidad

En el campo del Derecho Público, la publicidad se refiere a la validez de los actos administrativos y constituye una regla general, que se encuentra consagrada por el artículo 37, *caput*, de la Constitución Federal de 1988.

<sup>37</sup> La Constitución Federal de 1988 consagra lo siguiente:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades de administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.  
Parágrafo único. Previsões em qualquer lei sobre fiscalização pública ou privada, que inclua, em seu texto, o nome, o nome genérico, o nome abreviado, o nome fantasia ou o nome público ou pelo qual a União responde ou que, em nome desta, atua, são de natureza pecuniária.

<sup>38</sup> Cf. Decreto nº 1.171-L de 22 de junio de 1994. Véase, como ejemplos: Reglamento de la Agencia Nacional de Telecomunicaciones –Cf. Decreto nº 2.158 de 02 de octubre de 1997 (alterado por el Decreto nº 3.883, de 18 de junio de 2001) y por el Decreto nº 3.986, de 2º de octubre de 2001) – Reglamento de la Agencia Nacional del Petróleo –Cf. Decreto nº 2.402, de 1º de enero de 1988 (alterado por el Decreto nº 3.388, de 21 de marzo de 2000) y por el Decreto nº 3.588, de 15 de octubre de 2001) – Reglamento de la Agencia Nacional de Vigilancia Sanitaria –Cf. Decreto nº 3.028, de 16 de abril de 1999 (alterado por el Decreto nº 3.571, de 21 de agosto de 2000) – Reglamento de la Agencia Nacional de Salud Suplementaria –Cf. Decreto nº 3.327, de 05 de enero de 2000) – Reglamento del Orden del Mérito Nave –Cf. Decreto nº 3.400, de 05 de abril de 2000) – Reglamento del Orden del Mérito Aeronáutico –Cf. Decreto nº 3.401, de 11 de julio de 1987 (alterado por el Decreto nº 3.446, de 04 de mayo de 2000) – Reglamento de Licitación para la Adquisición de Bienes y Servicios Comunes –Cf. Decreto nº 3.353, de 08 de agosto de 2000 (alterado por el Decreto nº 3.603, de 20 de diciembre de 2000) y por el Decreto nº 3.604, de 06 de abril de 2001) – Reglamento sobre Proyectos y Acuerdos Técnicos con Organismos Internacionales –Cf. Decreto nº 3.351, de 15 de febrero de 2001) – el Estatuto de los Empleados de la Caja Económica Federal –Cf. Decreto nº 3.371, de 11 de septiembre de 2002) – y el Reglamento sobre la Planificación de las Actividades de la Administración de la Seguridad Social en Materia Fiscal –Decreto nº 3.969, de 15 de octubre de 2001 (alterado por el Decreto nº 4.158, de 13 de diciembre de 2001). En el orden federal, todos estos decretos reafirmar el alcance del "Principio de Moralidad" en sus respectivos ámbitos institucionales.

<sup>39</sup> Cf. Brandão, Antônio. *Curso de Direito Administrativo em Sistema de Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 418-419.





impone como regla a los administradores públicos para el desempeño de todas sus actividades. Ser eficaz –calidad de ser eficiente– significa perseguir la realización del bien común. Bajo el mandato de la eficiencia institucional, la buena conducta de los agentes públicos debe ser una constante y los mejores resultados deben ser siempre buscados. Debe prevalecer una ética institucional de resultados, por supuesto, orientada a partir de los debidos medios. El mandato de eficiencia (la objetividad) guarda una estrecha relación con el principio de moralidad, porque toda forma de ineficacia en el ámbito público puede representar una falta de moralidad. El ejercicio de una actividad institucional eficaz depende, por tanto, de la conjugación de los mandatos de legalidad, impersonalidad, moralidad y publicidad en el sentido del correcto manejo de las actividades administrativas y de los servicios públicos dirigido a la consecución del bien común.

## VII. La importancia del principio de moralidad en el derecho tributario brasileño

Por su amplitud y subjetividad, la moralidad institucional merece ser tutelada y, por tanto, debe estar sujeta al debido procedimiento de control administrativo o, incluso, judicial.

### Desviación del poder

En el período anterior a la Constitución Federal de 1988, el control de la desviación de poder se limitaba al examen de la intención del agente –finalidad del acto jurídico-institucional practicado– y, por eso, se refería sólo al campo de apreciación de la estricta legalidad –examen objetivo de los preceptos propios de la ley formal. Hoy, todavía, la desviación de poder puede ser caracterizada como un atentado en contra de la moralidad administrativa, que en razón del orden constitucional brasileño de 1988 ha recibido un nuevo, merecido y destacado tratamiento. La actual Constitución Federal brasileña acoge la moralidad como uno de los mandatos de la Administración Pública –en particular, como uno de los requisitos necesarios para la convalidación de los actos administrativos– y, también, como uno de los fundamentos expresos requeridos para la interposición de la Acción Popular.<sup>43</sup>

La moralidad institucional se encuentra erigida como principio constitucional y, por eso, constituye motivo suficiente para que lo lícito tenga que guardar la necesaria conformidad con lo honesto.

<sup>43</sup> La Acción Popular, prevista en la Constitución de 1988, tiene como finalidad la anulación de los actos administrativos que violen los principios de legalidad, moralidad, impersonalidad, publicidad y finalidad. La acción popular es un mecanismo de control de la moralidad administrativa y de la legalidad de los actos administrativos.



como uno de los posibles fundamentos jurídicos autónomos (requisitos formales) necesarios para la interposición de la Acción Popular. La Ley sobre la Acción Popular consagra la desviación de poder como una especie de ilegalidad o arbitrariedad, que se configura "*quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.*"<sup>140</sup>

Es decir, la Acción Popular por desviación de poder fundada en la violación de la moralidad administrativa –u otro instrumento procesal análogo con el mismo fundamento– representa una mera petición responsable de la manifestación del control jurisdiccional sobre la legalidad en su sentido estricto.

Uno de los principales objetivos de la Acción Popular es asegurar la integridad de la Administración Pública. La Acción Popular posibilita, así, que el ciudadano se vuelva un verdadero fiscal del bien común, que se esmere por la defensa del interés público y, por supuesto, de la moralidad institucional.

Situaciones de improbidad administrativa como, por ejemplo, el enriquecimiento ilícito de los agentes públicos alcanzado en el ejercicio de sus funciones deben ser punidas con sanciones políticas, administrativas y penales –§4º del artículo 37; e inciso V del artículo 85, ambos dispositivos de la Constitución Federal de 1988–, según establece la Ley Federal nº. 8.429, de 02 de junio de 1992, la Ley de Probidad Administrativa. La falta de probidad administrativa es, así, una forma de arbitrariedad determinada en razón de una lesión de naturaleza económica al erario público practicada en provecho propio, o ajeno, por un agente público en el ejercicio de sus funciones.

De forma general, las formas de arbitrariedad provocadas por la falta de moralidad institucional pueden ser reparadas por vía de la debida acción de responsabilidad civil. La responsabilidad civil del Estado, incluso, de sus agentes, está prevista en la Constitución Federal de 1988, como una forma de preservar la moralidad de la Administración Pública, en el siguiente párrafo del artículo 37:

*"§6º. As pessoas jurídicas de direito público e de direito privado prestadoras de serviços públicas, responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa"*

## Tutela efectiva

Klaus Tipke destaca el papel de los tribunales como guardianes de la moralidad fiscal, principalmente, basándose en la responsabilidad derivada de los siguientes puntos: 1) La importancia de la calidad y del pensamiento jurídico en el Derecho Tributario; 2) La identificación existente entre la democracia y el Estado de Derecho en la Constitución alemana; y 3) La opción en el plano aplicativo por el *judicial activism* –favorable a un mayor control del ámbito tributario por los jueces en virtud de la carencia de decisiones legislativas (E. von Hippel, K. Vogel, J. Lang y K. Tipke)– en contraposición al *judicial self-restraint* –en defensa de la auto-limitación de los tribunales como medida para asegurar la división de poderes, en especial, entre jueces y legisladores (R. Zippelius, K. Stern y C. Simons).<sup>49</sup> Además, según Klaus Tipke, la responsabilidad judicial emanada de los referidos puntos también impone al legislador, y por supuesto, al agente tributario, “la igualdad tributaria con arreglo a la capacidad económica, otorgándole, no obstante, el margen de actuación suficiente para concretar las diversas soluciones admisibles que se deducen del principio de capacidad económica como concepto jurídico indeterminado”.<sup>50</sup>

Los jueces –especialmente, los magistrados de las Cortes Constitucionales– deben asegurar la moralidad del Estado-Fiscal haciendo hincapié en la excelencia de la doctrina del Derecho Tributario, en los fundamentos necesarios para la conformación de un Estado de Justicia y en el objetivo institucional de realización del bien común. La defensa de la moralidad tributaria coincide con la propia protección del orden jurídico y, en especial, de las normas constitucionales, porque el Estado-Fiscal en toda su extensión también debe ser protegido por la Justicia.<sup>51</sup> De forma objetiva, así, el Poder Judicial debe ejercer el control de los actos institucionales, incluso, sin la necesidad de restringirse solamente al examen de la legalidad en su sentido estricto, porque la moral jurídica y el interés público también deben conformar la esencia de los actos jurídicos de naturaleza administrativa. A los tribunales, una vez provocados, cabe fijar el real alcance del principio de moralidad en el ámbito aplicativo a partir del examen objetivo del acto institucional.

De forma pionera, los magistrados del Tribunal de Justicia de São Paulo decidieron que “o controle jurisdicional se restringe ao exame da legalidade do ato administrativo; mas por legalidade ou legitimidade se entende não só a conformação do ato com a lei, como também com a moral administrativa e com o interesse coletivo”.<sup>52</sup> En otras sentencias, los magistrados del Tribunal

<sup>49</sup> Upti-Klaus Tipke, *Administrative Law of Germany*, 2d ed., Cambridge University Press, 2008, p. 110.

<sup>50</sup> Upti-Klaus Tipke, *Administrative Law of Germany*, 2d ed., Cambridge University Press, 2008, p. 111.

<sup>51</sup> Upti-Klaus Tipke, *Administrative Law of Germany*, 2d ed., Cambridge University Press, 2008, p. 111.

<sup>52</sup> Upti-Klaus Tipke, *Administrative Law of Germany*, 2d ed., Cambridge University Press, 2008, p. 111.

<sup>53</sup> Upti-Klaus Tipke, *Administrative Law of Germany*, 2d ed., Cambridge University Press, 2008, p. 111.



## VIII. Contradicciones y críticas: Algunas conclusiones

La Constitución brasileña de 1988 asegurará el desarrollo nacional en su artículo 170 y, en general, la cooperación entre los entes federativos –Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios– en favor de la justicia social y de la promoción del bienestar de la sociedad civil. Todavía, la realidad socioeconómica brasileña se aleja de la letra de su “Constitución Ciudadana”. Existe una total falta de correspondencia entre lo idealizado por los constituyentes y lo construido en la sociedad civil, principalmente, con el apoyo del Estado. Lo que genera una cultura de constante tensión entre el Estado-Fiscal –la Administración Tributaria Federal se representa con la “figura del león”– y los ciudadanos-contribuyentes –en general, evasores por opción (creen que es mejor nada pagar a los corruptos) o necesidad (defienden la propia sobrevivencia frente a la carga tributaria recesiva)– en Brasil.

Ante esa manifiesta ineficacia constitucional, varias son las reformas constitucionales necesarias –por ejemplo, la reforma tributaria– exigidas de forma manifiesta por la sociedad civil brasileña, así como por la comunidad internacional –por ejemplo, los copartícipes de Brasil en el Mercado Común del Cono Sur (MERCOSUR) y en los BRICS (Brasil, Rusia, India, China y África del Sur)– y sus organismos como, por ejemplo, el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización Mundial del Comercio (OMC). Entre otros aspectos, la reforma tributaria brasileña necesita privilegiar la moralidad pública –compatibilizando un sólido ordenamiento jurídico y su aplicación en el camino de la justicia social–, en especial, en lo que se refiere a la moralidad institucional y, por supuesto, a la seguridad jurídica, que debe estar centrada en cuatro puntos:

- El equilibrio y la redistribución de la carga tributaria: con la reducción del número de tributos (simplificación) –la abolición del Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de las Personas Físicas<sup>57</sup> y el alargamiento de las bases imponibles de los tributos (nuevos –el Impuesto sobre Fortunas, por ejemplo– y actuales), que estarán dotados de alícuotas progresivas o selectivas (redistribución y adecuación); y con la prohibición de que el peso de la carga tributaria en su suma global sea superior a 30% del PIB o compatible con el Índice de Desarrollo Humano (IDH) nacional. En la actualidad, la carga tributaria brasileña corresponde a 36% del PIB –Brasil está entre los 30 países con carga tributaria más elevada del mundo– y Brasil está en la posición 79 en el ranking mundial del IDH.<sup>58</sup>

<sup>57</sup> Asimismo, es crucial por tanto la creación de un IVA integrado con el IVA estándar a un nivel del 18% en el territorio. Brasil es el único de los cuatro miembros efectivos (Alemania, Argentina y Uruguay) que no posee un IVA normalizado (Unión Europea). Véase el artículo 170 de la Constitución brasileña y el artículo 170 del Tratado de Comercio y Cooperación Económica (TCC) firmado por los cuatro miembros, que establece un IVA integrado con el IVA estándar a un nivel del 18% en el territorio.

<sup>58</sup> IDH: [www.bancomundial.org](http://www.bancomundial.org)

- El federalismo fiscal solidario: con una mejor transferencia de los ingresos tributarios entre la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, serían menores las desigualdades sociales y regionales;
- La atención al ciudadano-contribuyente: con la creación de un servicio público de *Ombudsman* en el campo fiscal y órganos como la **PRODECON** mexicano, que puedan facilitar la participación popular y la defensa de los derechos y garantías de los ciudadanos-contribuyentes; y
- La defensa del ciudadano-contribuyente: con la elaboración de un Código Procesal Tributario.

El objetivo mayor de la reforma tributaria debe ser el cambio de la Cultura Contributiva en Brasil, perfeccionando la unidad del sistema en sus bases –fundamentos de la Justicia Fiscal–, así como reafirmando el compromiso del Estado-Fiscal con la realidad socioeconómica de su sociedad civil. Una completa reforma tributaria en Brasil debe ser capaz de instaurar un sistema fiscal más justo e íntegro –sin los actuales niveles de corrupción y más próximo a los ideales de un Estado-Fiscal de Justicia, que es esencialmente subsidiario en su estructura y fines. La reforma tributaria brasileña debe atender la finalidad social sugerida por la naturaleza de los tributos y requerida por el fenómeno impositivo. Además, debe hacer efectivos los medios e instrumentos necesarios para asegurar el objetivo mayor de la imposición: la realización del bien común.

En definitiva, la reforma constitucional del sistema tributario brasileño debe preocuparse por implantar un modelo fiscal consistente, que pueda hacer efectiva la función social de la imposición en conformidad con la propia naturaleza –social– de los tributos. Debe, por tanto, contribuir para el necesario cambio la Cultura Contributiva brasileña, que constituye un intrincado problema moral en contra del contrato social responsable por tutelar las relaciones entre el Estado-Fiscal y los ciudadanos-contribuyentes.

## IX. Bibliografía

*Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2661*, Origen: Maranhão, Relator: Ministro Celsa de Mello, Sentencia de 05 de junio de 2002, Tribunal Pleno.

ARANHA, Oswaldo y MELLO, Bandeira de. *Da Licitação*, José Bushatsky, 1978.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, *Curso de Direito Administrativo*, 5ª. ed., São Paulo, Malheiros, 2001.



BERLIRI, L. V., *El Impuesto Justo*, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

BRANDÃO, António José, *Moralidade Administrativa*, en *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, no. 25, julho/setembro 1951.

COOPER, T. L., "The Emergence of Administrative Ethics as a Field of Study in the United States", en *Handbook of Administrative Ethics*, New York, Marcel Dekker, 1994.

Decreto nº. 1.171, de 22 de junio de 1994.

Decreto nº. 2.338, de 07 de octubre de 1997 (alterado por el Decreto nº. 3.873, de 18 de julio de 2001).

Decreto nº. 2.455, de 14 de enero de 1988 (alterado por el Decreto nº. 3.388, de 21 de marzo de 2000; y por el Decreto nº. 3.968, de 15 de octubre de 2001).

Decreto nº. 3.029, de 16 de abril de 1999 (alterado por el Decreto nº. 3.571, de 21 de agosto de 2000).

Decreto nº. 3.327, de 05 de enero de 2000.

Decreto nº. 3.400, de 03 de abril de 2000, Reglamento del Orden del Mérito Aeronáutico.

Decreto nº. 3.555, de 08 de agosto de 2000 (alterado por el Decreto nº. 3.693, de 20 de diciembre de 2000).

Decreto nº. 3.751, de 15 de febrero de 2001.

Decreto nº. 3.784, de 06 de abril de 2001.

Decreto nº. 3.969, de 15 de octubre de 2001 (alterado por el Decreto nº. 4.058 de 18 de diciembre de 2001).

Decreto nº. 3.986, de 29 de octubre de 2001.

Decreto nº. 4.371, de 11 de septiembre de 2002.

Decreto nº. 94.601, de 14 de julio de 1987 (alterado por el Decreto nº. 3.446, de 04 de mayo de 2000).

HAURIQU, Maurice, *Précis de Droit Administratif et de Droit Public*, 10ª. ed., Paris, Recueil Sirey, 1921.

HENSEL, Albert, *Diritto Tributario*, trad. de Dino Jarach, Milan, Dott. A. Giuffrè, 1956.

HERRERA MOLINA, M., *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Barcelona, Madrid, Marcial Pons, 2002.

KAUTILYA, *Arthashastra*, Nueva Delhi, Penguin Books, 1991.

Constitución de la República Federativa de Brasil (1988).

LAUDAN, Larry, *El progreso y sus problemas, Hacia una teoría del progreso científico*, Madrid, Encuentro, 1986.

\_\_\_\_\_, *Progress and its problems: toward a theory of scientific growth*, Berkeley/Los Angeles/London, University of California press, 1977.

\_\_\_\_\_, *Science and values: the aims of science and their role in scientific debate*, Berkeley, University of California Press, 1984.

Lei 4.717, de 29 de junio de 1965.

Lei nº. 4.717, de 29 junio de 1965.

Lei nº. 5172, de 25 de outubro de 1966.

LOPES MEIRELLES, Hely, *Direito Administrativo Brasileiro*, 22ª ed., São Paulo, Malheiros, 1997.

\_\_\_\_\_, "Direito Administrativo Brasileiro", *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1964.

MACHIAVELLO, Niccolò, *El Príncipe*, trad. de Ángeles Cardona, Barcelona, Orbis, 1983.

NEUMARK, Fritz, *Principios de la Imposición*, 2ª ed., trad. de Luis Gutiérrez Andrés, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda – Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

PÉREZ DE AYALA, J. L., "Las Fuentes del Derecho Tributario y el Principio de Legalidad", en *Revista de Derecho Financiero*, Madrid, 1976.

\_\_\_\_\_, *Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno*, Madrid, Dykinson, 2001.

PÉREZ LUQUE, Mario, *Deberes Tributarios y Moral*, Madrid, Edersa, 1980.

*Recurso em Mandado de Segurança* Nº. 5590/95. 6ª. Turma. Origen: Distrito Federal. Relator: Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro, 1995.

*Recurso Especial* nº. 21.156, Origen: São Paulo, Relator: Ministro Milton Luiz Pereira, Sentencia de 19 de septiembre de 1994, Votación Unánime.

*Recurso Especial* nº. 21.923. Origen: Minas Gerais, Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, Sentencia de 20 de mayo de 1992, Votación Unánime.

*Recurso Especial* Nº. n-1, Rio de Janeiro, Relator: Ministro Garcia Vieira, Sentencia de 14 de octubre de 2002.

- Reglamento de la Agencia Nacional de Salud Suplementaria.
- Reglamento de la Agencia Nacional de Telecomunicaciones.
- Reglamento de la Agencia Nacional de Vigilancia Sanitaria.
- Reglamento de la Agencia Nacional del Petróleo.
- Reglamento de Licitación para la Adquisición de Bienes y Servicios Comunes.
- Reglamento del Orden del Mérito Naval.
- Reglamento sobre la Planificación de las Actividades de la Administración de la Seguridad Social en Materia Fiscal.
- Reglamento sobre Proyectos y Acuerdos Técnicos con Organismos Internacionales.
- SCHMITT, Carl, "Justicia como protectora de la Constitución", *La Defensa de la Constitución*, 2ª. ed., trad. de Manuel Sánchez Sarto, Madrid, Tecnos, Colección Ciencias Sociales, Serie de Ciencia Política, 1998.
- SCHMIDT, Jean, *Les Principes Fondamentaux du Droit Fiscal*, Paris, Dalloz, 1992.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de São Paulo, en RDA 89/134.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de São Paulo, en RJTJSP 135/31.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de São Paulo, en RT 673/61.
- Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinario*, nº. 186389, 1996.
- Supremo Tribunal Federal, 2ª. Turma, *Recurso Extraordinario* nº. 160381, São Paulo, Sentencia del 29 de marzo de 1994.
- TEMER, Michel, *Elementos de Direito Constitucional*, 16ª. ed., São Paulo, Malheiros, 2000.
- TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, Schmidt Otto, vol. I, 1993.
- \_\_\_\_\_, *Mora Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, trad. de M. Herrera Molina, Madrid, Barcelona, Marcial Pons, 2002.
- VALLE FIGUEIREDO, Lúcia, *O Controle da Moralidade Administrativa*, São Paulo, Saraiva, 1974.
- VILLORIA MENDIETA, Manuel, *Ética Pública y Corrupción: Curso de Ética Administrativa*, Madrid, Tecnos y Universitat Pompeu Fabra, no. 03, Colección Temas de Gestión y Administración Pública, 2000.

VITTORIO BERLIRI, Luigi, *La Giusta Imposta, Appunti per un Sistema Giuridico della Pubblica Contribuzione – Lineamenti di Riforma Organica della Finanza Ordinaria*, trad. de Fernando Vicente-Arche Domingo, Milano, Giuffrè, 1975.

VON SAVIGNY, Friedrich Carl, *Sistema del Derecho Romano Actual*, Granada, COMARES, 2005.