

OS CÂNONES DA JUSTIÇA FISCAL A PARTIR DO BINÔMIO EQUIDADE-EFICIÊNCIA

THE CANONS OF TAX JUSTICE FROM THE BINOMIAL EQUITY-EFFICIENCY

Maurin Almeida Falcão*
Guilherme Vieira Gomes Neto**

RESUMO

Esse artigo tem como escopo principal a definição do sentido e da dimensão do conceito de justiça fiscal. O tributo, como variável decorrente da vida em sociedade, passou por diversas etapas até atingir a sua modelagem atual, a qual se coaduna com a noção do Estado democrático de direito. Não seria possível pensar em uma sociedade sem tributo. Diante dessa inexorável realidade, a repartição do ônus tributário deve ocorrer de forma equânime e eficiente como único meio de garantir a aplicação dos cânones da justiça fiscal. Por isso, o trabalho se propõe a descrever as diversas formas rudimentares de tributação até a emergência do Estado fiscal. Nessa hipótese, procurar-se-á estabelecer um vínculo entre as noções de Estado fiscal de direito, de solidariedade e de justiça fiscal, valores estes que devem predominar entre os membros do corpo social.

Palavras-chave: Estado fiscal; justiça; justiça fiscal; solidariedade; binômio equidade/eficiência.

ABSTRACT

This article has the scope of defining the meaning and dimension of the concept of tax justice. The taxes, as a variable resulting from life in society, went through several stages to reach its current modeling, which is consistent with the notion of the democratic state of law. It would not be possible to think of a society without taxes. Faced with this inexorable reality, the distribution of the tax burden should occur in an equitable

* Pós-doutor. Doutorado, European Label, em Direito Tributario Internacional pela Universidade de Paris. Mestre em Administração Tributaria pela Universidade de Paris. Professor assistente da Universidade Católica de Brasília. Leciona no Mestrado em Direito e nos cursos de Direito e de Relações Internacionais da Universidade Católica de Brasília. E-mail: mfalcao@pos.ucb.br.

** Mestrando pela Universidade Católica de Brasília. E-mail: guilhermevieiragomes@hotmail.com.

and efficient manner as the only means of ensuring the application of the canons of justice. Therefore, the study aims to describe the various rudimentary forms of taxation until the emergence of the tax state. In this case, it will try to establish a link between the notions of fiscal rule of law, solidarity and fiscal justice, these values should prevail among the members of the society.

Keywords: tax state; justice; tax justice; solidarity; binomial equity/efficiency.

INTRODUÇÃO

298 A reflexão acerca da melhor forma de repartir de forma equitativa e eficiente o ônus tributário decorrente da vida em sociedade se constituiu, desde sempre, no objetivo central dos sistemas tributários ocidentais. Moldado nas peculiaridades históricas e culturais de cada povo, por isso impregnado de forte conteúdo sociológico, o perfil desses sistemas se constituiu na reprodução fiel dos valores da grande sociedade solidária. A partir desse pressuposto, pode-se afirmar que a implicação de todos no processo social decorreria da participação de cada um no financiamento da ação coletiva segundo os cânones da justiça fiscal. Dessa forma, a repartição dos encargos provenientes do intervencionismo estatal se situaria no intramuros do contratualismo social, tendo passado, em consequência, por diversos estágios. Do liberalismo à social-democracia, do neoliberalismo à pós-modernidade, a noção de justiça fiscal foi sendo modelada na medida das transformações sociais, econômicas e políticas. Sem dúvida, pode-se afirmar que a sua amplitude refletiu, em todos os momentos, uma disputa de classes como havia previsto Marx, a igualdade de condições idealizada por Tocqueville, a coesão social de Durkheim e a disputa pela riqueza social antevista por Walras.

A emergência do Estado fiscal desencadearia um sem-número de esforços tendente a delimitar os domínios da teoria normativa, com reflexo imediato nas questões estreitamente correlacionadas à justiça fiscal. O fato é que a presente realidade demonstra que os países ocidentais adotaram a concepção de um Estado Fiscal construído com base em deveres sociais, em maior ou menor escala, e que se constituem nos sólidos alicerces da democracia sociopolítica prevalecente. Assim, é importante notar que o atual estereótipo do Estado fiscal, ou Estado democrático de direito, é fruto de uma longa evolução histórica, deixando para trás os modelos feudal, patrimonial, policial ou fiscal minimalista.

O Estado fiscal democrático de direito traz em sua concepção original a ideia de justiça fiscal e de solidariedade e tem como amálgama o tributo como meio de coesão entre os membros do corpo social. Esses dois ideais se constituíram na razão de ser da grande sociedade solidária.

Portanto, em face do acervo histórico e sociopolítico que cerca a noção de justiça fiscal, este trabalho se propõe a descrever, preliminarmente, a emergência do Estado fiscal e dos valores que expressam as bases de uma sociedade justa e democrática. Posteriormente, com o intuito de abalizar os conceitos necessários ao deslinde do presente trabalho, será desprendido um esforço na difícil elaboração do conceito de justiça, sendo trazidas à colação as lições de Habermas e Rawls, dentre outros. Finalmente, a análise se debruçará sobre o conceito de justiça fiscal a partir dos institutos do consentimento, da capacidade contributiva e de outras não menos importantes como a justa repartição dos encargos decorrentes do financiamento estatal. Nesse contexto, os pressupostos inerentes ao binômio equidade e eficiência se constituem nos cânones da justiça fiscal, a qual deve ser equânime na distribuição do fardo tributário e eficiente na arrecadação, meio vital para a preservação do Estado democrático de direito.

A EMERGÊNCIA DO ESTADO FISCAL

A emergência do Estado fiscal e a sua atual dimensão política decorrem de uma longa maturação, na qual se pôde vivenciar as diferentes transições para a ordem democrática, tendo despertado, por isso, reações nos mais diversos segmentos ideológicos e não sendo desprovidas de um apaixonado debate. A partir do princípio do consentimento, insculpido na magna Carta do Rei Joao Sem Terra em 1215 e confirmado pela Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, que pode ser considerada o marco inicial da tributação moderna por contemplar ainda o princípio da capacidade contributiva, o tributo passou a ganhar contornos democráticos, constituindo-se na pedra angular da vida em sociedade. Entretanto, lançadas as bases para uma tributação moderna e em bases democráticas, o tema passou a ser objeto de controvertido debate, notadamente em razão da busca pela melhor forma de repartir o ônus fiscal. Passaram a ganhar terreno, desse modo, as discussões em torno da justiça fiscal. Em última instância, o instituto passou a ser visto como um utensílio de aperfeiçoamento do viés democrático que se impregnava gradualmente no âmbito do então incipiente Estado fiscal.

Contudo, deve ser observado que o Estado e as formas primárias que o antecederam foram submetidos a diversas modalidades de financiamento antes de se atingirem os patamares que poderiam ser considerados, no contexto sociopolítico contemporâneo, como sendo de um Estado democrático de direito. Ora mantida pelos seus próprios recursos (Estado patrimonial), ora suportados pelos povos dominados (servidão) e, por fim, sustentada por seus cidadãos, com alicerce nos princípios do consentimento e da capacidade contributiva, a ação coletiva conheceria diversas formas de financiamento do consenso social.

A noção de tributo na época dos impérios, por exemplo, surge vinculada ao estigma de servidão e de domínio. Às classes inferiores ou aos povos dominados era reservado o fardo pesado dos impostos. A tributação parasitária decorria, assim, da imposição sobre determinadas classes, revelando então, desde os primórdios, um sistema de luta de classes que ocorre ainda hoje sob outras formas.

No medievo, influenciado por concepções religiosas de igualdade entre os homens, o ônus tributário foi-se afastando da concepção de submissão e de escravidão à tributação dominial. Nesse arquétipo, próprio do sistema feudal, prevalece o financiado não mais por povos dominados, mas pelos seus próprios recursos. Nesse modelo patrimonial, os bens, principalmente os imóveis e as propriedades rurais, pertencem aos senhores feudais, que permitem aos particulares a sua utilização em troca de parte da produção agrícola. Esse contexto se enquadra no modelo feudal caracterizado pelas relações de vassalagem (dependência pessoal) e de autoridade e posse da terra e que predominou durante a Idade Média. A tributação dominial, em que o tributo se vinculava à proteção e ao direito de exploração das terras pertencentes aos senhores feudais, inclusive a realza, perdeu por grande parte da Idade Média. Todavia, a crise do sistema feudal foi identificada por Shumpeter como inexorável e decorrente de modificações irreversíveis e profundas das condições sociais¹. Sem dúvida, a falência do modelo medieval levaria ao aparecimento de um novo paradigma tributário, seria uma questão de tempo. Os grupos dominantes viam como imprescindível, a busca de outros meios de financiamento para manutenção do *status quo*. Conforme observou Leroy, essa crise era a crise da economia dominial e justificou, por isso, o surgimento do Estado fiscal moderno ao final da Idade Média². As constantes guerras e a necessidade de novos recursos para a manutenção das regalias do rei exigiam novas formas de custeio, dando início à tributação regaliana. Nessa fase de primazia do absolutismo, ocorreu o conseqüente abandono da concepção patrimonialista. Com isso, iniciou-se a transição para um período no qual o ônus tributário passou a recair sobre o indivíduo comum, sem, contudo, contemplar as formas mais democráticas de tributação, como a capacidade contributiva, por exemplo.

Retomando as origens do consentimento, a Inglaterra se envolveu em conflitos que geraram altos custos e degaste político entre a autoridade real e os nobres. Em conseqüência, a elevação dos impostos e a tentativa de impor a taxaço das propriedades do clero culminariam em uma grave crise política. Na esteira desses acontecimentos, para não ser deposto, o rei João Sem Terra acataria

¹ SCHUMPETER, Joseph A. The crisis of the Tax State. In: *The economics and sociology of capitalism*. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 113.

² LEROY, Marc. *L'impôt, l'État et la société: la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*. Paris: Economica, 2010, p. 45.

as determinações impostas pela Magna Carta de 1215. Dentre outros, a insigne carta trazia em seu bojo o princípio do consentimento, segundo o qual não haveria tributação sem prévia representação. Assim, só poderiam ser instituídos novos tributos com a anuência do Parlamento. Esse episódio daria origem ao princípio da legalidade tributária, ou melhor, da legitimação do poder tributante, o que se constituiria em uma base política importante para a sustentação do Estado moderno e democrático.

Ainda quanto ao modelo absolutista, de forma diferente das fases anteriores, nas quais prevaleciam os modelos parasitário e dominial, passou-se a exigir dos próprios dominados ou vassalos os recursos necessários à manutenção dos poderes constituídos. Dessa perspectiva, surgiu um rudimentar protótipo de Estado Fiscal, ainda que confundido com a figura do rei. Deve-se notar que o desdobramento desse período histórico proporcionou a ascensão da burguesia, classe social formada principalmente por comerciantes com significativo poder econômico e sobre quem recaía o ônus decorrente do financiamento coletivo. Todavia, apesar desse poder, a burguesia não detinha os mesmos *status* e benefícios concedidos à aristocracia. De qualquer forma, o seu enriquecimento permitia-lhe gozar de crescente liberdade e poder, passando então a dominar a vida política, social e econômica a partir da Revolução Francesa.

Como asseverado, a Revolução Francesa, portadora dos ideais de igualdade, liberdade e fraternidade, trouxe em seu bojo a Declaração Universal de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, inserindo, dessa forma, a noção da capacidade contributiva, segundo a qual o cidadão participaria da ação coletiva conforme as suas faculdades econômicas. Em consequência, consolidar-se-iam de vez os alicerces do Estado Fiscal, “cuja principal característica é seu modo de financiamento ser prioritariamente por tributos”³ oriundos da riqueza do particular, que transferirá uma parcela ao Estado. A concepção basilar do Estado Fiscal se situa no pressuposto segundo o qual a atuação estatal será conduzida a partir, principalmente, dos tributos pagos por seus cidadãos. Assim sendo, quanto maiores forem as atribuições atribuídas ao Estado intervencionista, maiores serão os custos de sua manutenção e, conseqüentemente, maior será o sacrifício fiscal a ser suportado pelo cidadão-contribuinte.

Posteriormente, a passagem da sociedade tradicional à moderna ocorre com a Revolução Industrial, que se constituiu em importante motor de transformação social com a substituição do trabalho artesanal das corporações de ofício pelos novos modos de produção. Como consequência da fuga do homem do campo para as cidades, um processo importante de reorganização urbana se iniciou. A junção dessas variáveis levou a uma nova arquitetura das relações sociais com o

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 29.

surgimento de outras classes. As disputas ocorridas na fase pós-Revolução Industrial impuseram a necessidade de intervenção estatal, destinada a manter a paz social e garantir o bem-estar dos indivíduos. Com efeito, as falhas do mercado liberal provocaram “o rompimento com a sociedade clássica, trazendo novas formas de democracia e de justiça social, possibilitando dessa forma, a mobilidade social”⁴. Esses componentes da incipiente sociedade solidária seriam financiados, essencialmente, por meio da participação de todos no processo social, o que se daria por intermédio do sacrifício fiscal.

É importante observar que a ocorrência desses fatos levaria à formação de uma mudança social, que daria origem à sociologia, concebida para explicar esses eventos. A análise sistemática dos fatos sociais ocorridos na fase pós-Revolução Industrial importaria na busca por mais democracia, justiça e solidariedade. O tributo ocupou um lugar importante nesse contexto, não apenas pela progressividade que se impunha, mas também pela criação de uma mentalidade voltada para a participação de todos no progresso social. Nessa direção, Rosanvallon sintetizou de forma bastante objetiva o papel do tributo na então incipiente social-democracia. O sociólogo arrematou que somente no final do século XIX o tributo seria visto como possível instrumento de reforma social⁵. Inúmeros estudiosos dos fatos sociais, dentre eles Durkheim, contribuíram para a construção de uma sociedade solidária, tendo esse dado, segundo Donzelot, a nobreza teórica com a publicação da obra *De la division du travail social*, em 1893⁶. Em síntese, a paisagem social do século XIX foi devidamente percebida por Durkheim, o qual daria uma contribuição significativa para a afirmação da sociologia, como observou Donzelot⁷:

De la naissance de la sociologie comme discipline constituée avec Durkheim, de la mise en évidence par celui-ci d’un plan de consistance spécifique du social – avec les notions de solidarité et d’anomie –, on parle classiquement comme d’une étape de la Science, comme d’une découverte: la théorie durkheimienne serait ainsi le fruit de la dissipation progressive de représentations erronées qui encombraient le paysage et gênaient la perception du social en tant que tel.

Deve ser observado que esse contexto de transformações sociopolíticas foi marcado pelo confronto ideológico entre o paradigma do Estado mínimo de inspiração liberal e o recém-inaugurado Estado Social, que espelhava o novo

⁴ FALCÃO, Maurin Almeida. Os efeitos da mudança social sobre o binômio tributação e democracia na sociedade pós-Revolução Industrial. *Direito, Estado e Sociedade*, 43, Rio de Janeiro, 2013, p. 97.

⁵ ROSANVALLON, Pierre. *La société des égaux*. Paris: Éditions du Seuil, 2011, p. 227.

⁶ DONZELOT, Jacques. *L’invention du social*. Paris: Éditions du Seuil, 1994, p. 75.

⁷ DONZELOT, Jacques, op. cit., p. 76.

papel do Estado e de suas instituições. Nos cânones liberais, não caberia ao Estado intervir na economia, que seria regida pela “mão invisível” do mercado. Nessa perspectiva, os tributos teriam natureza puramente arrecadatória e decorreriam de uma espécie de contraprestação oferecida pelo Estado. Tal vertente leva à teoria da equivalência ou princípio do benefício, intrinsecamente relacionada ao Estado mínimo. Por isso, os liberais pregavam a completa dissociação entre o Estado e a economia, que, por sua vez, deveria ser estimulada e regulada pelo próprio mercado (e não pela elite política). O tributo, segundo os liberais, seria, assim, o preço pago pelos cidadãos ao ente estatal para se livrar das amarras do Estado.

Por outro lado, na segunda concepção, “ao lado do aspecto arrecadatório dos tributos, assumem relevância, no Estado social democrático de direito, suas funções distributiva e alocativa, esta especialmente em seu viés indutor”⁸. A carga tributária é incrementada com o objetivo precípuo de sustentar o Estado Social. Ungido ao posto de veículo de redução das desigualdades e do déficit social, o tributo seria o pomo da discórdia entre as forças ideológicas. Diante da mudança social, o Estado deixa a cômoda posição de mero fiador do pensamento liberal e se transforma no protagonista da redistribuição de riquezas e da instrumentalização da justiça social. Piketty notou que as teorias modernas de justiça social exprimiram essa ideia sob a forma do princípio do *maxim*, segundo o qual a sociedade justa deve maximizar as oportunidades e condições de vida mínimas oferecidas pelo sistema social, conforme as noções introduzidas por Kolm e Rawls⁹.

Não obstante os antagonismos de cada uma das concepções que norteiam a ação do Estado Fiscal, fica evidente que este deve ater-se ao papel de árbitro do equilíbrio social. Contudo, não se constitui no único protagonista dessas mudanças. Nesse sentido, Schoueri pontua:

No Estado do século XXI, desaparece a crença de que o Estado seja veículo para o resgate das camadas sociais desfavorecidas, mas permanece o desejo social, prestigiado pelo Direito, de que a desigualdade seja reduzida. O instrumento para o exercício da liberdade coletiva já não mais será o Estado, mas a própria sociedade.

O retorno da liberdade à sociedade civil, com a negação da onipresença estatal, devolve a questão de limites para a tributação. O tributo é justificado somente na medida em que seja indispensável e na extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social¹⁰.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit., 1999, p. 33.

⁹ PIKETTY, Thomas. *L'économie des inégalités*. 6. ed. Paris: La Découverte, 2008, p. 4.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit., 1999, p. 35.

Os fatos históricos demonstram que o Estado amplia gradualmente a sua intervenção e, em consequência, necessita de mais recursos para executar suas funções. Dessa constatação extrai-se que a atual configuração dos Estados Modernos decorreu da evolução do intervencionismo, que, galgando sempre patamares mais altos, tornou impossível desassociá-lo do tributo como meio de coesão social. Discorrendo sobre o tema, Godoi aponta que:

No Estado Fiscal, as necessidades públicas são eminentemente satisfeitas pelo Estado e suas divisões, e não por serviços prestados diretamente pelos próprios cidadãos; os encargos em dinheiro exigidos dos cidadãos para custear as atividades estatais deixam de ser esporádicos e passam a ser regulares e estáveis; as novas funções assumidas pelos Estados contemporâneos provocam a necessidade crescente de recursos, tornando o imposto uma instituição política fundamental; sendo uma prestação compulsória, o imposto traz em si a marca da soberania do Estado¹¹.

Assim, tem-se que o Estado possui como fonte de financiamento principal os tributos pagos pelos cidadãos e que, em sua atual configuração, não gerariam as receitas suficientes para o seu sustento.

AS DIFERENTES PERCEPÇÕES DO CONCEITO DE JUSTIÇA

304

Tema da mais elevada importância no campo da sociologia e da filosofia, a “justiça” foi objeto de análise de um número importante de pensadores. Diferentes acepções do que seria justiça e quais os elementos essenciais que a compõem há muito são objeto de estudo. Afinal, qual é a noção de justiça?

Sem dúvida, não se trata de uma resposta simples. Como será demonstrado, não é possível afirmar que exista uma resposta única a essa questão. Godoi assim ressaltou o seu papel:

As normas de justiça representam os conceitos que os seres humanos, ao longo dos séculos, tomaram para si acerca do “justo” e do “injusto”; ou seja, as normas de justiça são as normas que ao longo dos tempos foram tomadas pelos homens em sociedade como “válidas” quando se tratava de julgar as condutas para as valorar como “justas” ou “injustas”¹².

Da lição acima extrai-se que a justiça não pode ser concebida isoladamente. Em outras palavras, a compreensão do que é ou não justo decorre de valores que fundamentam como adequada determinada situação. Nesse contexto, a atuação

¹¹ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 154.

¹² GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 14.

estatal não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social. Destarte, a intervenção do Estado será tida por justa ou arbitrária a depender da presença ou não de uma justificativa racional e plausível. Kelsen, abordando o tema, assim afirmou:

Justiça é a qualidade de uma conduta humana relativa ao tratamento de um indivíduo por outro, especialmente o tratamento dos indivíduos de uma comunidade por parte do legislador ou do magistrado. Confrontada tal conduta (ordem do ser) com o conteúdo de uma norma de justiça (ordem do dever ser), obtém-se um juízo segundo o qual a conduta é justa (valiosa) ou injusta (desvaliosa)¹³.

O jurista austríaco, ao se aprofundar na questão, concluiu que o princípio de justiça da igualdade teria como único teor possível o fato de tratar todos os indivíduos por igual, desconsiderando todo e qualquer critério que desigale os indivíduos na ordem dos fatos. “Assim, para Kelsen, somente se pode aplicar a regra da justiça da igualdade se tratarem todos os homens da mesma forma, vedada qualquer distinção.”¹⁴ Prosseguindo, Kelsen afasta a noção de valores universais inerentes à natureza humana e fundamenta sua opinião na observação de que, ao longo dos tempos, surgiram diversas normas de justiça, cada uma delas privilegiando determinados valores, o que demonstraria que cada uma dessas normas de justiça constitui um valor relativo, atendendo aos interesses reconhecidos como dignos pelo formulador da ordem¹⁵. De tal modo, para o mestre de Viena, a justiça absoluta é um ideal irracional que assim pode ser sintetizado:

Se, no problema da justiça, partirmos de um ponto de vista racional-científico, não metafísico, e reconhecermos que há muitos ideais de justiça diferentes uns dos outros e contraditórios entre si, nenhum dos quais exclui a possibilidade de um outro, então apenas nos será lícito conferir uma validade relativa aos valores de justiça constituídos através destes ideais¹⁶.

Concordando com a inexistência de um conceito absoluto de justiça, como defendido por Kelsen, mas expondo um ponto de vista diferente, Perelman divide a concepção de justiça em dois substratos distintos. O primeiro, o da justiça formal, composto por elementos comuns às diversas noções de justiça concreta. O segundo, o da justiça concreta, aquela aplicada a partir de valores erigidos como critério de distinção para definir a qual categoria essencial pertence o indivíduo.

¹³ KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 4.

¹⁴ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 17.

¹⁵ KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 30.

¹⁶ KELSEN, Hans, op. cit., p. 17.

Perelman reconhece a inexistência de um conceito único e verdadeiro de justiça concreta, que suplantaria as demais concepções. Com efeito, a justiça concreta baseia-se em valores estabelecidos como os mais importantes em determinada sociedade, mas que podem ser contraditados por outros valores que suportam a escolha de outra fórmula concreta de justiça estabelecida em comunidades diferentes, sem que seja possível convencer cientificamente qualquer das partes de que sua posição está equivocada. Em resumo, a justiça concreta vincula-se a valores preestabelecidos para justificar a divisão de seus indivíduos em categorias distintas. Como essa ideia de justiça baseia-se em valores inerentes a cada povo, é possível que haja distintos critérios para justificar diversas formas de categorização. É possível, inclusive, que o critério escolhido por uma comunidade seja contrário ou tido por injusto em outra, mas que não se permita apontar um critério como superior ao outro. Conforme o próprio autor:

306

Todo sistema de justiça constitui apenas o desenvolvimento de um ou de vários valores, cujo caráter arbitrário é vinculado à própria natureza deles. Isso nos permite compreender por que não existe um único sistema de justiça, porque podem existir tantos quantos valores houver. Daí resulta que, se uma regra é considerada injusta por alguém que preconiza outra fórmula de justiça concreta, portanto outra distribuição de categorias essenciais, basta registrar o antagonismo que opõe os partidários das diferentes fórmulas de justiça, cada um deles pondo em primeiro plano um valor diferente¹⁷.

Demonstrando essa situação, Perelman elenca as seis concepções mais correntes de justiça concreta (partindo de critérios como a igualdade plena para todos, independentemente de quaisquer características, passando pela adoção de critérios como necessidade, mérito, obras e até mesmo a lei). Ciente dessa realidade, pontua que “a justiça formal é um princípio de ação segundo o qual os indivíduos de uma mesma categoria (que por isso é chamada essencial) devem ser tratados da mesma forma”¹⁸. Em outras palavras, haverá igualdade na justiça formal quando, estabelecidas concretamente as distinções entre as categorias essenciais, seja dado igual tratamento àqueles pertencentes a uma mesma categoria.

Esclarecendo ainda a sua visão de justiça, Perelman afirma existir uma parte comum a todas as concepções de justiça concreta, a qual ele nomeou de justiça formal, que permitiria dizer quando um ato é considerado justo. “A justiça de um ato consiste na igualdade de tratamento que ele reserva a todos os

¹⁷ PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 59.

¹⁸ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 21.

membros de uma mesma categoria essencial.”¹⁹ Em síntese, no enfoque dado pelo autor, a justiça não será caracterizada a partir dos valores elencados como critérios para a definição das categorias essenciais, mas sim pelo tratamento isonômico dado aos membros de uma mesma categoria. Por isso, haverá justiça se for aplicado o mesmo tratamento a todos os membros de uma mesma categoria essencial, independentemente dos critérios utilizados para distingui-las.

Rawls viria a esboçar outra teoria de justiça. O filósofo proporia dois princípios de justiça social a partir da estrutura básica da sociedade, ou seja, “o sistema pelo qual as principais instituições distribuem os direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão das vantagens provenientes da cooperação social”²⁰. A doutrina de Rawls “preocupa-se com a justiça verificada na atribuição de direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos e com a real igualdade de oportunidades econômicas e de condições sociais nos diversos extratos da comunidade”²¹. Para compreender a teoria rawlsiana, deve-se ter em mente as seguintes premissas: I) parte-se de uma posição original na qual os indivíduos não sabem qual posição econômica ou *status* social ocuparão, bem como ignoram seus dotes ou habilidades físico-mentais; II) existe uma regra de prioridade entre os princípios de justiça propostos, ou seja, o primeiro sempre prevalecerá sobre o segundo; III) em decorrência da segunda premissa, não é admitida qualquer violação dos direitos e liberdades básicos e iguais em detrimento de maiores vantagens econômicas ou sociais; IV) as liberdades básicas possuem um núcleo central de aplicação que só poderá ser restringido ou limitado por outras liberdades básicas, ou seja, essas liberdades só poderão ser limitadas em nome da própria liberdade.

É presumível que cada indivíduo defenda e entenda como justos os direitos que lhe beneficiem, portanto só seria possível definir princípios de justiça desvinculados de influências externas e condições pessoais se todos ignorassem suas habilidades, posição social e *status*. A proposta da situação hipotética da posição original é justamente essa: justificar consensual e racionalmente a escolha de determinados princípios de justiça segundo os quais ninguém é consciente de ser favorecido ou desfavorecido por contingências sociais e naturais. Em outras palavras, para chegar a um consenso imaculado sobre quais são os verdadeiros princípios da justiça é necessário que haja um véu de ignorância a impossibilitar os indivíduos de saber previamente se serão ou não beneficiados por determinadas escolhas, o que levaria todos a defenderem os reais princípios de justiça. Rawls demonstra em sua obra que os indivíduos na posição original escolheriam dois princípios de justiça:

¹⁹ PERELMAN, Chaïm, op. cit., 1996, p. 48.

²⁰ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 7.

²¹ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 43.

Estes dois princípios estabelecem em suma o seguinte: por um lado, é exigida uma igualdade radical na atribuição entre os indivíduos de direitos e deveres básicos ou fundamentais (primeiro princípio); por outro lado, considera-se que as desigualdades socioeconômicas entre os indivíduos somente são justas se for garantida uma igualdade equitativa de oportunidades, e as desigualdades resultarem em benefícios para todos os indivíduos, em especial para os menos favorecidos da sociedade, ou seja, não há injustiça nos maiores benefícios de alguns somente se a situação dos menos afortunados também melhorar com tal desigualdade (segundo princípio)²².

O primeiro princípio da justiça social de Rawls enuncia: “cada pessoa deve ter direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades básicas para todas as outras pessoas”²³. Por esse princípio, todas as liberdades e garantias fundamentais devem ser distribuídas igualitariamente entre todos os indivíduos, uma vez que em uma sociedade justa não pode haver divisão desigual quanto aos direitos fundamentais. Assim, nesse primeiro princípio de justiça, Rawls vincula-se à existência de condições materiais que garantam a todos os cidadãos oportunidades equitativas de participação e influência no processo político, ou seja, as liberdades básicas (liberdade de consciência, liberdade política e participação equitativa) não estarão satisfeitas com sua simples previsão formal, mas dependem de sua efetiva implementação e respeito.

O segundo princípio prega que “as desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas de modo que, sejam ao mesmo tempo (a) consideradas vantajosas para todos dentro dos limites do razoável e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos”²⁴. Em outras palavras, admitir-se-ão desigualdades nos bens sociais primários (direitos, liberdades, oportunidades, prerrogativas, renda, riqueza e autoestima individual) quando tais posições e cargos estiverem abertos a todos, em condições de igualdade equitativa de oportunidades, e ainda beneficiarem ou trouxerem vantagens consideráveis aos indivíduos menos favorecidos. Os bens sociais primários são definidos como coisas que se supõem desejadas por todo e qualquer homem racional, de forma independente de quais sejam os específicos planos e projetos de vida de cada indivíduo²⁵.

²² GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 45.

²³ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 64.

²⁴ RAWLS, John, op. cit., p. 64.

²⁵ GODOI, Marciano Seabra de, op. cit., 1999, p. 53.

Os cânones da justiça fiscal a partir do binômio equidade-eficiência

Atente-se que, ao inverso do primeiro princípio – que não admite distinção entre as pessoas –, no segundo essa diferenciação é plenamente admitida, desde que traga benefícios para todos e que haja igualdade equitativa e real de oportunidades a todos. Ou seja, não basta que as melhores posições estejam formalmente abertas a todos; é necessário que exista a possibilidade real de todos os interessados concorrerem em condições isonômicas, independentemente de posições socioeconômicas ou de outros fatores externos.

Apontados os dois princípios e a respectiva ordem de prevalência entre ambos, Rawls completa sua teoria com o princípio da diferença, apresentando o enunciado seguinte:

Supondo-se uma estrutura social em que vigora o princípio da liberdade igual (primeiro princípio de justiça de Rawls) e o princípio da igualdade equitativa de oportunidades, as maiores expectativas (quanto ao rol de bens sociais primários) daqueles indivíduos que estão em melhor situação são justas se, e somente se, funcionam como parte de um esquema que melhora também as expectativas dos indivíduos menos favorecidos da sociedade. Assim, a ideia é a de que a desigualdade que beneficia os mais favorecidos deve também, necessariamente, beneficiar os menos favorecidos²⁶.

Portanto, da lição de Rawls extrai-se que haverá justiça quando estiverem garantidos os direitos e liberdades fundamentais a todos os cidadãos e que o acesso ao melhores e mais atraentes postos estejam abertos em igualdade de condições a todos e que tragam benefícios a toda a sociedade (principalmente aos menos favorecidos). Portanto, é admitida a diferença entre os membros da sociedade – não seria razoável pressupor que todos realizassem as mesmas funções –, contudo essa distinção só será possível quanto aos bens primários e quando trazer vantagens para todos.

Por outro lado, um posicionamento interessante é proposto por Habermas em sua teoria discursiva do direito, que, apesar de não cuidar diretamente do tema “justiça”, traz preciosa lição sobre a relevância dos critérios igualadores ou desigualadores:

Os critérios devem ser “justificados” em discursos próprios, e assim mostram-se por natureza problemáticos ou problematizáveis. Nesta justificação dos critérios, entra em cena o discurso comunicativo e seus pressupostos procedimentais. Assim, as razões para a justificação são boas ou de “peso” se forem capazes de ser demonstradas sob condições discursivas

²⁶ GODOI, Marciano Seabra de, op. cit., 1999, p. 54.

e mostrarem-se ao final aceitáveis racionalmente pelo público de cidadãos enquanto autores da ordem jurídica e atingidos seus efeitos²⁷.

Habermas, com sua teoria discursiva do direito, critica a ideia da “posição original” de Rawls ao apontar que, nas condições atuais pós-metafísicas, o direito legítimo é aquele que surge da formação discursiva da opinião e da vontade política dos cidadãos livres e iguais. Portanto, seria dispensável ou mesmo indesejado basear-se em uma situação de caráter necessariamente hipotética, enquanto as posições morais devem necessariamente ser postas por discursos efetivos e concretos. Em outras palavras, determinado direito seria válido e aceitável quando, discutido racionalmente entre os cidadãos livres, conclui-se por sua necessidade. Godoi elucida a preocupação de Habermas, dando ênfase ao discurso comunicativo entre atores emancipados:

O que importa para Habermas não é o fato de duas situações serem ou não tratadas de forma igual ou diversa, mas se tal igualdade ou diversidade foi fundamentada racionalmente através de um discurso comunicativo entre atores igualmente emancipados e dirigidos a um entendimento comum, cujo resultado é a identificação da relevância ou não dos fatos em comum entre dois indivíduos ou duas situações²⁸.

310

É importante notar que a teoria de Habermas serviria ainda para justificar a ideia de justiça concreta apresentada por Perelman, cuja eleição dos critérios para a definição das categorias essenciais estaria fundamentada racionalmente no discurso comunicativo entre atores igualmente emancipados. Diante das diversas formulações de justiça apontadas acima, apesar das críticas sofridas, entende-se que a teoria elaborada por Rawls é a que mais se coaduna com o objeto deste trabalho. Aprofundando-se ainda mais no tema e aproximando-se da seara tributária, passa-se a analisar o ideal de justiça fiscal e a relação entre a tributação e a garantia da igualdade entre os cidadãos.

OS CRITÉRIOS DA JUSTIÇA FISCAL

A noção de justiça fiscal é estreitamente ligada aos padrões do Estado Fiscal, não sendo possível apartá-los. Uma análise apressada da terminologia “justiça fiscal” remete à compreensão do combate à desigualdade por meio de tributos, fonte primeira de custeio do Estado Fiscal. Entretanto, essa visão superficial íntegra, em realidade, uma das inúmeras funções abrangidas por esse instituto.

²⁷ HABERMAS, Jürgen. *Between facts and norms: contributions to a discourse theory of law and democracy*. Tradução de Willian Rehg. Cambridge: MIT Press, 1996, p. 414.

²⁸ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 83.

Os cânones da justiça fiscal a partir do binômio equidade-eficiência

O Estado Fiscal, como demonstrado anteriormente, é mantido essencialmente pelos tributos pagos pelos seus cidadãos. Dessa forma, os encargos atribuídos ao Estado (Estado social ou Estado mínimo liberal) definirão a efetiva dimensão dos custos a serem suportados por todos. Contudo, qualquer que seja o modelo de Estado Fiscal adotado, sempre existirá uma área mínima de atuação obrigatória dos entes estatais, conforme observaram Maria e Luchiesi Junior:

Os impostos, taxas e contribuições arrecadados pelo Estado não devem ser considerados apenas como mais uma obrigação do cidadão, mas como um preço da cidadania. A função dos tributos é satisfazer aquelas necessidades coletivas que não podem ser atendidas pelo setor privado. Os tributos servem para financiar as atividades do Estado, o qual, por sua vez, precisa de recursos para cumprir suas obrigações de prestação de serviços essenciais à população: segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, transporte e comunicações, regulamentação, dentre outros. Tais serviços devem garantir a promoção da ordem, do bem-estar e do progresso aos grupos sociais que dele fazem parte²⁹.

O ideal de justiça fiscal, portanto, deve atentar para os seguintes aspectos: I) arrecadação justa dos tributos, II) correta aplicação da receita, e III) adequada redistribuição de renda. Antes de adentrar cada uma das perspectivas da justiça fiscal acima apontadas, deve ser ressaltado que elas são faces distintas de um mesmo objeto. Do mesmo modo, a efetivação de um aspecto não afasta a implementação dos demais. Ao contrário, a justiça fiscal só restará plenamente concretizada quando atender todas as dimensões apontadas. Não existe uma separação entre os elementos que compõem a justiça fiscal; cuida-se em realidade de enfoques diferentes aplicados ao mesmo objeto. Portanto, não raro a análise e a implementação de cada aspecto da justiça fiscal sobrepõem-se e se complementam mutuamente.

O primeiro desses aspectos – arrecadação justa dos tributos – pressupõe que a receita obtida seja suficiente para financiar as atividades estatais e que haja uma aplicação da lógica na qual aqueles que possuem mais posses devem contribuir com maiores valores. Esse aspecto sintetiza a concepção de equidade tributária, em que os sacrifícios suportados por cada contribuinte devem ser equivalentes.

Ao tempo do iluminismo, Rousseau havia proposto um contrato social entre os membros de uma sociedade, segundo o qual os indivíduos renunciam a parcela de sua liberdade em troca de maior segurança e do bem-estar da vida em sociedade. Nesse contexto, surge o dever de cada indivíduo de contribuir com o custeio e a manutenção do Estado, o que em um Estado Fiscal ocorre

²⁹ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*. Brasília: Sindifisconacional, 2010, p. 15.

por meio do pagamento de tributos. Da idealização do contrato social de Rousseau aflora o dever de solidariedade entre os membros do corpo social. Yamashita expõe uma argumentação com o objetivo de correlacionar, justamente, a solidariedade e o Estado democrático de direito, de forma a implicar todos na questão social:

Sob a ótica da solidariedade, o Estado Democrático de Direito consiste, basicamente, na persecução de: i) justiça social – que busca redistribuição de renda e igualdade de chances a todos, ou seja, a capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar, num nível razoável; ii) segurança social, ou seja, a) bem-estar social – consubstanciado especialmente na proteção existencial, garantida pela prestação de serviços públicos básicos e nos seguros sociais e b) assistência social, garantindo um mínimo de dignidade humana ao cidadão³⁰.

Captada a essência da solidariedade, pode-se afirmar que em um Estado democrático fiscal cada cidadão tem o dever de contribuir por meio de tributos para financiar a atividade estatal. Assim sendo, da noção de solidariedade entre os membros de uma sociedade nasce a doutrina do dever fundamental de pagar impostos, como bem explana Giannetti:

O dever fundamental de pagar impostos enfatiza o caráter solidário do tributo e que o Estado necessita dos meios (recursos financeiros de origem tributária) para realizar suas diversas atividades (prestações sociais)³¹.

312

A lição de Rousseau e a adoção do modelo democrático de Estado traz em seu cerne a percepção de que a existência do Estado só é plenamente justificada quando proporciona benefícios a seus cidadãos, ou seja, o Estado não é um fim em si mesmo, mas um meio de propiciar melhores condições à sua população. A existência do Estado só é legitimada quando satisfaz as necessidades coletivas e presta os serviços essenciais aos cidadãos. Deve-se sempre ter em mente que não é o indivíduo que deve viver para manter o Estado, mas o ente público que existe para beneficiar o indivíduo. Por esse motivo, a arrecadação deve limitar-se ao estritamente necessário para que o Estado realize suas funções essenciais, sob pena de tornar injusta a arrecadação de tributos. Expressa com clareza essa situação a proibição de utilização do tributo com efeito de confisco.

³⁰ YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio, GODOI, Marciano Seabra de (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 59.

³¹ GIANNETTI, Leonardo Varela. *O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas*. Belo Horizonte, 2011, p. 83. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLV_1.pdf>. Acesso em: 14 out. 2015.

Os cânones da justiça fiscal a partir do binômio equidade-eficiência

Apontando essa correlação entre a arrecadação dos tributos e as obrigações impostas ao Estado, Giannetti, ao citar decisão do Tribunal Constitucional português, reconhece:

De facto, um Estado para poder cumprir as tarefas que lhe incumbem tem de recorrer a meios que só pode exigir dos seus cidadãos. Esses meios ou instrumentos de realização das suas finalidades são os impostos, cuja cobrança é condição da posterior satisfação das prestações sociais³².

Desse entendimento surge a doutrina do dever fundamental de pagar impostos, liderada por Nabais, que, em sua principal obra, assim leciona:

O dever fundamental de pagar imposto, como outro dever fundamental qualquer, pautado na solidariedade e integrante da esfera de cidadania da pessoa, permitirá ou trará suporte mínimo necessário para a realização de direitos fundamentais, entre eles a liberdade e propriedade³³.

Para essa doutrina, o tributo possuiria um caráter solidário, e, como tal, não poderia ser considerado um sacrifício infligido ao cidadão contribuinte, mas sim um dever inerente à natureza social do ser humano. Aqui, o imposto não pode ser visto como um fim em si mesmo; ele deve ser encarado como o meio de o Estado Social atingir seus fins. Portanto, dentro dessa acepção, a justiça do tributo existirá na exata medida das necessidades estatais, não se podendo admitir tributação destinada ao enriquecimento do Estado à custa de seu povo, ou seja, haverá injustiça quando o tributo for exorbitante, e, por outro lado, será ilegítimo o Estado que não prestar adequadamente os serviços essenciais por falta de recursos. Logo, só haverá justiça fiscal quando a arrecadação do tributo for restrita ao necessário para que o Estado atinja sua finalidade. De fato, o tributo possui um amplo leque de justificativas que o validam como indispensável à vida em sociedade. Tremoulinas, ao se referir ao tributo como o preço a pagar por uma sociedade civilizada, arrematou que, por ser obrigatório, o ônus decorre de uma manifestação do Estado como detentor da violência legítima³⁴.

O outro significado de justiça dos tributos está associado ao corolário de que os contribuintes mais abastados devem contribuir com maiores quantias, surgindo desse brocardo a noção de capacidade contributiva. Ao mesmo tempo, formulam-se críticas aos impostos indiretos e aos conceitos de regressividade e progressividade. Godoi relata a evolução do princípio da capacidade contributiva nos seguintes termos:

³² GIANNETTI, Leonardo Varella. *O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas*. Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLV_1.pdf>. Acesso em: 14 out. 2015, p. 86.

³³ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 186.

³⁴ TRÉMOULINAS, Alexis. *Comprendre la fiscalité*. Paris: Bréal, 2011, p. 61.

Pode-se traçar a seguinte sequência histórica no que tange à fundamentação da capacidade contributiva: em primeiro lugar, ela foi fundamentada nas teorias do benefício (conforme depreendemos do cânone da capacidade contributiva por Adam Smith), de cunho contratualista (século XVIII); depois como utilitaristas do século XIX firmou-se a teoria do sacrifício igual, que nada obstante diferente da teoria do benefício ostentava o mesmo viés individualista. Já no século XX, com a realidade do Estado Social, a capacidade contributiva foi colorida de maior caráter social (em detrimento das teorias anteriores) e vista como decorrente do princípio da solidariedade³⁵.

O princípio da capacidade contributiva determina que seja considerada no momento da cobrança dos tributos a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, o tributo será cobrado de acordo com as possibilidades financeiras de cada um. Acrescenta ainda Godoi:

Esse princípio determina que o peso dos impostos seja distribuído entre os cidadãos de acordo com a capacidade econômica de cada um (sua renda, seu patrimônio, seu consumo). Mas implícita nesse princípio há a negação de uma série de parâmetros de distribuição das cargas públicas que foram utilizados no período anterior às revoluções liberais: condição e classe social, nacionalidade, religião etc. Por isso a capacidade econômica é um princípio tributário anunciado e defendido ardorosamente pelos economistas políticos da modernidade e pelos movimentos revolucionários do século XVIII³⁶.

314

Adam Smith, considerado por muitos o principal artífice do princípio da capacidade contributiva, ensina que:

Os súditos de cada Estado devem contribuir para a manutenção do Governo, na maior medida possível, em proporção a suas respectivas capacidades, sendo que “é na observância ou não observância deste princípio que consiste o que se denomina equidade ou a falta de equidade da tributação”³⁷.

A lição de Smith impõe um critério objetivo (capacidade econômica) como fundamental para a repartição dos tributos, afastando assim inúmeros outros critérios discriminatórios e desarrazoados (*exempli gratia*, raça, religião e nacionalidade). O princípio da capacidade contributiva “torna claro que os ricos devem

³⁵ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 219.

³⁶ GODOI, Marciano Seabra de, op. cit., p. 155.

³⁷ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 100.

pagar mais tributos do que os pobres, na medida em que os tributos constituem o sustentáculo material do Estado Moderno destinado a sustentar o aparelho estatal e perpetuar o *status quo*³⁸.

Torres complementa a ideia da seguinte forma:

Com a reaproximação entre ética e direito procura-se hoje justificar a capacidade contributiva pelas ideias de solidariedade ou fraternidade. A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade de correlação entre direitos e deveres fiscais³⁹.

A aplicação prática do princípio da capacidade contributiva, especialmente no que diz respeito aos impostos, implica em aceitar os seguintes preceitos: a) Os tributos devem ser graduados em função da renda de cada contribuinte: quem ganha mais deve pagar mais; b) quanto maior for a base de cálculo de um tributo, maior deve ser sua alíquota; c) a renda mínima consagrada à sobrevivência deve ser livre de tributação⁴⁰.

Em outras palavras, o princípio da capacidade contributiva consagra o ideal de solidariedade, segundo o qual os cidadãos mais abastados devem contribuir com uma parcela maior em benefício dos mais pobres. Seria, portanto, uma maneira de diminuir as diferenças sociais e de redistribuir a renda dentro da sociedade. Verifica-se aqui a aplicação da teoria da justiça de Rawls ao garantir direitos e liberdades fundamentais aos indivíduos por intermédio dos tributos recolhidos dos cidadãos (primeiro princípio). Essa tributação, ao levar em consideração a capacidade contributiva, aponta no sentido de que aqueles que possuem bens sociais primários mais vantajosos devem contribuir para o benefício e proveito dos indivíduos menos favorecidos (segundo princípio). Logo, o princípio da capacidade contributiva torna admissível a diferença entre os membros da sociedade, desde que traga vantagens para todos, principalmente para os menos favorecidos.

³⁸ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 189.

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 201.

⁴⁰ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010, p. 18.

Discorrendo sobre a importância da capacidade contributiva, Taboada apresenta interessante reflexão:

É necessário fazer uma distinção que nem todos os autores percebem: o princípio da capacidade contributiva não é a aplicação da regra “tratar os desiguais desigualmente”, mas a regra “tratar os iguais igualmente”. Pode parecer que, determinando que o rico desembolse mais dinheiro do que o pobre, o princípio estaria operando a máxima de que se deve tratar desigualmente os desiguais. Mas a fundamentação teórica do princípio, a teoria do sacrifício, mostra-nos que a capacidade contributiva é o critério pelo qual os iguais são tratados igualmente, na medida em que o rico, mesmo desembolsando mais dinheiro do que o pobre, tem o mesmo sacrifício do que este⁴¹.

316

Nas considerações feitas por Taboada reconhece-se no princípio da capacidade contributiva a concretização da equidade tributária, um dos fundamentos basilares da justiça fiscal. Da noção de capacidade contributiva surgem as críticas à adoção de impostos indiretos pela Administração Pública, que ocasionam os indesejáveis efeitos regressivos – situação na qual as pessoas mais pobres arcam com uma carga tributária superior à dos mais ricos. Por sua vez, um tributo é regressivo “quando guarda uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte. Na medida em que sua renda aumenta, ele recolhe relativamente menos. Portanto, prejudicam os contribuintes menos abastados”⁴². Exemplificando as críticas sobre os impostos indiretos e a regressividade, têm-se as palavras de Godoi:

O peso maior dado à tributação indireta provoca a inevitável regressividade do sistema fiscal brasileiro (os contribuintes com menor rendimento arcam com ônus proporcionalmente maiores do que os ônus impostos aos contribuintes com maior rendimento). Esses efeitos poderiam ser minorados pela seletividade⁴³.

O imposto indireto traz a vantagem de facilitar a arrecadação dos tributos pelo ente estatal (aumenta a eficiência arrecadatória do Estado, pela qual o Poder Público utiliza menos recursos e obtém maiores receitas), entretanto sobrecarrega

⁴¹ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário II*, 4, São Paulo, 1978, p. 131.

⁴² MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*. Brasília: Sindifiscoconacional, 2010, p. 127.

⁴³ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 162.

aqueles que possuem menor poder aquisitivo. Em outros termos, a tributação indireta não leva em consideração a capacidade contributiva do consumidor de determinado produto ou serviço, tributando todos sem distinção; ao aplicar a tributação nesses termos, promove-se uma igualdade meramente formal. Essa igualdade formal macula a noção de equidade, uma vez que os contribuintes mais pobres acabam dispendendo uma parcela maior de sua renda para pagar os impostos se comparados aos contribuintes mais ricos. Esse raciocínio fundamenta-se na seguinte lógica: se os produtos ou serviços custam o mesmo para todos, os mais pobres gastarão proporcionalmente maior parte de suas rendas do que os mais ricos para adquirir o mesmo bem. Constatada essa situação, fica evidente a violação ao princípio da capacidade contributiva, pois, na prática, os impostos indiretos acabam prejudicando os mais pobres, já que tendem a consumir uma parcela maior de suas rendas.

A regressividade característica da tributação indireta afeta diretamente os indivíduos de baixa renda, pois acabam pagando maior imposto. Ao adquirir o mesmo produto, a incidência é igual tanto para o consumidor de baixa renda como para o de alta renda. O primeiro, contudo, possui poder de compra menor, mas paga a mesma quantidade de imposto do segundo⁴⁴.

Reconhecida como injusta a conjuntura acima narrada, parte da doutrina propõe a imposição de tributos diretos com a aplicação de critérios como a proporcionalidade, a progressividade ou a seletividade. Os defensores da aplicação da técnica da proporcionalidade advogam que a tributação será justa se todos os contribuintes forem submetidos a idênticos sacrifícios fiscais, o que seria atingido com a aplicação de um percentual fixo sobre as respectivas bases tributáveis. Em simples palavras: sendo aplicado o mesmo percentual fixo a todos os contribuintes, seria atingida a justiça, pois, proporcionalmente, todos haveriam contribuído de forma igual, ou seja, os mais pobres contribuirão menos, na exata proporção de seus respectivos patrimônios, enquanto a contribuição (em valores absolutos) crescerá na medida em que cresce o poder econômico do contribuinte.

O tributo proporcional é aquele que não altera a estrutura da distribuição de renda. Ele incide proporcionalmente ao nível da renda. Os diferentes estratos de renda suportam o ônus tributário de maneira idêntica⁴⁵.

⁴⁴ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*. Brasília: Sindifisco, 2010, p. 125.

⁴⁵ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro, op. cit., p. 127.

Nos impostos sobre o consumo, a capacidade contributiva é atendida pela técnica da seletividade, tendo-se sempre em conta a repercussão do ônus econômico do tributo ao consumidor final (contribuinte de fato) e levando-se em conta a essencialidade dos produtos⁴⁶.

A técnica da proporcionalidade, apesar de atraente à primeira vista, leva à prática de uma isonomia meramente formal ao aplicar uma tributação baseada num mesmo percentual fixo sobre todos os contribuintes, mas que desconsidera aspectos relevantes como a utilidade marginal. Apontando essa situação, Musgrave chega à conclusão de que os impostos com alíquotas progressivas satisfazem melhor a teoria da igualdade de sacrifícios do que os impostos com alíquotas fixas, senão veja:

O caso do sacrifício proporcional é mais difícil. Sente-se uma certa tentação em concluir que a estrutura das taxas deve ser progressiva, desde que a utilidade marginal da renda decline. Se a utilidade marginal for constante, o igual sacrifício proporcional deixa clara a necessidade de uma taxa proporcional de impostos. Se a curva agora inclinar-se para baixo, enquanto os pagamentos de impostos permanecerem inalterados, haverá a impressão de que o contribuinte de alta renda cederá uma fração menor de sua utilidade total do que o contribuinte de renda baixa. Assim, a curva de taxas progressivas parece fazer-se necessária⁴⁷.

318

Deve-se observar que, ao longo do processo de evolução do tributo, a progressividade se tornou o meio indispensável a uma melhor distribuição do sacrifício fiscal. Por isso, sempre despertou reações antagônicas, mas acabou por prevalecer como o mecanismo necessário à manutenção da justiça fiscal. No mesmo sentido, observa Sacchetto:

Foi a mudança de perspectiva – no fim do século XIX – da concepção do tributo como preço dos serviços prestados pelo Estado para o da solidariedade que justificou a passagem do tributo proporcional ao progressivo. A mera proporcionalidade do imposto não parecia mais satisfatória para manter a equidade fiscal, porque ela não conseguia garantir a igualdade de sacrifícios entre os cidadãos⁴⁸.

⁴⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 49.

⁴⁷ MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das finanças públicas*. São Paulo: Atlas 1973, v. 1, p. 35.

⁴⁸ SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 26.

Os cânones da justiça fiscal a partir do binômio equidade-eficiência

Não haveria, portanto, via mais importante que a da progressividade para manter a coesão decorrente da participação de todos no processo social. Esses são os alicerces da grande sociedade solidária. Por seu turno, discorrendo sobre a progressividade, Livingston aponta:

Nos últimos anos, tem crescido o esforço para explicar ou racionalizar a progressividade com fundamento numa teoria social ou política mais abrangente. Este esforço, que surge sob o rótulo de “solidariedade” na Europa, diz respeito à tributação progressiva ou “segundo a capacidade contributiva” como um dentre os deveres que os indivíduos têm uns em relação aos outros em sociedade e, portanto, como parte vital da estrutura social como um todo mais do que uma regra tributária isolada⁴⁹.

A progressividade, portanto, apresenta-se como a técnica mais apropriada, mas não a única, para fazer valer a capacidade contributiva, promovendo a redistribuição de rendas do abastados para os mais pobres. Na acepção moderna, a obrigação tributária decorre do dever de solidariedade entre os membros da sociedade, segundo o qual a progressividade seria uma das formas de concretização da justiça fiscal, determinando que os contribuintes mais abastados devem contribuir com maiores quantias para o benefício de todos.

Nessa linha de raciocínio, o tributo progressivo atua assegurando a justiça fiscal. Os maiores ônus da tributação incidem sobre os indivíduos em melhores condições de suportá-la, ou seja, aqueles que têm maior renda. [...] O escalonamento da tributação pelas diferentes e crescentes faixas de renda viabiliza a distribuição de riqueza de uma determinada classe social e atende melhor ao princípio da justiça tributária⁵⁰.

O segundo aspecto a ser considerado na justiça fiscal consiste na correta aplicação da receita obtida através dos tributos, que impõe o dever estatal de usar devidamente a renda obtida conforme as necessidades coletivas. Em outras palavras, impedir que os recursos obtidos através da tributação sejam desviados para fins diversos das reais necessidades e funções estatais. Assim, será considerada justa a tributação que suprir as necessidades estatais e que for devidamente aplicada na manutenção e finalidades do Estado, isto é, quando a arrecadação for revertida em benefício da própria população.

⁴⁹ LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e *solidarietã*: uma perspectiva norte-americana. In: *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 190.

⁵⁰ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. *Tributação no Brasil*: em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010, p. 127.

Por esse prisma, a justiça fiscal confunde-se com o princípio da eficiência, ou seja, será justa a tributação que garantir mais recursos ao Estado, infligindo menores sacrifícios aos cidadãos. Apesar de soar utópica e até mesmo contraditória a afirmação acima, esse é o objetivo tencionado pelo princípio da eficiência. Tal princípio propõe que o Estado, ao tributar, minimize seus gastos procedimentais e maximize a arrecadação; em outras palavras, o Estado deve buscar arrecadar o máximo com o mínimo de custos e sacrifício dos contribuintes. A efetivação do princípio da eficiência perpassa pela adoção de procedimentos administrativos mais simples, céleres e eficientes, diminuindo a burocracia estatal e dificultando a possibilidade de sonegação. Smith, ao estudar a Administração Tributária, propôs que fossem adotados os princípios da oportunidade da cobrança de impostos e da economicidade da atividade arrecadatória, senão veja:

Segundo o princípio da oportunidade, todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte. Segundo o princípio da economicidade, todo imposto deve ser planejado de tal modo que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado⁵¹.

320

Assim sendo, tem-se que o segundo aspecto aventado consiste em garantir que o valor arrecadado através dos tributos seja efetivamente aplicado nas funções estatais. Por fim, a justiça tributária importa ainda na adequada redistribuição de renda entre os cidadãos, ou seja, a tributação tem entre suas funções a de diminuir as desigualdades sociais. Demonstrando com clareza as diferentes funções dos tributos, Schoueri:

No Estado Social, o tributo, além da função arrecadadora possui outras utilidades, dentre as quais as funções distributiva, alocativa (indutora) e estabilizadora, afetando o comportamento e influenciando no equilíbrio do mercado⁵².

Nesse sentido, Maria e Luchiezi Junior discorrem sobre o tributo enquanto mecanismo de distribuição de renda:

O sistema tributário pode e deve ser utilizado como instrumento de distribuição de renda, redução da pobreza e redistribuição de riqueza pois, afinal, os recursos arrecadados da sociedade, via tributos, reverterem

⁵¹ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 100.

⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 41.

Os cânones da justiça fiscal a partir do binômio equidade-eficiência

em seu próprio benefício. Isso se faz via gastos sociais e também via tributação, cobrando mais impostos de quem tem mais capacidade contributiva e aliviando o peso dos mais pobres⁵³.

Ao Estado cabe promover e implementar direitos sociais, atuando diretamente na efetivação de direitos e garantias dos cidadãos. “Isto significa – a partir de uma perspectiva do Estado social – que a tributação não deve ser vista como mera técnica arrecadatória ou de proteção ao patrimônio; mas também da perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano”⁵⁴. Nesse sentido, a redistribuição de renda promovida através da tributação constitui-se em um importante instrumento de promoção social e de diminuição das diferenças existentes.

A efetivação do terceiro aspecto da justiça ora ressaltado configura a materialização do princípio da diferença proposto por Rawls, no qual se admite a diferença entre os indivíduos desde que essa diferença traga benefícios a toda a sociedade, principalmente aos mais pobres. Tal desafio se concretizaria por meio da adequada redistribuição de renda entre os cidadãos.

A lição acima demonstra que, em um Estado Fiscal, a noção de justiça, necessariamente, importará na implementação da justiça tributária, uma vez que o principal mecanismo de diminuição das diferenças sociais é a realização de políticas públicas implementadas através dos tributos. À vista do que foi demonstrado, pode-se afirmar que haverá justiça fiscal quando presente o binômio equidade-eficiência tributária, ou seja, será justa a tributação que promover o tratamento equânime dos cidadãos contribuintes e a máxima eficiência arrecadatória. O tratamento equânime não consiste em prever uma isonomia formal entre os cidadãos, mas sim em promover uma igualdade material dos contribuintes, o que deve ser feito através do princípio da capacidade contributiva, como bem demonstrou Taboada em seu magistério.

A seu turno, a máxima eficiência arrecadatória também não se restringe a promover a maior arrecadação possível. A eficiência consiste em possibilitar o máximo de ganho ao Estado com o mínimo sacrifício dos contribuintes, ou seja, será eficiente a arrecadação que iniba a possibilidade de sonegação ao mesmo tempo em que não sacrifique demasiadamente o cidadão. Uma tributação inadequada e excessiva de caráter confiscatório, ainda que aumentasse a arrecadação

⁵³ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*. Brasília: Sindifisconacional, 2010, p. 126.

⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 179.

do ente estatal, seria ilegítima por violar o pressuposto da eficiência, maculando assim o ideal de justiça fiscal. Portanto, tem-se que será justa a tributação que promova ao mesmo tempo a eficiência arrecadatória do Estado e uma divisão equânime do tributo entre os cidadãos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo do presente trabalho foi possível verificar que a noção do Estado fiscal democrático de direito está relacionada, de forma intrínseca, à ideia de justiça fiscal. Com isso, é possível vislumbrar que a concepção de solidariedade e justiça, efetivada por meio da imposição de tributos aos membros do corpo social, constituiu-se em um traço importante da coesão social. No exame detalhado do instituto da justiça, foi evidenciada a inexistência de um conceito único e verdadeiro de justiça concreta que suplantaria as demais concepções. Assim é que a compreensão do que é ou não justo é mutável e decorre de valores inerentes a cada sociedade.

Dentre as teorias de justiça expostas, entendeu-se como a mais adequada aquela formulada por Rawls, que reconhece as diferenças existentes e inevitáveis dentro de uma sociedade, mas ao mesmo tempo aponta direitos e garantias fundamentais que não podem ser suprimidos. A teoria de Rawls destaca-se por não dissociar-se da realidade e, ainda, por apresentar sólidos parâmetros para que uma sociedade possa ou não ser considerada justa.

322

Demonstrada a evolução histórica dos diferentes modelos de Estado, tornou-se possível chegar ao estereótipo do Estado fiscal moderno, que tem como um dos seus fundamentos principais as formas de financiamento para as quais concorre o cidadão-contribuinte. Sem dúvida, a participação de todos por intermédio do tributo é condição *sine que non* para a sua efetivação. Portanto, a compreensão do Estado fiscal e a realização de suas funções essenciais passam necessariamente pela correta assimilação do dever cívico de pagar tributos. Ao explorar a matéria, a necessidade de analisar a justiça fiscal por três diferentes prismas se impôs como necessária à melhor compreensão do fenômeno. Assim, foi possível elencar os cânones da justiça fiscal como sendo a arrecadação justa dos tributos, a correta aplicação da receita e a adequada redistribuição de renda. De fato, esses seriam os pressupostos que permitiriam a obtenção de um patamar ótimo de justiça fiscal. De maneira incontestável, pode-se afirmar que o binômio equidade-eficiência seria a pedra angular que permitiria, de forma justa, a participação de todos na ação coletiva do Estado fiscal.

REFERÊNCIAS

DONZELOT, Jacques. *L'invention du social*. Paris: Éditions du Seuil, 1994.

FALCÃO, Maurin Almeida. Os efeitos da mudança social sobre o binômio tributação e democracia na sociedade pós-Revolução Industrial. *Direito, Estado e Sociedade*, 43, Rio de Janeiro, p. 93-118, 2013.

Rev. Fac. Dir. Sul de Minas, Pouso Alegre, v. 32, n. 1: 297-324, jan./jun. 2016

- GIANNETTI, Leonardo Varella. *O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas*. Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLV_1.pdf>. Acesso em: 14 out. 2015.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- HABERMAS, Jürgen. *Between facts and norms: contributions to a discourse theory of law and democracy*. Trad. Willian Rehg. Cambridge: MIT Press, 1996.
- KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1993.
- LEROY, Marc. *L'impôt, l'État et la société: la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*. Paris: Economica, 2010.
- LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e *solidarietà*: uma perspectiva norte-americana. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*. Brasília: Sindifisconacional, 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 1973.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.
- PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- PIKETTY, Thomas. *L'économie des inégalités*. 6. ed. Paris: La Découverte, 2008.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ROSANVALLON, Pierre. *La société des égaux*. Paris: Éditions du Seuil, 2011.
- SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- SCHUMPETER, Joseph A. The crisis of the Tax State. In: *The economics and sociology of capitalism*. Princeton: Princeton University Press, 1991.
- SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, II, 4, 1978, p. 129-31.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

TRÉMOULINAS, Alexis. *Comprendre la fiscalité*. Paris: Bréal, 2011.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

Data de recebimento: 04/01/2016

Data de aprovação: 09/03/2016