

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO E INSTITUIÇÕES DO SISTEMA DE JUSTIÇA

IZABELLA DOS SANTOS JANSEN FERREIRA DE OLIVEIRA

LIBERDADE, IGUALDADE E TRIBUTAÇÃO: uma equação necessária

São Luís

2016

IZABELLA DOS SANTOS JANSEN FERREIRA DE OLIVEIRA

LIBERDADE, IGUALDADE E TRIBUTAÇÃO: uma equação necessária

Dissertação apresentada à banca examinadora do Mestrado em Direito e Instituições do Sistema de Justiça do programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Maranhão como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos

São Luís

2016

Oliveira, Izabella dos Santos Jansen Ferreira de

Liberdade, Igualdade e Tributação: uma equação necessária /
Izabella dos Santos Jansen Ferreira de Oliveira. – São Luís, 2016.

112 f.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos
Dissertação (Mestrado em Direito e Instituições do Sistema de Justiça) -
Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Maranhão,
2016.

1. Tributação. 2. Direitos fundamentais. 3. Liberdade. 4. Igualdade.
5. Capacidade contributiva. I. Título.

CDU 342.7+336.221

IZABELLA DOS SANTOS JANSEN FERREIRA DE OLIVEIRA

LIBERDADE, IGUALDADE E TRIBUTAÇÃO: uma equação necessária

Dissertação apresentada à banca examinadora do Mestrado em Direito e Instituições do Sistema de Justiça do programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Maranhão como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Defesa realizada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos (Orientador)
Universidade Federal do Maranhão

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo
Universidade Federal do Ceará

Prof^a. Dr^a. Edith Maria Barbosa Ramos
Universidade Federal do Maranhão

Prof^a. Dr^a. Monica da Silva Cruz
Universidade Federal do Maranhão
(Suplente)

AGRADECIMENTOS

A Deus, provedor de tudo, a quem pertence o mistério de nossa existência.

A meu pai, Mario César Perfetti Jansen Ferreira, pelo exemplo de vida, de doação, de caráter, de valor. Pelas orações. Pelas horas roubadas. A ele toda a minha gratidão.

A minha mãe, Teresinha de Jesus Alves dos Santos, pela mão sempre estendida, pelo coração sempre pronto a perdoar e acolher.

A meu marido, Sérgio Hermes, meu grande amigo e companheiro, pela paciência, pela fé, pelo carinho. E por tudo o que ainda virá.

Aos familiares amigos, aos amigos familiares, que são sempre socorro e refrigério. Cada um a seu modo, a seu tempo. Sempre presentes, mesmo nas ausências, eles tornam todos os esforços mais suaves.

Aos professores do Mestrado em Direito e Instituições do Sistema de Justiça, pelas lições ensinadas nesse processo sem fim que é o do conhecimento.

A meu orientador, Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos, sempre atencioso e disposto a indicar o melhor caminho.

À amiga Lílian, Secretária do Mestrado, pelo zelo com tudo e com todos, pela competência com que nos auxiliou nessa jornada.

À Universidade Federal do Maranhão, por me oferecer a oportunidade de concretizar sonhos, amadurecer e consolidar amizades. A Gerlane, Coelho, Aparecida, Prof^a Sonia Almeida e a todos os colegas de trabalho, pela compreensão e pelo encorajamento.

Um agradecimento especial a minha querida tia Norma Perfetti, que mesmo quando teve “pouco”, soube dar tudo, preenchendo os vazios que só o amor preenche.

Entrega teus caminhos ao Senhor, confia,
e o mais ele fará.

Salmo 37:5

RESUMO

A inserção da tributação no contexto dos direitos fundamentais traz à tona a necessidade de equilíbrio entre os valores liberdade e igualdade, na perspectiva do cidadão e do Estado. Este trabalho abordará o tema utilizando o olhar das teorias de justiça, em especial a elaborada por John Rawls (e de outras a partir dele), para analisar as necessárias limitações ao poder de tributar do Estado com base na intenção constitucional de construir uma sociedade livre, justa e igualitária. Considerando a necessidade de desenvolvimento do cidadão como indivíduo autônomo, com valor igual aos outros e com direito a um plano de vida, a capacidade contributiva é entendida como fator estabelecedor de importantes limites ao poder de tributar do Estado no contexto democrático. Para além da aptidão financeira do indivíduo em suportar o ônus tributário, a capacidade contributiva se ergue como metacapacidade por seu cunho instrumental à aquisição de liberdades e funcionalidades que podem caracterizar um indivíduo livre, de valor igual e mais capaz de contribuir com a coletividade.

Palavras-chave: Tributação. Direitos fundamentais. Liberdade. Igualdade. Capacidade contributiva.

ABSTRACT

The inclusion of taxation in the context of fundamental rights raises the need to balance the values of liberty and equality, from both perspectives, the citizen and the State. This work will focus the issue using the theories of justice, especially the one developed by John Rawls (and others built after it), to analyze the necessary limitations on the power the State has to tax based on constitutional intention to build a free, fair and equitable society. Considering the need for development of the citizen as an autonomous individual, with the same value as others and the right to a plan of life, the ability to pay is understood as an important limit to the taxing power of the state on a democratic context. Beyond the individual's financial ability to bear the tax burden, fiscal capacity rises as a metacapacity for its instrumental profile to acquire liberties and features, which can characterize a free individual, of equal value and much more able to contribute to the community.

Keywords: Taxation. Fundamental rights. Liberty. Equality. Ability to pay.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Art.	-	Artigo
CF	-	Constituição Federal
EC	-	Emenda Constitucional
IPTU	-	Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana
IR	-	Imposto sobre a Renda
ITCMD	-	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	-	Imposto Territorial Rural
Min.	-	Ministro
RE		Recurso Extraordinário
STF	-	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	LIBERDADE E IGUALDADE NAS TEORIAS DE JUSTIÇA: perspectivas iniciais para uma análise sobre a tributação	17
2.1	Justiça social: possibilidade ou fogo fátuo?	19
2.2	Justiça como equidade: modelo contratual, procedimental e complexo ..	24
2.2.1	Princípios de justiça: requisitos para um modelo procedimental justo	27
2.2.2	Constituição e justiça social: foco na estrutura básica	33
2.2.3	Concepção complexa de pessoa: cooperação e justiça social	37
3	TRIBUTAÇÃO, ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E DIREITOS FUNDAMENTAIS	43
3.1	Constituição Federal de 1988: estatuto fundamental na busca por justiça social.....	44
3.2	Noções propedêuticas acerca de Tributação	47
3.2.1	Evolução da atividade financeira do Estado.....	47
3.2.2	Noções conceituais de tributo	50
3.3	Estado Democrático de Direito e Direitos Fundamentais	52
3.3.1	Interpretação integrativa do Direito Tributário	55
3.3.2	Perspectivas constitucionais na tributação.....	59
3.3.3	Cooperação social: tributo como dever fundamental	63
4	LIBERDADE E IGUALDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO: entre limites ao estado e perspectivas ao cidadão	68
4.1	Limites constitucionais ao poder de tributar do Estado	70
4.2	Dimensões da igualdade no contexto constitucional pátrio	71
4.2.1	Princípio da diferença e Igualdade multifuncional na CF 88: correlações para uma diferenciação justa	74
4.2.2	Capacidade contributiva: signo prático de igualdade do Direito Tributário	77
4.2.3	Capacidade contributiva na CF 88	78
4.2.4	Feições fundamentais da capacidade contributiva.....	81
4.2.5	Plano de vida e capacidade contributiva: nos limites do mínimo existencial e da vedação do confisco	82

5	APTIDÃO CONTRIBUTIVA COMO METACAPACIDADE:	
	instrumentalidade para a eficácia do princípio	86
5.1	Princípio da capacidade contributiva no STF: considerações necessárias a uma breve análise	88
5.1.1	Considerações preliminares	90
5.1.2	ITCMD e progressividade: Recurso Extraordinário 562045 RS	93
5.1.3	Constitucionalização da capacidade contributiva: <i>scatola vuota</i> para interpretação	101
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	105
	REFERÊNCIAS	108

1 INTRODUÇÃO

Um conceito interessante para o início deste excursão dissertativo é o que afirma ser o direito a tensão entre liberdade e igualdade¹. Chega a causar espécie como tão poucas palavras conseguem expressar tamanho desafio. Inobstante estes sejam apenas dois dos muitos valores eleitos pela Constituição brasileira para nortear Estado e sociedade civil rumo aos objetivos republicanos, equilibrar tais valores tem sido encargo do direito de maneira genérica, mas também de cada um de seus segmentos, incluído nesse espectro o Direito Constitucional Tributário.

Afinal, ponderar tantas variáveis envolvidas na inafastável atividade de tributar o contribuinte não é simples: o Estado há que tributar o cidadão (ou mesmo não o fazer!) sem ferir de morte a liberdade (e outros direitos dela derivados, como o direito à propriedade), assegurando igualdade nesse processo.

Não bastassem as dificuldades já mencionadas, o Estado tem a função de redistribuir o que é arrecadado, incluindo nesse rol de destinatários também os que não dispõem de capacidade para contribuir com o sistema, tendo ainda a justiça social como resultado pretendido. Doutra banda, o cidadão, contribuinte em potencial, participa solidariamente do processo de repartição dos bens, desigualmente distribuídos de início, em prol de uma maior igualdade de oportunidades para si e para os outros.

A singela definição que inaugura o primeiro parágrafo desta introdução permite antever que os tormentos que dela reverberam não assolam somente a seara jurídica. Filosofia, Política, Sociologia, Literatura são alguns dos ramos do conhecimento que partilham da mesma angústia: ponderar igualdade e liberdade nas relações sociais. A necessidade de equacionar interesses individuais e coletivos gera desassossegos que delineiam a própria essência do homem enquanto ser no mundo.

Por motivos que fogem à alçada deste trabalho, o direito foi, por muito tempo, identificado com certezas. Expressão máxima dessa forma de pensar, a lei

¹ Conceito de *democracia* apresentado por Alexis de Tocqueville na obra *A democracia na América*, utilizado pelo Professor Doutor Cassius Guimarães Chai para conceituar *direito*, na disciplina Teoria do Direito Político ministrada no Mestrado em Direito e Instituições do Sistema de Justiça da Universidade Federal do Maranhão. Sobre o conceito em Tocqueville, mencione-se o artigo intitulado “Tocqueville: sobre a liberdade e a igualdade”, de Célia Galvão Quirino, em que a autora comenta as principais ideias da obra *A democracia na América*. QUIRINO, Célia Galvão. Tocqueville: Sobre a Liberdade e a Igualdade. In: WEFFORT, Franciso (Org.). **Os Clássicos da Política**. São Paulo: Ática, 1991. p. 149-188.

teria o condão de indicar o caminho, dirimir as dúvidas, e regular o agir do homem em sociedade. Mas o desenvolvimento das relações sociais e a evolução do conhecimento apontou para um direito que não se sustenta sem intensas conexões com diversas ecologias de saberes². A tensão parece caracterizá-lo mais apropriadamente que a certeza.

Com a permissão da digressão, na obra *Palomar*, de Ítalo Calvino, o narrador observador, homônimo à obra, pondera que “[...] isolar uma onda da que se lhe segue de imediato e que parece às vezes suplantá-la ou acrescentar-se a ela e mesmo arrastá-la é algo muito difícil, assim como separá-la da onda que a precede [...]”³. Tomando emprestadas as palavras de Palomar, modulando-as ao presente estudo, entende-se que não se pode observar o direito como se observa um objeto estanque. Há que se levar em conta seus aspectos formadores e as complexas consequências por ele geradas. O Direito Tributário não se reduz a normas prescritivas de arrecadação. Ele deve refletir os preceitos constitucionais de liberdade, igualdade e justiça social que norteiam o atual Estado Democrático de Direito.

Essa necessária simbiose entre ramos do conhecimento demonstrou que a hegemonia da lei positivada não basta para assegurar igualdade e liberdade, muito menos para administrar com justiça a constante tensão entre elas. Assegurar a igualdade nas relações entre Estado e contribuinte, e mesmo entre contribuintes, exige também a escolha de critérios práticos e o sopesamento de outros direitos envolvidos. Nesse campo, é imensurável a contribuição das discussões que se descortinaram no campo das teorias de justiça a partir de John Rawls.

De modo que, embora reste clara a imprescindibilidade da demarcação de fronteiras para a consecução de um trabalho científico, cumpre assinalar que a abordagem aqui empreendida não será prioritariamente tributária. Diante da já descrita tensão, alvo do direito, não soa sensato enfrentar o tributo somente enquanto exigência constitucional historicamente estabelecida. A legalidade que o fundamenta tem por base uma instrumentalidade a serviço de um plano maior de

² Trabalhado por Boaventura de Sousa Santos, na obra *Pela mão de Alice. O social e o político na Pós-Modernidade*, ecologia de saberes consiste no diálogo entre intervenções epistemológicas que visam valorizar saberes resistentes à monocultura do conhecimento científico, investigando as condições para um diálogo mais horizontal entre diversos ramos do saber. SANTOS, Boaventura de Sousa. **Pela mão de Alice: o social e o político na pós-modernidade**. 14. ed. São Paulo: Cortez, 2013.

³ CALVINO, Ítalo. **Palomar**. São Paulo: Companhia das Letras, 1994.

desenvolvimento social.

Na medida em que a tributação é entendida como mecanismo de arrecadação do Estado para que a sociedade mantenha a si mesma, o dever fundamental de pagar tributos parece tacitamente justificado. Contudo, basta uma leve mudança de foco e o mesmo mecanismo pode revelar o agigantamento do Estado fiscal, capaz de privar o contribuinte do livre uso de sua renda e das condições basilares para a consecução de seu plano de vida particular. Além de aliená-lo do processo.

Justificado resta, portanto, que questões de fundo, comuns a diversos ramos do saber, envolvendo princípios, direitos e objetivos sociais, deem aqui ensejo à análise de aspectos relevantes (e não menos controvertidos) do Direito Tributário, mas com o cuidado de não os isolar de um contexto mais amplo e pulsante, qual seja, o da tensão entre liberdade e igualdade tantas vezes e de tantas formas abordada na seara das teorias de justiça.

A apropriação desse conceito permitirá que esta dissertação transite por uma zona mais ampla. À parte de discussões sobre técnica tributária, serão estabelecidas reflexões sobre tributação e seu possível papel para a concretização de direitos, no encaixo de teóricos que enfrentaram os mesmos dilemas filosóficos para pensar a sociedade em diferentes perspectivas.

Os referenciais teóricos utilizados neste trabalho, responsáveis por importantes contribuições no campo das teorias da justiça, foram selecionados pela afinidade que se estabeleceu ao longo do percurso acadêmico iniciado na graduação. Em especial, entretanto, essa escolha se deveu à harmonia verificada entre eles, entendendo-se aqui a palavra harmonia não como necessária similaridade ou coincidência em seus aportes epistemológicos, mas sobretudo por alguma identidade, senão complementaridade entre seus posicionamentos, o que torna conceitos por eles edificados aplicáveis a esta proposta de estudo.

No primeiro capítulo, serão apresentados aspectos principais da teoria de justiça de John Rawls⁴, marco teórico deste trabalho. Serão apresentadas considerações substanciais sobre conceitos de sociedade boa e sua relação com os valores justiça social, igualdade e liberdade. Além de propedêuticas, as relações tecidas nesse capítulo serão fundamentais para o desenvolvimento de todo o

⁴ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves.

trabalho, posto permitirem o estabelecimento de diálogo entre o modelo ideal de sociedade de Rawls e o preconizado na Constituição de 1988, em interface com o papel da tributação para sua exequibilidade.

A abordagem aqui empreendida buscará propiciar um exame crítico e comparativo da proposta por muitos designada como justiça rawlsiana, ou justiça igualitária (ou ainda liberalismo igualitário), não pela via da descrição pura das posições explícitas de Rawls em seus escritos. Por meio da revisão bibliográfica, os posicionamentos e articulações aqui apresentados deverão conter pontos de vista de outros participantes desse campo de discussão teórica, bem como associações particulares, estabelecidas especificamente para a exposição de ideias aqui proposta.

No segundo capítulo, os pontos de vista particulares quanto ao perfil de sociedade boa apresentados no capítulo anterior, no panorama das teorias de justiça, permitirão a reafirmação de nossa atual sociedade como uma democracia constitucional liberal pautada em princípios. Previamente definidos para o alcance dos objetivos republicanos, esses princípios são o âmago da Carta Magna, cuja expressão revela a determinação de indivíduos e instituições rumo a objetivos comuns. Apesar da complexidade de tais objetivos, entende-se que eles expressam uma concepção de justiça publicamente reconhecida como desejável, demonstrando a concentração de esforços sociais e institucionais para a amenização das desigualdades decorrentes da inerente má distribuição de renda⁵.

Considerado o pressuposto de que todo o ordenamento jurídico pátrio e, por conseguinte, as instituições sociais e a sociedade civil devem espelhar-se na concepção política de justiça descrita na Constituição, o princípio da igualdade será investigado como meio e condição para o alcance da justiça enquanto fim social e constitucional. Nesse ponto, a igualdade será analisada em sua natureza ambivalente na seara tributária constitucional: como princípio basilar que concorre para um status final justo de arrecadação; e como direito que precisa ser respeitado em seu viés instrumental, sob pena de oprimir o contribuinte e privá-lo do alcance de capacidades e ferramentas de autodesenvolvimento.

⁵ O vocábulo renda é usado aqui tanto na acepção de John Rawls, como um dos bens primários, básicos para a consecução de qualquer plano de vida, como na de Amartya Sen, enquanto meio para desenvolvimento de capacidades que levam a outras liberdades.

Na seara tributária, os princípios constitucionais serão apresentados como verdadeiras garantias do contribuinte contra os excessos do Estado fiscal. No terceiro capítulo, a tributação será analisada enquanto mecanismo legítimo de atuação política, tanto do Estado quanto do cidadão, para mitigação das distorções oriundas da loteria da vida, naturalmente arbitrária. Por meio da tributação, igualdade e liberdade devem novamente ser equilibradas para gerar alguma igualdade inicial entre os indivíduos, de modo a tornar o processo de cobrança de exações menos injusto.

Ao final, um recente julgado do Supremo Tribunal Federal exemplificará a interpretação sistemática dada por essa Corte à capacidade contributiva, permitindo que se observe a eficácia do princípio no ordenamento pátrio. A primazia da igualdade, proclamada na Constituição, será perscrutada no sistema tributário constitucional pátrio na tentativa de verificar sua concretização instrumental nesse campo, indicando os riscos advindos de sua inobservância.

Ressalte-se que alguns pontos de estrangulamento na teoria de justiça como equidade poderão ser levantados, tão somente quando servirem ao esclarecimento de propostas alternativas surgidas das densas contribuições à teoria, e se corroborarem para os objetivos deste trabalho. Dentre esses, decerto não consta o objetivo de exaurir qualquer aspecto da temática, seja no tocante à tributação, seja nas críticas à noção de justiça social – nem à justiça adjetivada de outras formas, como justiça igualitária, distributiva etc.

No decorrer de todo o texto, serão estabelecidas intersecções dos aportes teóricos da proposta de Rawls de *justiça como equidade* com princípios basilares do Direito Constitucional brasileiro, assinalando sua imprescindível observância tanto na proposta de Rawls (teoria) quanto no sistema tributário brasileiro (prática), para uma sociedade mais igualitária.

A esta altura, pelo menos mais duas observações são essenciais no início desta empreitada, por configurarem verdadeiros pressupostos metodológicos. A Academia sempre alerta para os riscos tácitos da transposição de teorias estrangeiras, pensadas a partir de outras perspectivas, para realidades histórica e socialmente díspares. Esta, portanto, é uma crítica potencial a este trabalho.

Como réplica a essa possível censura, cabe lembrar que Rawls propõe um modelo *procedimental* de sociedade, traçando premissas básicas a partir de uma posição original, tida como a-histórica. Sem desconsiderar que todo enunciador, a

partir de sua obra, deixa vestígios de seu lugar na sociedade, será tomado por pressuposto que Rawls não analisa nem descreve esta ou aquela realidade específica, exatamente por se tratar de um modelo procedimental. Essa proposição dá a ele certa licença para transitar em zonas problemáticas, além de lhe permitir preservar-se de certos questionamentos.

Não que ele o tenha feito. Sua produção intelectual reflete a profunda atenção com que enfrentou as críticas que foram impingidas à sua teoria, resultando em intensas revisitações às suas bases epistêmicas. Contudo, algumas pressuposições são verificáveis e mantem a teoria de Rawls atraente: ele cogita um modelo de sociedade que possa lidar com o problema da desigualdade na distribuição de bens, sugerindo um Estado estruturado em princípios que assegurem a igualdade de condições para que seus membros prossigam em seus intentos particulares. Um mote cativante e intercambiável ao que é promulgado em nossa Constituição desde seu preâmbulo.

A outra observação parece estar contida na primeira. Consiste em perquirir se um modelo procedimental transcendental⁶ como o de Rawls seria suficientemente proveitoso para a proposta de fundamentar uma argumentação racional em algum campo prático, como o tributário. No ensejo dessa indagação, o robusto rol de teorias que ganharam tónus a partir da obra *Uma teoria da justiça* depõe favoravelmente ao marco teórico escolhido⁷.

A miríade de críticos, que dedicou parcela considerável de sua energia intelectual para questionar a teoria de Rawls, aloca-o na confortável situação de paradigma contemporâneo do pensamento filosófico. Nozick chega a afirmar que “[...] os filósofos políticos têm agora ou de trabalhar com a teoria de Rawls ou explicar por que não o fazem”⁸.

Desse modo, exatamente por tratar-se de um modelo ideal que, por conseguinte, não oferece garantias plenas do perfeito funcionamento do acordo inicial, a tributação ganha visibilidade como mecanismo consciente e necessário de

⁶ Essa terminologia é utilizada por Amartya Sen para descrever a teoria de Rawls como eminentemente focada em identificar arranjos sociais idealmente justos, não encontradiços no cenário das instituições sociais conhecidas. SEN, Amartya. **A ideia de Justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. Trad. Denise Bottmann, Ricardo Doninelli Mendes. p. 11.

⁷ Além dos críticos diretos (como Dworkin, Cohen, Nozick, Sen), inúmeras são as referências a Rawls na condição de divisor de águas no pensamento político e filosófico atual, como em Gargarella, Vita, Maffetone e Veca, dentre outros.

⁸ NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor Ltda., 1991. p. 201-202.

arrecadação de renda para subsequente redistribuição de bens. Além de dever do cidadão, configura-se em garantia de todos para a concretização de direitos fundamentais.

De modo que, esclarecidos esses pontos iniciais, resta apenas lembrar que não é intento deste excurso aplicar integralmente a teoria em testilha à realidade brasileira, tampouco tecer críticas terminantes ao marco teórico escolhido. O intuito é, acima de todos, de confrontar algumas das discussões que se estabeleceram a partir daí e tirar proveito delas na seara tributária constitucional, fomentando um propósito muito mais cognitivo do que ideológico ou político.

Em razão do aprofundamento de estudo em tema específico, a técnica de pesquisa a ser utilizada será, basicamente, a revisão bibliográfica, construindo-se, ao final, a dissertação pelo método de procedimento monográfico-dissertativo. Cumpre destacar que não será afastada a dinâmica do método dedutivo que é usado dentro de contextos de justificação e tem por critério de verdade a coerência (não contradição) e a consistência.

Nesse contexto, realizar-se-á a pesquisa bibliográfica, desenvolvida a partir de livros e artigos científicos relacionados à matéria em estudo, com o intuito de obter os fundamentos teóricos necessários ao desenvolvimento do tema apresentado. Impende registrar que o desafio do estudo é justamente tentar demonstrar a compatibilidade do cabedal teórico essencialmente apresentado por John Rawls em *Uma teoria da justiça*, apontando os princípios da igualdade e da liberdade como fundamentais e instrumentais para a consecução de uma sociedade mais justa.

2 LIBERDADE E IGUALDADE NAS TEORIAS DE JUSTIÇA: perspectivas iniciais para uma análise sobre a tributação

Os fósforos chamejaram com tanto vigor que de repente ficou mais claro que a luz do dia. Nunca sua avó parecera tão alta e bonita. Ela tomou a menina nos braços e juntas as duas voaram em esplendor e alegria, cada vez mais alto, acima da terra, *para onde não há frio, nem fome, nem dor.* – Elas estavam com Deus [...]⁹

A diversidade de condições em que os seres humanos se encontram na sociedade traz à tona, dentre outras, a questão da justiça social, o questionamento sobre a sua exequibilidade e a análise de mecanismos hábeis para seu alcance. Nesse contexto, as desigualdades inerentes à má distribuição de renda, de oportunidades e de outros bens têm fomentado profícuas discussões no campo das teorias de justiça.

O trecho literário acima transcrito precede o fechamento do conto *A pequena vendedora de fósforos*, de Hans Christian Andersen¹⁰. Inobstante o objetivo do presente trabalho não seja qualquer análise literária, a característica da verossimilhança permite a inter-relação que será feita entre esse excerto literário e contribuições de John Rawls e de alguns de seus críticos no contexto das teorias de justiça.

Inúmeras são as formulações nesse campo para tratar do que seria uma sociedade boa¹¹. John Rawls, com sua teoria de *justiça como equidade*, conforme apresentada em sua obra *Uma teoria da justiça* (publicada em 1971), influenciou decisivamente os rumos dessas concepções na contemporaneidade¹². De modo que, seja para sorver diretamente de suas contribuições teóricas, seja para criticá-lo em pontos ditos vulneráveis, muitas revisitações foram e ainda são feitas à sua proposta de sociedade bem-ordenada, e serão contextualizadas na seara tributária no decorrer deste trabalho.

⁹ ANDERSEN, Hans Christian. **The complete illustrated stories of Hans Christian Andersen**.

London: Chancellor press, 1985. p.359 – tradução livre, grifo nosso.

¹⁰ Hans Christian Andersen (Dinamarca, 1805-1875) angariou fama pela Europa e por todo o mundo por suas contribuições à consolidação do gênero literário *short stories* (contos), mais especificamente dos chamados *fairy tales* (contos de fadas). FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda; RÓNAL, Paulo. *Mar de Histórias. Antologia do Conto Mundial*, Vol III. 4. ed, São Paulo: Nova fronteira, 1999.

¹¹ O conteúdo semântico do que seja uma sociedade boa vai divergir na perspectiva desses autores. Contudo, especialmente em Rawls e em Sen, a noção de sociedade boa perpassa necessariamente a problemática da justiça, seja para propor um modelo inicial e ideal de sociedade justa (em Rawls), seja para amenizar as desigualdades partindo de realidades reais e injustas (em Sen).

¹² RAWLS, op. cit.

De modo a tornar a exposição mais proveitosa, pontos essenciais de *justiça como equidade* serão contrapostos ao pensamento de Friedrich Hayek¹³, conforme exposto em sua obra *Direito, Legislação e Liberdade*, e de Amartya Sen, em *A ideia de Justiça*¹⁴ e *Desenvolvimento como Liberdade*¹⁵.

Esses três teóricos, ao elaborarem suas concepções particulares sobre sociedade boa, utilizam terminologias semelhantes, a exemplo de princípios/valores como liberdade, igualdade e justiça social. Contudo, a análise detida de suas formulações permite verificar que esse vocabulário, apesar de coincidente homograficamente, é semanticamente variável. O conteúdo de cada um desses princípios/valores é preenchido a depender da justificação de cada autor para fazê-lo.

Pela característica da verossimilhança, o texto literário ilustra atemporalmente questões jusfilosóficas enfrentadas nas discussões acerca de valores e procedimentos democráticos no contexto das teorias de justiça, permitindo antever a importância da tributação para o processo de amenização de desigualdades. Assim, este primeiro âmbito de ideias terá garantida aplicabilidade no corpo deste trabalho, na medida em que propiciará análise e conseqüente crítica de elementos do sistema tributário pátrio.

A hipótese é que a tributação se constitui em ferramenta ambivalente na concretização de direitos fundamentais, na medida em que exige atenta equação da tensão entre igualdade e liberdade na busca por justiça social. Nessa primeira etapa, como já assinalado, não será exposta a integralidade das teorias dos autores mencionados, mas tão somente o que se mostrar aplicável a esta proposta de análise.

No item a seguir, será feita uma sucinta exposição da perspectiva de Hayek em *Direito, Legislação e Liberdade*, obra publicada em 1985. No subsequente, os aspectos principais da teoria de justiça como equidade, além de alusões às críticas¹⁶ de Amartya Sen, vistas aqui como construtivas, apesar de direcionadas a pontos basais da teoria de Rawls.

¹³ HAYEK, F.A. **Direito, legislação e liberdade**: uma nova formulação dos princípios liberais de justiça e economia. São Paulo: Visão, 1985.

¹⁴ SEN, op. cit.

¹⁵ Id. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. Trad. de Laura Teixeira Motta.

¹⁶ Ao criticar Rawls, Amartya Sen se apropria de diversos conceitos e tenta expandi-los ou desdobrá-los, na intenção de dar à sua teoria da escolha social mais exequibilidade, focando mais na importância das capacidades das pessoas do que nos bens primários, por exemplo.

2.1 Justiça social: possibilidade ou fogo fátuo?

Por isso agora a menininha ia com os pezinhos descalços, uns pezinhos vermelhos, roxos de frio. Levava um feixe de fósforos no velho avental e segurava alguns na mão. Naquele dia ninguém havia comprado seus fósforos. Ninguém lhe dera uma moedinha. Tremendo de fome e frio, a pobre menina ia se arrastando, verdadeira imagem da miséria!¹⁷

A situação da pequena vendedora de fósforos enseja inferências diferentes conforme Hayek, Rawls e Sen. O primeiro desses autores, para justificar a primazia da liberdade na sociedade de mercado, entende estarem os indivíduos autorizados a buscar livremente benefícios particulares, que atendam majoritariamente a objetivos individuais, e não de cooperação. A Hayek lhe parece que esperar que a sociedade aja ou trate os indivíduos de forma justa é uma expectativa que certamente será frustrada.

Nessa sociedade, cujo princípio propulsor é a liberdade, o governo desempenha papel semelhante ao de um jardineiro, tendo a função de criar condições favoráveis ao desenvolvimento de uma ordem social baseada na propugnada liberdade¹⁸. A ideia é permitir que os indivíduos se desenvolvam, mas não pela via da criação de uma dada ordem social.

Esse raciocínio tem base no pressuposto de que a sociedade não caminha rumo a um fim específico e determinado¹⁹. Cogitar um arranjo social semelhante a esse seria resultado de uma forma de pensar excessivamente personificadora de sociedade. Tal postura traria em seu bojo consequências nefastas, pois exigiria a atribuição da responsabilidade pela distribuição de bens entre todos os indivíduos a um ente governamental. A sociedade estaria a um passo da planificação e do totalitarismo.

No conto de Andersen, os habitantes da cidade imaginária e sem nome, se é que vêem a pequena vendedora, não se comovem com seu sofrimento, tampouco intentam amenizá-lo. Aquela é uma sociedade que gera riqueza, mas da

¹⁷ ANDERSEN, op. cit., p. 357, tradução livre

¹⁸ HAYEK, op. cit.

¹⁹ A sociedade, em Hayek, caracteriza-se por ser de mercado, ou aberta, funcionando conforme uma ordem espontânea. As leis que regem essa sociedade não são criadas, mas devem ser identificadas e apreendidas pelos sujeitos na busca por maior liberdade e maiores vantagens no jogo da vida (jogo catalático): "O que na verdade constatamos em todas as sociedades livres é que, embora grupos de homens se unam em organizações para a consecução de alguns fins específicos, a coordenação das atividades de todas essas várias organizações, bem como dos diversos indivíduos, é produzida pelas forças que favorecem uma ordem espontânea." HAYEK, op. cit., p. 48.

qual a vendedora de fósforos é alijada. Essa situação de desigualdade, na perspectiva de Hayek, é uma consequência natural do jogo catalático. Cada indivíduo é livre para empregar seus poderes, suas posses²⁰, seu conhecimento. Portanto, nem todos serão bem sucedidos, pois alguns não dispõem desses bens.

A questão, em Hayek, não perpassa justiça social. Em sua descrição da ordem espontânea de mercado, a sociedade é guiada por forças endógenas, que possibilitam o surgimento, a evolução e a adaptação (e não a criação) de diversas instituições sociais, como moral, direito, linguagem. Da mesma forma, ocorre com as normas de conduta. Na medida em que se dão as relações sociais, certas práticas são preservadas e se sedimentam, por assegurarem melhores resultados aos grupos que delas se utilizam.

Nesse contexto - de os indivíduos terem necessidade de conhecer as normas para tirar maior proveito do jogo de mercado -, Hayek adverte que a ordem social não segue um padrão compreensível em sua totalidade. De modo que os indivíduos não dominarão toda essa ordem. Somente com a primazia da liberdade, eles poderão interagir entre si, inclusive economicamente, de maneira a melhorarem sua jogabilidade²¹ e aumentarem suas chances de êxito particular.

Hayek se refere a essa sociedade como livre e pluralista, sendo as relações econômicas majoritariamente responsáveis pela manutenção de sua coesão. Quanto a essa configuração espontânea das instituições na sociedade, o autor afirma:

Nossa irremediável ignorância da maioria dos fatos particulares que determinam os processos da sociedade é, no entanto, a razão pela qual a maioria das instituições sociais assumiu forma que realmente tem. Falar de uma sociedade cujos fatos particulares o observador ou qualquer de seus integrantes conhece em sua totalidade é falar de algo inteiramente diverso de tudo o que jamais tenha existido [...].²²

Aumentar seu quantitativo de oportunidades é o desafio dos indivíduos em sociedade. E com vistas a assegurar a liberdade para fazê-lo, o direito e a legislação surgem como meios de evitar que o homem se torne escravo de vontades

²⁰ Friedrich Hayek e Ludwig von Mises são representantes da Escola austríaca, que entende a tributação como “servidão moderna”. CALIENDO, Paulo. **Direito tributário. Três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p.150

²¹ O vocábulo jogo é utilizada por diversos autores no contexto das teorias de justiça, mas o conteúdo a ele atribuído também diverge. Em Rawls e Sen, por exemplo, o jogo da vida é reconhecidamente injusto e a proposta é torna-lo justo (ou menos injusto), diferentemente do que é defendido por Hayek. Ibid.

²² Ibid., p. 7

arbitrárias de outros²³. Por considerar que o mercado se trata de um jogo, o autor entende que suas regras devem ser conhecidas pelos indivíduos, de modo que possam buscar livremente seus interesses. Sendo assim, os indivíduos devem utilizar seus próprios conhecimentos e o conhecimento disperso na sociedade para lograrem maior êxito nos empreendimentos de que necessitam.

A sociedade em que a pequena vendedora de fósforos está inserida parece ilustrar com propriedade a opulência gerada por uma economia capitalista, sendo a pequena menina a expressão do resultado colateral dos excessos da liberdade individual e de mercado. A sociedade retratada no conto, entendida como seus indivíduos e suas instituições, parece aceitar sem ressalvas que a primazia da liberdade gera efeitos diversos em indivíduos vulneráveis. Aquela sociedade não se predispõe a cooperar coletivamente na busca de objetivos comuns de justiça.

Das considerações feitas até aqui, compreende-se que a ordem de mercado, aduzida por Hayek, traduz a perspectiva evolucionista²⁴ da sociedade e de suas instituições. Segundo esse enfoque, a sociedade não pode ser controlada por forças exógenas, não comportando a concepção de um propósito único a ser alcançado: “Uma vez que essa ordem não foi criada por um agente externo, a ordem como tal tampouco pode ser propositada, ainda que sua existência possa ser extremamente útil aos indivíduos que se movem no seu âmbito”.²⁵

A crítica à concepção construtivista de sociedade se fundamenta na noção de que a distribuição de bens se dá por um processo espontâneo, composto por variáveis não passíveis de controle. De maneira que restaria infrutífera qualquer tentativa de modular seus resultados:

[...] tão logo tenhamos reconhecido que a ordem básica da grande sociedade não se pode fundamentar inteiramente em planejamento, não podendo, portanto, visar a determinados resultados previsíveis, compreenderemos também que a exigência – como legitimação de toda autoridade – de um comprometimento com princípios gerais aprovados pela opinião geral pode impor fortes restrições à vontade particular de toda autoridade, mesmo da autoridade da maioria em um dado momento.²⁶

²³ A imagem da pequena vendedora de fósforos retrata o restrito leque de oportunidades sociais e econômicas que se descortina para parcela considerável da população atual. Segundo Sen, um indivíduo galga o status de livre apenas a partir da eliminação das privações restritivas de oportunidades de ele atuar como agente de seu próprio desenvolvimento. SEN, op. cit., p. 10

²⁴ Em defesa da perspectiva evolucionista, Hayek critica as posturas construtivistas. Dentre elas, enquadra-se a justiça como equidade de Rawls, em razão de este modelo de sociedade ideal contar com o fim específico de assegurar mais justiça.

²⁵ HAYEK, op. cit., p. 15.

²⁶ Ibid., p. 45

Hayek critica a ideia de que toda ordem é fruto da ação de forças exógenas, da intenção de uma mente pensante. Essa concepção, denominada de construtivista (em oposição à evolucionista), pode ser bem ilustrada pelo conceito de *ilusão sinótica*, descrita por ele como a ficção de que todos os fatos relevantes são conhecidos por alguma mente e que é possível construir, a partir desse conhecimento de fatos particulares, uma ordem social desejável²⁷.

Ora, uma sociedade voltada a um objetivo específico requer uma ordem fundada na vontade de superiores, que determinam o que cada indivíduo deve fazer. Essa clara relação de mando e obediência seria fatal para a liberdade individual, proclamada por Hayek como valor primeiro da grande sociedade.

O autor considera essa concepção - de que é possível construir arranjos sociais com bases pré-definidas - responsável pela proliferação de um conceito incerto e inapropriado de justiça social²⁸. A persecução do objetivo justiça social, como fim último, pressuporia a figura de um ente governamental mantenedor, responsável por determinar objetivos, repartir obrigações e fornecer aos indivíduos parcelas igualitárias de bens necessários à vida boa.

Ao Estado seria delegada a tarefa de decidir o quanto é suficiente a cada um para sua realização pessoal. Uma sociedade que segue esse modelo representa inevitavelmente uma abdicação, ou pelo menos uma ameaça à liberdade individual. Conforme Kymlicka:

Dar aos governos o poder de regulamentar as trocas econômicas centraliza o poder e, como o poder corrompe, os regulamentos de mercado são o primeiro passo do 'caminho da servidão', na memorável expressão de Hayek. Quanto maior a capacidade dos governos de controlar a vida econômica, maior sua capacidade (e disposição) de controlar todos os aspectos de nossa vida²⁹.

Essa ilusão de criação intencional das instituições, e seus efeitos deletérios à liberdade, apontam o contrato social como a expressão mais completa dessa versão intencionalista e deturpada de sociedade. O próprio autor afirma que:

²⁷ Ibid., p.9

²⁸ No romance distópico Admirável Mundo Novo (1932), o escritor americano Aldous Huxley retrata uma sociedade em verossímil estágio de escravidão, devido às excessivas intervenções de um Estado planificador, que tolhe liberdades individuais e desumaniza.

²⁹ KYMLICKA, Will. **Filosofia política contemporânea**: uma introdução. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p.120.

[...] é preciso admitir que o modo como são distribuídos os benefícios e ônus pelo mecanismo de mercado deveria [...] ser considerado muito injusto se ele fosse o resultado de uma distribuição deliberadamente estabelecida a determinadas pessoas. Não é assim.³⁰

A exigência, então, por resultados justos não é válida porque a sociedade não foi “criada” com esse fim. Diante do conhecimento apenas parcial dos fatos envolvidos na ordem social, da variedade de personagens envolvidos e de objetivos particulares, Hayek aponta para a impossibilidade de alcance de resultados distributivos justos.

O autor apresenta uma crítica ao conteúdo semântico que a expressão justiça social recebeu historicamente, tendo conquistado a imaginação pública como sinônimo de apelo à consciência moral. O próprio Hayek considera que o conceito de justiça social não tem qualquer conteúdo:

Não nos equivocamos, é claro, ao perceber que os efeitos que tem os processos econômicos de uma sociedade livre nos diferentes indivíduos e grupos não se distribuem segundo algum princípio identificável de justiça. [...] Numa sociedade livre, em que a posição dos diferentes indivíduos e grupos não resulta de nenhum desígnio [...], as diferenças em termos de recompensa não podem ser classificadas como justas ou injustas³¹.

Talvez não seja um excesso afirmar que Rawls e Hayek concordariam quanto ao fato de a vida não ser justa. Entretanto, faz-se necessário esclarecer que pressupostos basais para suas teorias os distanciam a partir daí. Ambos vêem a sociedade, enquanto empreendimento coletivo, catalisador de benefícios mútuos, permitindo que os indivíduos tenham uma vida melhor do que teriam vivendo isoladamente.

As diferenças começam a se delinear na medida em que esses indivíduos em sociedade não tem as mesmas oportunidades, por não haverem sido agraciados seja pela loteria natural - com dotes físicos e de inteligência, seja pela loteria social - por não haverem nascido no seio de uma família abastada, por exemplo. A pequena vendedora é manifestação dessa arbitrariedade de oportunidades. Toda riqueza que ela espreita pelas janelas das casas por onde passa indica que a sociedade tende naturalmente à liberdade, e não à igualdade.

³⁰ HAYEK, op. cit., p. 82.

³¹ Ibid., p.104

A sociedade apresentada por Hayek consiste numa ordem de mercado na qual o bem geral se funda na facilitação da busca de propósitos individuais desconhecidos. Desse modo, não havendo consenso quanto aos objetivos pessoais, que variam de pessoa para pessoa e não podem ser previstos em sua totalidade, a sociedade aberta não pressupõe resultados específicos; tampouco que um de seus atributos seja a justiça.

Neste ponto, não é repetitivo ressaltar que Hayek e Rawls não foram críticos recíprocos no contexto das teorias de justiça. Pelo menos não de forma explícita. Contudo, a opção pela descrição de elementos da teoria de Hayek é útil especialmente por demonstrar sua oposição a uma noção de sociedade movida pela razão e pela justiça social, defendendo uma perspectiva eminentemente pragmática que indica nitidamente a necessidade de mais mercado e menos Estado, mais liberdade e menos cooperação.

A seguir, serão delineadas as características centrais do modelo procedimental (teórico e prospectivo) descrito por Rawls, modelo que, por diversas razões se assemelha ao preconizado pela atual Constituição brasileira. A partir daqui a perspectiva muda sensivelmente. Com Rawls, passa-se a ventilar a possibilidade de razões morais que justifiquem a construção de arranjos sociais e institucionais, assim como reformas a esses arranjos no decorrer do processo democrático, na busca de um objetivo maior e comum.

2.2 Justiça como equidade: modelo contratual, procedimental e complexo

Estava terrivelmente frio; nevava e já estava quase escuro, e a noite chegava: a última noite do ano. No frio e na escuridão uma pequena menina, cabeça descoberta e pés descalços, andava pelas ruas. Quando saíra de casa, até usava chinelos, mas eram chinelos grandes demais para ela. Tinham sido de sua mãe e estavam tão folgados que caíram de seus pés quando ela atravessou a rua, tentando não ser levada por duas carruagens que passaram a uma velocidade espantosa³².

Passados em revista alguns pontos da descrição feita por Hayek acerca da sociedade na ordem espontânea, um cotejo com questões essenciais sobre a justiça social em Rawls e complementarmente em Sen pode ser feito. Isso porque suas teorias não são vistas aqui como divergentes. Apesar de criticá-lo declaradamente, entende-se aqui que a perspectiva de Amartya Sen se distancia da

³² ANDERSEN, op. cit., p. 357 - tradução livre

de Rawls em aspectos metodológicos contingentes, não essenciais. Pelo menos não a ponto de opô-los de forma maniqueísta.

Em *Uma teoria da justiça*, Rawls situa seu modelo procedimental como contraposição aos modelos teleológicos em filosofia moral³³. Apresenta sua teoria como alternativa ao utilitarismo, surgido com Jeremy Bentham ainda no século XVIII.

Em linhas gerais, o utilitarismo³⁴ preconizava o ideal de maximização do bem-estar por meio de arranjos sociais, considerando a distribuição de benefícios e desvantagens apenas se esta fosse capaz de afetar os ganhos totais. Ocorre que por essa perspectiva, não apenas a legislação, mas também as políticas públicas deveriam seguir uma proposta que efetivamente viabilizasse os melhores resultados, sendo a utilidade o filtro para tais decisões, e não a justiça.

Segundo Nythamar de Oliveira, o utilitarismo pode ser compreendido em sua essência como a amálgama de três requisitos: o *welfarismo*, o *ranking* pela soma e o consequencialismo. Estes seriam o núcleo duro dessa teoria³⁵.

No tocante ao *welfarismo*, este seria uma tendência a indicar a predileção por um estado de coisas em relação a outro em função de seu maior grau de utilidade; o *ranking* pela soma consiste na avaliação das informações de um estado de coisas pelo somatório das utilidades a ele relativas. Segundo o consequencialismo, uma proposta seria preferível a outra conforme produzisse efetivamente as melhores consequências.

O *ranking* pela soma requer que as informações sobre utilidade relativas a qualquer estado sejam avaliadas considerando apenas o somatório das utilidades desse estado, descartando os mecanismos de distribuição. Dessa maneira, o consequencialismo, os cálculos de utilidade e o *ranking* pela soma são trunfos do utilitarismo, capazes de lhe conferir posição de destaque no panorama das teorias de justiça. Contudo, algumas críticas são pertinentes.

³³ Sua teoria da justiça se opõe essencialmente a propostas que aceitam a existência do bem como um fim em si mesmo, externo ao agir moral, e passível de alcance independentemente da justiça. VITA, Alvaro de. **A Justiça igualitária e seus críticos**. 2. ed. Martins Fontes: São Paulo, 2007. p.201.

³⁴ A despeito da crítica feita por Rawls ao utilitarismo geral, existem diversas vertentes do utilitarismo das quais ele não trata diretamente. Ademais, entende-se que Rawls trabalha com alguma noção de utilidade, na medida em que considera os princípios da fidelidade e obediência dela derivados, apontando que a manutenção da ordem social só é possível com o respeito a esses princípios.

³⁵ OLIVEIRA, Nythamar de. **Rawls: filosofia – passo a passo**. 18. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2003. p.26.

Um desses pontos é o fato de que, na apresentação de suas propostas, o utilitarismo afirma considerar as reivindicações de cada um dos lados envolvidos, sem prejudicá-los. Pretendendo-se cega aos interesses particulares, priorizando a análise do interesse da maioria, essa teoria poderia parecer, *prima facie*, uma teoria igualitária invejável. Entretanto, o fato de que a decisão a ser tomada seja a que goze de maior adesão social, não significa dizer que tal escolha terá a justiça como atributo.

Outra das principais fraquezas do utilitarismo é o cálculo de custos e benefícios de que faz uso para justificar sua indiferença quanto à distribuição de bens e liberdades. Segundo seus críticos, tais cálculos tentariam reproduzir, em escala social, sacrifícios até aceitáveis quando pensados em nível individual. Entretanto, em proporções maiores, quando preconiza a imposição de graves privações a uma parcela social com o objetivo de aumentar o nível de vida do restante, o utilitarismo demonstra conceber a sociedade como um corpo do qual é possível sacrificar certas partes pelo bem de outras.

Assim, as privações de direitos e liberdades por que passa a pequena vendedora de fósforos são uma diminuta exteriorização do processo de alheamento em que as desigualdades sócio-econômicas inserem parcela da sociedade. Mesmo que a alto custo, o utilitarismo considera mais importantes os ganhos totais de bem-estar e felicidade de uma dada sociedade do que o respeito a direitos básicos comuns a todos os indivíduos³⁶.

Essa corrente de pensamento, no entanto, falha na medida em que, em situações limítrofes envolvendo direitos básicos, de tensão entre liberdade e igualdade, direitos fundamentais de certos indivíduos serão relativizados ou questionados, em nome dos interesses de alguma maioria. Em contraposição a essa forma de considerar os arranjos sociais, Rawls lança as bases de uma teoria de justiça contratualista e procedimental que estabelece critérios imparciais para a concretização de uma democracia constitucional, a qual considere o indivíduo em sua unicidade e igualdade em relação aos outros.

³⁶ Entende-se que a busca por bem estar e realização não é totalmente oposta à concepção de Rawls. Ressalte-se que a perspectiva utilitarista também moveu o pensamento de John Stuart Mill, autor que considerado de transição entre o pensamento econômico antigo – com ênfase aos aspectos ligados à produção da riqueza – e o pensamento econômico moderno – mais ligado à distribuição da riqueza –, tendo sido inúmeras vezes acusado de tentar “conciliar os inconciliáveis”.

Diante da constatação de que os indivíduos têm interesses e necessidades semelhantes, e de que a vida lhes proporciona condições e oportunidades em níveis diferentes e arbitrários, o autor assinala a conveniência dos princípios de justiça para a correção da tendência natural das sociedades à desigualdade de oportunidades³⁷. Reprise-se o caso da pequena vendedora de fósforos, que vive em situação à qual não deu causa, sendo tolhida de usufruir do direito a uma vida digna. Rawls afirma que:

A justiça nega que a perda de liberdade para alguém possa ser justificada por maiores benefícios desfrutados por outros. Não permite que os sacrifícios impostos a poucos sejam equilibrados por uma maior quantidade de vantagens, desfrutadas por muitos. Por conseguinte, numa sociedade justa, presumem-se iguais liberdades de cidadania; os direitos garantidos pela justiça não podem ser objeto nem da contratação política, nem do cálculo dos interesses sociais³⁸.

A partir da escolha inicial dos princípios de justiça norteadores das instituições sociais, seria implementado o que ele denomina de equilíbrio reflexivo, uma ferramenta de aperfeiçoamento das práticas concretas de existência social de maneira a consolidar o processo democrático e constitucional, que se desenvolve com base em um consenso sobreposto e num pluralismo razoável³⁹.

2.2.1 Princípios de justiça: requisitos para um modelo procedimental justo

Os flocos de neve caíam nos longos cabelos dourados que emolduravam seu pescoço com lindos cachinhos, mas ela não pensava nisso agora. Luzes quentes brilhavam em todas as janelas e um aroma delicioso de pato assado perfumava as ruas. Era véspera do Ano Novo. Nisso sim ela pensava!⁴⁰

A personagem principal não tem sequer nome. Em *A pequena vendedora de fósforos*, Andersen reúne em sua heroína anseios básicos da humanidade, talvez

³⁷ RAWLS, op. cit., p. 274.

³⁸ Ibid., p.4.

³⁹ Alguns desses conceitos são revisitados e especialmente justificados em *O Liberalismo Político*. O autor explica que para assegurar a estabilidade numa democracia constitucional, deve ser alcançado um consenso sobreposto quanto a uma concepção política de justiça. Esse ponto de convergência mínima, que os sujeitos estariam moralmente dispostos a aceitar, permitiria a coexistência harmônica dos indivíduos em suas relações sociais.

⁴⁰ ANDERSEN, op. cit., p357 - tradução livre.

os mais universais: vencer o frio, a fome, a dor⁴¹. A estória descreve a véspera de Ano Novo de uma criança pobre, à margem da próspera sociedade de então. Levada pelo frio, pela fome e por seus mais naturais instintos, ela devaneia quanto ao que poderia desfrutar naquela última noite do ano, caso tivesse a chance.

O modelo procedimental de Rawls se assemelha à ideia de um grupo controle, *mutatis mutandis*, como os utilizados nos experimentos científicos, em oposição aos grupos experimentais, que seriam as diversas sociedades liberais e democráticas. A partir da observação de questões práticas nessas sociedades, para as quais ele não encontra explicações imediatas, Rawls chega à formulação do problema a ser resolvido por uma teoria de justiça: a desigual distribuição de bens. A observação dos diversos aspectos que influem na situação desse problema constitui importante fonte de dados para a formulação de uma hipótese plausível para solucioná-lo.

A partir daí, objetivando corrigir a propensão de sociedades à desigualdade, Rawls considera a hipótese de que os indivíduos, dotados de atributos racionais e morais, concordariam com a eleição de princípios de justiça para nortear os arranjos sociais. Esses princípios reuniriam, em síntese, as convicções humanas intuitivas quanto à justiça.

O papel dos princípios é estabelecer a coesão necessária entre os indivíduos, os quais concordam com seu conteúdo e com os vínculos de cooperação estabelecidos a partir deles. Assim, diante da prosperidade e da decadência que convivem juntas, como dois lados de uma mesma moeda, Rawls propõe um modelo social no qual instituições tenham como virtude primeira a justiça. Desta forma, a figura da pequena vendedora pobre poderia ter uma sorte diferente.

A menina, que caminha sozinha e descalça pelas ruas da cidade (também anônima), com os pés roxos de frio; que tem os chinelos perdidos quando é quase atropelada pelas carruagens que passam depressa; que cobiça inocentemente os bens e riquezas alheios; que fracassa no intento de reunir recursos para sua sobrevivência, encerra em si mesma o que pode ser considerado nó górdio das discussões jus-filosóficas atuais: a desigualdade de condições no jogo da vida. Nó

⁴¹ O jusfilósofo François Ost, ao tratar a Literatura como fonte do imaginário jurídico, assinala que ela não é alheia às normas e às formas instituídas. Mesmo ao se dedicar a uma personagem individualmente, sua percepção das nuances da sociedade pode tomar proporções universalizadoras. OST, François. **Contar a Lei**: as fontes do imaginário jurídico. São Leopoldo: Unisinos, 2005.

que Estado e sociedade civil tentam constantemente desatar.

A despeito da saúde, da inteligência e da beleza, que na dicção de Rawls são dotes físicos, oriundos da loteria natural, a pequena vendedora não dispõe de bens básicos à sua sobrevivência: anseia pelo alimento que lhe falta, pelo calor abundante no interior de outras casas, pela oportunidade de se inserir como cidadã no seio daquela sociedade.

Em consonância com o que apregoa Rawls, Amartya Sen afirma que o indivíduo somente conquista o status de livre quando se torna agente transformador de sua realidade. A pequena vendedora de fósforos é totalmente tolhida dessa perspectiva⁴² pelo quase nulo rol de oportunidades sociais, políticas e econômicas que se lhe apresentam.

Tendo em vista a arbitrariedade dessa divisão de bens, sejam eles físicos ou sociais, a instrumentalização da teoria de Rawls se assenta na definição de princípios numa posição original, posição que consiste em verdadeiro teste de universalizabilidade. Se tivessem a chance de fazê-lo, que princípios os indivíduos em situação de equidade – leia-se situação em que nenhum deles conhece as posições sociais que ocuparão posteriormente à escolha desses princípios - definiriam como adequados a serem respeitados reciprocamente em todo o curso das relações sociais? Como tornar o jogo⁴³ da vida mais justo?

A partir da definição desses princípios e do pressuposto de que os indivíduos concordarão com as perspectivas resultantes da aplicação de seu conteúdo à estrutura básica, situações como a da pequena vendedora de fósforos poderiam ser amenizadas. A justiça seria então a primeira virtude a permear o sistema institucional. Nesse contexto, cabe a menção de Álvaro de Vita acerca da arbitrariedade de parte das desigualdades a que os indivíduos estão submetidos:

[...] as oportunidades de vida e o bem-estar dos cidadãos de uma sociedade justa não podem depender do acaso genético ou social, isto é, de uma loteria na distribuição de posições sociais, renda e riqueza, talentos naturais e mesmo de concepções do bem; [...] portanto, as instituições básicas da sociedade devem ser concebidas para funcionar de forma a tanto quanto possível neutralizar a influência desses fatores — que via de regra

⁴² Essa perspectiva é defendida por Amartya Sen, em *Desenvolvimento como liberdade*, dentre outras obras, nas quais o autor interpreta a liberdade como meio e fim do processo de desenvolvimento. SEN, op. cit.

⁴³ Rawls encontra na metáfora do “jogo limpo” (fair play) a adequada expressão do contraponto da vida em sociedade, cenário em que as desigualdades e injustiças ocorrem em razão da infração das regras do jogo, previamente acordadas, e do desregramento institucional.

encontram-se ou inteiramente ou em grande medida fora do alcance de escolhas individuais — sobre a vida que cada pessoa é capaz de levar⁴⁴.

Dois pressupostos merecem consideração a esta altura: o de que a justiça tem papel fundamental na amenização do cenário de desigualdade natural e social - vicejante na sociedade em que se encontra a pequena vendedora – e o de que a vida pode e deve ser um empreendimento menos injusto para todos. Isso é o que, basicamente, dá ensejo à proposta de Rawls de uma sociedade pautada em princípios.

Nesse contexto, ele apresenta uma teoria que, apesar de dita neocontratual⁴⁵, não parte da noção de pacto social, mas sim de uma abstração maior. Esse contrato social, como conhecido em Rousseau, é substituído por uma situação inicial a qual é explicada e instrumentalizada por uma série de vínculos de procedimento e argumentos justificadores dessas escolhas.

De modo a contribuir para um entendimento inicial desse contexto de escolha racional dos indivíduos nesse momento hipotético, Rawls utiliza dois recursos procedimentais que se complementam: a posição original e o véu da ignorância. Ambos na intenção de assegurar a imparcialidade na escolha dos princípios.

Ora, a sociedade é caracterizada por um conflito de interesses, na medida em que os indivíduos não são indiferentes à desarrazoada divisão de bens. Isso revela a tendência natural de que cada um busque uma maior quantidade de bens para sua própria satisfação. Para evitar essa situação limítrofe de tensão – entre a liberdade de buscar mais bens e a ansiada igualdade -, potencialmente geradora de mais desigualdade, Rawls propõe que os indivíduos assentiriam na escolha de princípios capazes de tornar a sociedade um empreendimento bem ordenado, fazendo-o de maneira imparcial a posteriores vantagens ou desvantagens que pudessem obter.

A posição original caracteriza uma condição hipotética a que estão submetidos os indivíduos na escolha consensual desses princípios de justiça. A esse recurso, Rawls acrescenta o véu da ignorância, um dispositivo procedimental

⁴⁴ VITA, op. cit., p. 182

⁴⁵ Diferentemente de teorias contratualistas precedentes, que visam à fundação de uma sociedade ou governo, a de Rawls se atém à escolha racional de princípios, permitindo em seu bojo a coexistência de concepções diversas entre os indivíduos em sociedade.

de representação para assegurar a neutralidade do processo. Esse véu⁴⁶, denso e não transparente, verdadeiro limitador de informação, impede que os sujeitos considerem de forma heterônoma os talentos naturais e as posições de classe que ocuparão em sociedade, além de outras variáveis. Nas palavras de Álvaro de Vita:

Rawls quer dizer que os fatores que em geral respondem pela capacidade produtiva desigual dos indivíduos, e pelo acesso desigual aos recursos escassos da sociedade, são arbitrários de um ponto de vista moral e que, portanto, não podem ter nenhum peso no acordo sobre princípios de justiça. Esse argumento moral substantivo nos dá a chave para entender porque o ponto arquimediano desse contratualismo deve exprimir uma concepção de igualdade moral⁴⁷.

Desse modo, pela posição original e pelo véu da ignorância, estará assegurada a esperada imparcialidade das escolhas, que determinarão todo o arranjo subsequente das instituições sociais. Rawls assente que a estrutura básica da sociedade deve ser o principal alvo da justiça⁴⁸: funcionando conforme os princípios de justiça, as instituições e leis cumprirão seu papel, qual seja, o de distribuir os bens de maneira igualitária entre os indivíduos. Caso não o façam, deverão ser reformuladas ou mesmo abolidas.

Desta maneira, com o artefato do véu da ignorância, as escolhas que determinarão o arranjo subsequente das instituições sociais não estarão sujeitas à contaminação por contingências particulares. Pela escolha racional dos dois princípios de justiça, oriundos dessa posição original, deverá ocorrer a distribuição equânime dos bens primários, que são bens básicos a todas as pessoas.

Dentre os bens aludidos por Rawls, frise-se que os bens naturais são os que formam a natureza de cada indivíduo ao nascer, não podendo ser questionados: compleição física e intelectual, status social decorrente da condição econômica do núcleo familiar, etc. Os outros bens, denominados sociais⁴⁹, são responsáveis por garantir que mesmo os não agraciados pelos dotes naturais, tenham condições de viver condignamente. São os bens que, caso a pequena vendedora tivesse acesso,

⁴⁶ O véu da ignorância tem papel fundamental no decorrer da obra para explicar as fases do constitucionalismo como entendidas por Rawls.

⁴⁷ Ibid., p. 182

⁴⁸ Mesmo Amartya Sen que, como crítico de Rawls, denomina-o de institucionalista transcendental, assente sobre o papel instrumental das instituições na tarefa de melhorar a justiça. SEN, op. cit., p. 14

⁴⁹ Dentre os bens sociais em Rawls, os mais essenciais são o auto-respeito e a autoestima, bem como as liberdades básicas, rendas e direitos a recursos como educação e saúde. Verifica-se que a noção de liberdades e capacidades defendida por Sen se coaduna com a noção de bens em Rawls.

permitiriam a ela a oportunidade de concretizar seu projeto de vida particular.

Feitas essas considerações, o conteúdo dos dois princípios de justiça foi assim traduzido na teoria de Rawls:

- a. Cada pessoa deve ter um direito igual a um sistema plenamente adequado de liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdades para todos.
- b. As desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições. A primeira é que devem estar vinculadas a cargos e posições abertos a todos, em condições de igualdade equitativa de oportunidades; a segunda é que devem redundar no maior benefício possível para os membros menos privilegiados da sociedade⁵⁰.

O primeiro princípio, denominado de princípio da igualdade, ou princípio da igual liberdade, preconizaria a garantia das chamadas liberdades civis e políticas, conforme previsto em grande parte das constituições modernas (liberdade política, de expressão, de pensamento), de modo que as instituições sociais básicas não possam tolhê-las, viabilizando o alcance de um pluralismo razoável.

O segundo princípio é subdividido em dois. A primeira parte é identificada como princípio da igualdade equitativa de oportunidades. A segunda parte do segundo princípio é identificada como princípio da diferença. Cabe gizar que pelo teor do segundo princípio, Rawls considera a real existência de desigualdades.

Nesse contexto, surge o desafio da justiça distributiva, que exige que a ordem social não estabeleça ou eternize as perspectivas dos que já estão em situação mais confortável. As desigualdades só são aceitáveis num contexto maior de igualdades e oportunidades para todos, em especial aos mais necessitados. Conforme discorrido por Rawls:

A estrutura básica pode ser ordenada de modo que as contingências trabalhem para o bem dos menos favorecidos. Assim, somos levados ao princípio da diferença se desejamos montar o sistema social de modo que ninguém ganhe ou perca devido ao seu lugar arbitrário na distribuição dos dotes naturais ou à sua posição inicial na sociedade, sem dar nem receber vantagens compensatórias em troca⁵¹.

Segundo o que Rawls denomina de prioridade lexicográfica (léxica ou lexical), o primeiro princípio estará sempre sobreposto ao segundo, para garantir a

⁵⁰ RAWLS, op. cit., p. 345

⁵¹ Ibid., p. 108

primazia do justo sobre o bem, característica dos modelos deontológicos⁵². Assim, a inviolabilidade das liberdades individuais restará assegurada acima de qualquer ajuste social envolvendo questões de oportunidades e desigualdades, evitando o sacrifício de indivíduos. (Extraída a citação 53)

Mais uma vez resta presente uma complementaridade entre as perspectivas de Rawls e Sen, no sentido de que as liberdades são invioláveis e imprescindíveis para o desenvolvimento do plano de vida de cada indivíduo. Nas palavras de Rosas,

[...] se quisermos definir provisoriamente esta teoria [o liberalismo igualitário], podemos dizer que ela procura conjugar a prioridade das liberdades básicas, civis e políticas, com a relevância da igualdade de oportunidades e da função distributiva do Estado.⁵³

Verifica-se que a proposta de Rawls consiste num modelo procedimental contratual que favoreça a construção de uma sociedade livre e com menos desigualdades, com base em direitos, valores e normas politicamente objetivados em uma Constituição⁵⁴, tendo por norte a distribuição equânime de bens.

2.2.2 Constituição e justiça social: foco na estrutura básica

Num cantinho entre duas casas, (...) a menina se acomodou e se encolheu toda. Sentou-se sobre as pernas, mas sentiu mais frio ainda. Estava sem coragem de ir para casa, pois não tinha conseguido vender fósforo algum e ninguém lhe dera um níquel sequer. (...) Além disso, em sua casa fazia tanto frio quanto aqui, pois não havia nada além de um telhado que não impedia o vento de entrar assobiando (...). Suas mãozinhas estavam ficando dormentes de tanto frio. Bem que um fósforo faria bem! Se ela ao menos pudesse pegar um fósforo, riscar na parede e aquecer os dedos [...].⁵⁵

⁵² As teorias deontológicas são também denominadas não-consequencialistas, consistindo numa concepção segundo a qual a correção moral de um ato depende das qualidades intrínsecas dessa ação – e não, como ocorre nas posturas teleológicas, de suas consequências ou de sua capacidade de produzir certo estado de coisas. GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014. p. 4.

⁵³ ROSAS, João Cardoso. **Manual de filosofia política**. Coimbra: Almedina, 2008. p.36

⁵⁴ Retome-se aqui a essência de sociedade bem-ordenada, terminologia usada por Rawls para designar aquela sociedade que é efetivamente regulada por uma concepção de política e pública de justiça, na qual cada indivíduo aceita os termos equitativos de cooperação social, assim como as suas instituições políticas, sociais e econômicas, que são também reconhecidas como justas. RAWLS, op. cit., p. 5.

⁵⁵ ANDERSEN, op. cit., p 357

A sociedade em que a pequena menina está inserida é eivada por injustiça. O que Hayek consideraria um resíduo natural da sociedade espontânea e de mercado, Rawls aponta como demonstração da inadequação das instituições ao que foi pactuado na posição original hipotética. Já foi dito que a virtude primeira das instituições, em sua teoria, é a justiça. Assim, os princípios atuam na estrutura básica social, de modo a gerar resultados justos desde o início.

Rawls considera como principais instituições a Constituição e as disposições políticas e econômicas. Daí o autor afirmar que, caso as instituições ou as leis delas decorrentes sejam injustas, elas devam ser alteradas ou mesmo abolidas. Nessa esteira, os princípios da igual liberdade e da diferença atuam no início do processo de formação dessas instituições, de maneira a gerar como resultados mais liberdade e mais igualdade – em especial a partir do respeito ao princípio da diferença.

Os princípios regulam a performance das instituições, assim como a conduta dos indivíduos, de modo que o contrato hipotético em Rawls garanta uma força vinculativa nessa concepção-modelo de sociedade. Pela defesa do consenso sobreposto, fica implícito na cultura pública que o Estado possui legitimidade. O exercício do poder coercitivo, inclusive na tributação, legitima-se no endosso da própria sociedade. As instituições se mantêm estáveis por emanarem justiça e pelo fato de os cidadãos as perceberem justas.

Uma Constituição que emana princípios de justiça poderá guiar a sociedade rumo a resultados justos em termos de distribuição de bens, rendas e oportunidades. Nesse tocante, parece adequada a lembrança da crítica feita por Hayek às concepções construtivistas de sociedade e a seus riscos inerentes. Pensar a sociedade num formato tão específico, voltado para a consecução de fins coletivos e pré-determinados, levaria inevitavelmente a alguma forma de autoritarismo.

Apesar de ser um dos mais proeminentes críticos de Rawls, entende-se que o posicionamento de Dworkin a esse respeito seja bastante elucidativo, e mesmo complementar às concepções dispostas em justiça como equidade. Ele afirma que uma concepção institucional mais plausível seria aquela que avaliasse os diversos arranjos institucionais a partir de seus traços procedimentais.

O objetivo não seria buscar um arranjo institucional que facilitasse a obtenção de resultados pré-definidos. Se assim fosse, uma ditadura seria bem vista, a despeito de afrontar direitos básicos à democracia. A questão principal é perquirir

se o sistema distribui o poder político de forma igual, em vez de perguntar sobre os resultados que promete produzir. A questão não é só verificar se a tributação vem sendo feita, ou se o montante arrecadado vem crescendo. Importante também é verificar o procedimento da arrecadação: A tributação está ocorrendo com observância à liberdade e às diferenças entre os contribuintes? Os contribuintes reconhecem a legitimidade da tributação enquanto dever de cooperação? Certos tributos estão sendo supervalorizados em razão de evitarem práticas elisivas, desonerando certos setores em detrimento de outros?

Assim, Rawls assinala que:

[...] têm também uma importância decisiva outras controvérsias, tais como limitar ou não o poder dos monarcas absolutos mediante princípios constitucionais apropriados para tal, que protejam os direitos e as liberdades básicas⁵⁶.

Para Rawls, uma Constituição é a “[...] expressão do poder constituinte enquanto poder do povo para estabelecer um novo regime, [e] estabelecer um marco para regular [através de uma Constituição] o poder ordinário”⁵⁷.

Por meio da posição original, Rawls prenuncia um poder constituinte tácito. O processo que o autor formula para a escolha dos princípios da justiça que devem reger a estrutura básica da sociedade, consta de quatro etapas. A proposta é fazer, depois de adotados os princípios da justiça, uma espécie de convenção constituinte. Trata-se de um momento crucial em que as partes devem decidir qual a forma mais adequada de elaborar uma Constituição.

Numa primeira etapa, na posição original, os princípios são escolhidos, após o que as partes se reúnem para decidir sobre a justiça das formas políticas, escolhendo uma Constituição. Esta é a segunda etapa, em que se estabelecem claramente os direitos e liberdades fundamentais.

A partir de então, numa terceira etapa, são feitas leis que dizem respeito à estrutura econômica e social. A essa altura, trata-se da justiça das leis e das políticas econômicas e sociais. Quando esta se completa, já só nos resta, na quarta etapa, a aplicação das regras pelos juízes e outras autoridades.⁵⁸

⁵⁶ Id. **O Liberalismo Político**. México: Fondo de Cultura Económico, 1996. Tradução de Sérgio René Madero Báez. p. 26

⁵⁷ Ibid., p.231

⁵⁸ Ibid., p.212

O procedimento acima descrito permite afirmar que Rawls prevê regras para o funcionamento da convenção constituinte e de etapas posteriores. De fato, são os princípios de justiça que devem inspirar os direitos básicos do cidadão, bem como um sistema de escolha dos governantes e dos poderes constitucionais de governo. É neste estágio que se avalia a justiça dos procedimentos para lidar com as concepções políticas, levantando-se, parcialmente, o véu da ignorância.⁵⁹

Cabe realce ao fato de que, sujeitando a Constituição aos princípios da justiça, Rawls propõe ao mesmo tempo um sistema ético de formulação e avaliação da Lei Fundamental, pois os princípios da justiça definiriam um critério de avaliação independente para o processo constitucional. Isso asseguraria sua legitimidade, pois ao centrar a discussão na justiça, a Constituição lograria um grau mais efetivo de estabilidade.

Assim, tem-se a perspectiva de uma Constituição estável e duradoura, posto que sustentada numa concepção de justiça amplamente aceita. No que concerne ao poder reformador, é possível tomar os princípios de justiça justamente como os limites éticos a esse poder de rever dispositivos da Constituição.

De acordo com Rawls, no tocante ao poder de emendar a Constituição, há que se considerar que:

[...] uma emenda nunca é algo isolado em si mesmo, o objetivo que a move é ajustar os valores constitucionais básicos às mudanças de circunstâncias políticas e sociais ou incorporar à Constituição uma compreensão mais ampla destes valores⁶⁰.

Quanto ao poder reformador, cite-se o entendimento de Cittadino, que, com fulcro em Rawls, afirma que “[...] qualquer procedimento de reforma constitucional que venha desvirtuar a promessa inicial configurada na Constituição – revogar direitos fundamentais, por exemplo – não pode ser considerado válido”⁶¹.

Rawls preconiza que o aperfeiçoamento do processo democrático se dá a partir da progressiva retirada do véu da ignorância e do desenvolvimento das práticas sociais e intersubjetivas. Dessa forma, podem ser gradativamente corrigidos os descompassos entre o que foi acordado na posição original e o que vem sendo

⁵⁹ VIEIRA, Oscar Vilhena. **A Constituição e sua reserva de justiça**: um ensaio sobre os limites materiais ao poder de reforma. São Paulo: Malheiros, 1999. p.207

⁶⁰ RAWLS, op. cit., p.226

⁶¹ CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva** – Elementos da filosofia constitucional contemporânea. 4. ed. Rio de Janeiro: ed. Lumen Juris, 2013. p.186

implementado na prática. Resta patente mais uma vez o caráter balizador dos princípios para o aperfeiçoamento da democracia constitucional e de suas instituições.

2.2.3 Concepção complexa de pessoa: cooperação e justiça social

Além dos elementos de justiça como equidade já tratados até este ponto, merece destaque que essa proposta, para ser compreendida no campo teórico, conta com uma peculiar concepção de pessoa. Aliás, repousa aqui uma das críticas de Amartya Sen à proposta rawlsiana: a de que ela considera excessivamente o formato das instituições na conformação da sociedade, dando pouco ênfase à essência do indivíduo enquanto ator social.

Essa crítica procede em parte. Contudo, no decorrer de sua produção acadêmica, a perspectiva de Rawls foi burilada, especialmente em o Liberalismo Político, oportunidade em que a ideia de indivíduo se firma como ente dotado dos atributos de racionalidade e razoabilidade. Somente um indivíduo moralmente tendente a aceitar os pressupostos iniciais do acordo social poderia fazer parte de um arranjo social caracterizado por instituições justas.

Esses indivíduos concordariam que a vida é um empreendimento coletivo e que, sendo assim, poderá trazer mais benefícios a todos, minimizando desigualdades. O sentido desse acordo é uma opção consciente por princípios com a função de delimitar o conteúdo das normas elementares a serem aplicadas em sociedade, regulando a atribuição de direitos, deveres, vantagens, desvantagens e especialmente a distribuição de recursos.

Na concepção liberal, vista em Hayek e partilhada por economistas clássicos, o mercado é perfeito e a despeito de as decisões dos agentes serem independentes, um equilíbrio espontâneo e ótimo será gerado. Nessa concepção de mercado, afirma Álvaro de Vita:

Cada um emprega a melhor resposta de que dispõe às escolhas dos demais, considerando-se dada distribuição de preferências, de talentos, de capacidades e de fatores de produção entre os indivíduos. Cada indivíduo só visa seus próprios ganhos de utilidade, buscando a relação custo-benefício mais favorável entre seu esforço produtivo e seu consumo de bens e serviços produzidos por outros⁶².

⁶² VITA, op. cit., p.89

Contudo, os ganhos não são iguais para todos. O mercado não distribui o excedente de maneira igualitária, dando a cada um na medida de seu esforço. Mesmo que fosse assim, há casos, e muitos, como o da pequena vendedora de fósforos, de indivíduos que não tem força produtiva ou capacidade de contribuir com o produto social, seja momentaneamente, seja de maneira perene. Nesse ponto, deve-se frisar que Rawls descarta de certo modo a perspectiva da meritocracia⁶³, elevando a igualdade e a liberdade igual como princípios instrumentalizadores de outros direitos fundamentais, extensíveis a todos.

Na perspectiva rawlsiana, surgirá a partir daí uma concepção básica de justiça, amplamente aceita pelos cidadãos, os quais cultivariam um profundo senso de unidade uns para com os outros e uma constante preocupação com o bem geral. Desde a posição original, o questionamento feito é sobre que princípios básicos os indivíduos concordariam em aceitar de modo que todos estivessem submetidos a eles, sem restrições. Assim diz Gargarella:

Se Rawls desenvolve sua própria concepção em termos de um contrato hipotético, isso se deve ao valor desse recurso teórico como meio para pôr à prova a correção de algumas intuições morais: o contrato tem sentido fundamentalmente porque reflete nosso status moral igual, a ideia de que, de um ponto de vista moral, o destino de cada um tem a mesma importância – a ideia de que todos nos equivalemos⁶⁴.

Verifica-se que o autor anseia por uma neutralidade, com os artifícios de posição original e de véu da ignorância. Associada a outros elementos, esses artifícios seriam responsáveis pela generalidade e universalidade do que for definido na posição original. Contudo, verifica-se que essa neutralidade se restringe ao aspecto procedimental, e não ao campo de valores. É da capacidade moral dos indivíduos que advém o acordo social, bem como a validade dos direitos e liberdades básicas. Na dicção de Vita:

Mesmo um mercado perfeito deixaria fora da distribuição de recompensas sociais as pessoas que não tem capacidade contributiva ou tem capacidade produtiva muito baixa. Seriam elas deixadas com aquilo que obtivessem com seus próprios esforços, ou seja, nada, caso nenhum esquema de cooperação com outros fosse criado? Esse ponto presta-se para esclarecer quão peculiar é uma concepção que restringe o escopo da justiça à distribuição equitativa do excedente gerado pela cooperação. Os que não dispõem de dotações comerciáveis – os que estão em situação mais vulnerável- estão fora da proteção oferecida pela moralidade⁶⁵.

⁶³ Meritocracia no sentido de conjunto de práticas que legitimam as desigualdades sociais e econômicas argumentando que são o resultado de diferenças devidas ao talento e ao esforço.

⁶⁴ GARGARELLA, op. cit., p.18

⁶⁵ VITA, op. cit., p.90

De modo que essa sociedade ideal é supostamente formada por pessoas em relativo grau de auto-suficiência, as quais reconhecem reciprocamente a vigência e a validade das normas oriundas das instituições. Daí dizer-se que Rawls, em sua justiça como equidade, parte de uma concepção complexa de pessoa⁶⁶. Ele próprio esclarece o préstimo de construções teórico-hipotéticas utilizadas em sua proposta contratual:

A resposta é que as premissas incorporadas na descrição da posição original são premissas que de fato aceitamos. Ou, se não as aceitamos, talvez possamos convencer-nos a fazê-lo mediante o raciocínio filosófico. Pode ser demonstrado o fundamento de cada aspecto da situação contratual. Assim, o que faremos é juntar num único conceito um número de postulados para os princípios que, após as devidas reflexões, estaremos dispostos a aceitar como razoáveis. Essas restrições expressam aquilo que estamos prontos a considerar como limites em termos equitativos de cooperação social⁶⁷.

Os indivíduos nessa sociedade são moral e livremente dispostos a aceitar livremente os princípios como padrões que estão além das normas, servindo como sistema indicativo e valorativo de resultados, e que devem ordenar interesses em conflito, impondo uma hierarquia de valores para a regulação social. É assim que essa concepção de justiça representa um padrão para avaliar as principais instituições políticas, sociais e econômicas. Nas palavras de Rawls:

A ideia norteadora é que os princípios da justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto do consenso original. São princípios que pessoas livres e racionais, preocupadas em promover seus próprios interesses, aceitariam numa posição inicial de igualdade como definidores dos termos fundamentais de sua associação. Esses princípios devem regular todos os acordos subseqüentes; especificam os tipos de cooperação social que se podem assumir e as formas de governo que se podem estabelecer. A essa maneira de considerar os princípios da justiça chamarei de *justiça como equidade*⁶⁸.

A convivência nessa sociedade é pautada na cooperação mútua e na confiança do grupo nas instituições. A percepção de que os princípios de justiça e normas deles decorrentes são amplamente respeitados pelos outros, aumenta a credibilidade das instituições, sua aceitação entre os indivíduos e, por conseguinte, sua eficácia. Assim, Rawls justifica:

⁶⁶ Segundo Rawls, “pessoas razoáveis são aquelas dispostas a propor, ou a reconhecer quando outros o propõem, os princípios necessários para especificar o que pode ser considerado por todos como termos equitativos de cooperação. Pessoas razoáveis também entendem que devem honrar esses princípios, mesmo à custa de seus próprios interesses se as circunstâncias o exigirem, desde que outros também devam honrá-los.” op. cit. p.9

⁶⁷ Ibid., p. 24

⁶⁸ Ibid., p.12

[...] um conjunto de princípios serve para selecionar entre as várias ordens sociais, que determinam essa divisão das vantagens e para subscrever um acordo sobre a correta distribuição das cotas. Esses princípios são aqueles da justiça social: fornecem um método para atribuir direitos e deveres nas instituições fundamentais da sociedade e definem a distribuição apropriada dos benefícios e dos ônus da cooperação social⁶⁹.

Essa concepção inclui a noção de que cada um tem direito a seu plano de vida, com a concretização de seus objetivos pessoais. Para concretizá-lo, devem ser assegurados os bens primários, básicos para todos e variáveis conforme as expectativas de cada um. Aspecto importante é que o fator renda não é suficiente para que os indivíduos realizem seus planos de vida. A concepção complexa de pessoa em Rawls subentende a materialização da cidadania pela via das liberdades.

Sen contribui para esse entendimento ao defender uma concepção ampla de desenvolvimento, que reúne instituições justas, indivíduos autônomos e a conversão de bens e rendas em capacidades. Nesse aspecto, não fica patente qualquer incompatibilidade entre as concepções dos dois autores.

Inobstante o entendimento aqui esposado, de complementaridade entre essas teorias, Sen defende a concepção de que o foco de uma teoria igualitária deve ser não somente nos bens primários, mas nas capacidades que os indivíduos podem desenvolver a partir desses bens, com vistas a melhores desempenhos⁷⁰. No caso da pequena vendedora de fósforos, ela enfrenta dificuldades em desempenhos elementares, como superar o frio e a fome. Bem mais distantes de alcançar estão os desempenhos de construir as noções de autorrespeito, auto-estima e um bom nível de integração na sociedade.

Para Sen, em clara contraposição a Hayek, a intervenção do Estado pode enriquecer a vida humana, lembrando as considerações feitas a esse respeito por Adam Smith. A intervenção, em caráter modulado, não planificaria a sociedade, mas contribuiria para a perspectiva de desenvolvimento como liberdade por meio do custeio e da regulamentação pública.

Sen defende a fator liberdade como tendo papéis múltiplos⁷¹: É objetivo final do processo de desenvolvimento ao mesmo tempo em que é meio para a

⁶⁹ Ibid., p.5

⁷⁰ A noção de desempenhos (functionings) é essencial na teoria de Amartya Sen, vinculando-se às diferentes coisas que uma pessoa pode conseguir alcançar (ou ser) no decorrer de sua existência. Entende-se que essa noção é plenamente associável à noção de plano de vida, identificada em Rawls.

⁷¹ Sen denomina de papéis constitutivo e instrumental da liberdade. op. cit., p. 55

promoção de outras liberdades, num processo que eleva o indivíduo à condição de transformador de sua realidade. No tocante à teoria de Sen, vale ressaltar que a renda não é vista como definitiva para o gozo de liberdades. Entretanto, ela é meio fundamental para obtenção de capacidades. Ele indica que:

Acontece que o aumento das capacidades humanas também tende a andar junto com a expansão das produtividades e do poder de auferir renda. Essa conexão estabelece um importante encadeamento indireto mediante o qual um aumento de capacidades ajuda direta e indiretamente a enriquecer a vida humana, a tornar as privações mais raras e menos pungentes⁷².

A pequena vendedora de fósforos é vítima de desigualdades às quais não deu causa. Esse cenário de escassez de bens é arbitrário em sua quase integralidade, inerente às práticas liberais clássicas de mercado. Daí a exigência em Rawls de que os indivíduos em coletividade sejam reconhecidos como co-partícipes da distribuição de bens, responsáveis também pela anuência à partilha de direitos e deveres. Os cidadãos, vistos de forma particular⁷³, são concordes quanto aos princípios de justiça implementados socialmente, reconhecendo-se livres, iguais e solidariamente responsáveis pela busca do bem comum.

Entende-se que isso configura considerável preocupação com a concepção de pessoa em Rawls, e não somente com as instituições e a redistribuição de bens primários, considerada a crítica de Sen a esse aspecto. Verifica-se que a opção pelos princípios tem origem na consciência moral das pessoas, o que viabiliza o consenso e a construção de um sistema equitativo de cooperação entre cidadãos livres e iguais⁷⁴.

⁷² Ibid., p.126

⁷³ Em Uma teoria de justiça, Rawls parece não estender o espectro de ação de seus princípios de justiça ao comportamento dos indivíduos em particular. Contudo, entende-se que tal possa ser feito, em especial com as releituras e revisitações do tema feitas posteriormente pelo próprio autor.

⁷⁴ Quanto à confiança depositada na escolha racional de princípios gerais e universalmente aplicáveis, cite-se Gorovitz: “[esses caracteres] lembra [m] vivamente a metodologia kantiana e o resultante conceito do imperativo categórico. Para Kant o imperativo categórico é um princípio que se aplica à pessoa em função da sua natureza como ser livre e racional, estendendo-se, portanto, igualmente a todos. Os críticos de Kant objetaram que ele não apresenta, de maneira convincente, quais os princípios que caberiam nesta descrição, e é exatamente esta crítica que a teoria de Rawls pretende contornar. Ele explica que o conceito da posição original fornece um raciocínio que permite mostrar especificamente quais os princípios que seres racionais livres e iguais escolheriam. Para Kant, é a razão pura que indica os princípios morais. Para Rawls, os princípios da justiça derivam de um argumento que compreende como premissa um conjunto de crenças sobre a psicologia humana, a interação social e os fatos da escassez moderada e de exigências competitivas. Desta maneira, Rawls afasta-se do racionalismo puro de Kant, ao mesmo tempo em que oferece um arrazoado distintivamente kantiano nos seus traços básicos.” GOROVITZ, Samuel. John Rawls - uma teoria da justiça. In: CRESPIGNY, Anthony de e Minogue, Kenneth R. (Org.). **Filosofia Política**. 2 ed. Brasília: Ed. UnB, 1982. (Col. Pensamento Político, 8). Trad. Yvone Jean: Contemporary political philosophers; Dodd, Mead & Cia. Inc., 1975. p. 275-276.

Nesse contexto, a sociedade oriunda da teoria de Rawls seria fundada nos caracteres de racionalidade e razoabilidade das pessoas, que garantiriam a primazia do justo sobre o bem na estrutura básica. A sociedade bem ordenada fornece um ponto de vista aceitável para todos, definindo os termos equitativos da *cooperação social*.

Da noção de contrato trabalhada por Rawls, bem como de outras a ela atreladas - como princípios e concepção complexa de pessoa-, depreende-se o desenvolvimento de uma racionalidade deliberativa no modelo de sociedade proposto. O bem de um indivíduo deve ser escolhido levando em conta não somente seus interesses, mas os interesses das outras partes envolvidas, propiciando a concretização dos fins racionalmente escolhidos por cada um, em um processo regulado por uma concepção pública de justiça⁷⁵.

A sociedade ordenada é, portanto, aquela na qual os sujeitos - com as características de serem livres e iguais, dotados de senso de justiça e de concepção de bem - aceitam e sabem que os outros respeitam os mesmos princípios de justiça, e na qual as instituições satisfazem esses princípios reconhecidamente.

⁷⁵ Reforçando esse entendimento, Álvaro de Vita sustenta que o ser humano, em sua vida em sociedade, tem basicamente duas preocupações racionais: o seu próprio bem-estar e o bem-estar de outras pessoas. op. cit.

3 TRIBUTAÇÃO, ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

A sociedade brasileira enfrenta desigualdades lancinantes no campo social e tem a má distribuição de renda e bens como herança do recente passado de colonização e da democratização tardia⁷⁶. Entende-se, portanto, que as incursões feitas no capítulo anterior, no campo de algumas teorias de justiça, permitem inserir o ordenamento jurídico brasileiro nesse cenário de discussões.

Inobstante as particularidades do país, essas adversidades não são características unicamente brasileiras. As teorias de justiça, dentre as quais as mencionadas anteriormente, foram concebidas em sociedades de diferentes feições, mas que precisaram, de alguma forma, lidar com as consequências das práticas liberais oriundas da evolução do capitalismo.

No intuito de lidar com as desigualdades, o modelo proposto por Rawls tem na Constituição uma das principais instituições integrantes da estrutura básica da sociedade, estrutura que determina sobremaneira o modo pelo qual serão distribuídas as vantagens em termos de renda e bens. Noutras palavras, talvez mais afetas ao texto constitucional pátrio, a estrutura básica determina a distribuição de direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos.

Contudo, direitos e liberdades não se restringem a bens físicos e rendas, os quais são facilmente, pelo menos em termos numéricos, submetidos a divisões exatas. Direitos e liberdades são conquistas em trânsito, que não podem ser mensurados por sua simples presença ou ausência, como são medidos bens materiais quantificáveis. Os direitos fundamentais asseguram o desenvolvimento de liberdades e capacidades que devem ser aperfeiçoados através das práticas sociais, estabelecendo-se na cultura pública como signos de consolidação de cidadania e autonomia dos indivíduos.

Neste capítulo, como antecipado na introdução, o contexto constitucional advindo da Carta Magna de 1988 servirá à proposição de que a tributação é intimamente responsável por uma maior ou menor eficácia dos direitos fundamentais. Nesse tocante, será gizada a relevância dos princípios constitucionais para a conformação da tributação em nosso ordenamento. A seguir, serão

⁷⁶ HOLANDA, Sérgio Buarque. **Raízes do Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

abordados aspectos relevantes para o estabelecimento de liame relacional entre tributação, Estado Democrático de Direito e direitos fundamentais, tendo nos princípios constitucionais seu esteio maior.

3.1 Constituição Federal de 1988: estatuto fundamental na busca por justiça social

A Constituição de 1988 retrata em seu texto, e na série de direitos e garantias assegurados nominalmente, uma profunda influência do momento histórico pós-ditadura. A preocupação do legislador originário com possíveis retrocessos fica patente diante do esmero com que tratou a noção de justiça social como interdependente da de democracia. De modo que parte da doutrina critica alguma possível falta de técnica legislativa em razão de serem repetidamente retomados temas já tratados em outros títulos e parágrafos.

Contudo, prefere-se observar os aspectos positivos da dicção constitucional, em especial no tocante à detida primazia conferida aos direitos fundamentais e aos princípios constitucionais que lhes darão o tônus e a efetividade almejada. É pela plena garantia conferida a esses direitos pelo Estado que o ideal de justiça poderá se concretizar, viabilizando o alcance de uma sociedade livre, justa e solidária. Esse objetivo comum, longe de refletir uma intenção de planificação da sociedade brasileira, orienta para uma atuação média do Estado no sentido de propiciar aos cidadãos uma existência livre, autônoma, que reflita cada vez mais o princípio da dignidade da pessoa humana.

Verificada a evolução dos acontecimentos históricos, e de suas consequências às relações sociais, sedimenta-se uma concepção de Estado democrático neoliberal que precisa atuar sustentavelmente para o desenvolvimento social, arcando não só com suas próprias despesas, mas também coordenando sua atuação política e econômica com vistas ao alcance dos fins e direitos proclamados em suas cartas magnas. No que diz respeito ao Direito Tributário, pois, deve-se sempre ter em mente a noção de justiça fiscal como um de seus fundamentos, que relaciona a atividade tributária com a perseguição de fins e valores comuns ao Estado.

Rawls afirma que as sociedades concretas raramente serão bem ordenadas, pois o que é justo ou injusto está geralmente sob disputa. Contudo, apesar de os indivíduos poderem discordar entre si quanto a vários aspectos, eles

entendem que necessitam e estão dispostos a se submeter a um conjunto de princípios básicos, que tornem a vida um empreendimento mais promissor para todos.⁷⁷

Ora, os direitos fundamentais são reiteradamente apresentados no texto constitucional em razão de não estarem plenamente disponíveis ao cidadão⁷⁸. Diante dos conflitos que subjazem o processo político decisório, alguns desses direitos precisam ser consolidados nas práticas sociais, assim como há os que são instrumentais para o exercício de outros direitos e liberdades que o próprio indivíduo desenvolve à medida que se capacita e desenvolve mais funcionalidades.⁷⁹

Sendo os direitos fundamentais requisitos essenciais para o exercício efetivo das liberdades e garantias de iguais oportunidades, a tributação se destaca enquanto via formal para alguma justiça material em concreto.

Embora abarquem análises muito mais detidas, os pressupostos teóricos de Rawls apresentados no capítulo antecedente indicam a necessidade de mecanismos institucionais que permeiem as relações entre os indivíduos, e entre o Estado e os indivíduos, os quais estabeleçam direitos e deveres, jurídicos e morais. É o próprio Rawls que afirma em sua obra principal:

[...] o fornecimento e o financiamento dos bens públicos devem ficar a cargo do Estado, e alguma regra imperativa que exija o pagamento deve ser imposta. Mesmo se todos os cidadãos estivessem dispostos a pagar o que lhes cabe, supõe-se que eles só o fariam, se tivessem a certeza de que os outros também pagarão a sua quota⁸⁰.

Apesar de pensar seu modelo ideal tendo em conta sociedades democráticas, Rawls alerta que a democracia não deve ser vista como um estado político pronto e verdadeiro. A democracia é entendida como em constante aprimoramento, envolvendo indivíduos e instituições, no afã de torná-la defensável e viável como forma de coexistência estável. Esse processo de evolução, entretanto, é assegurado em suas feições básicas e racionais pela observância dos princípios de justiça.

⁷⁷ RAWLS, op. cit., p. 4.

⁷⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

⁷⁹ SEN, op. cit., p. 57.

⁸⁰ RAWLS, op. cit., p. 295.

O termo “democrático”, acrescido ao Estado de Direito a partir da promulgação da atual Carta Magna, indica a necessidade de requisitos de legitimidade do poder preenchidos com o consenso social, ou seja, pela participação dos cidadãos. Canotilho, ao se referir à ordem jurídica portuguesa, tece comentários que se prestam singelamente à realidade pátria:

A democracia é um processo dinâmico inerente a uma sociedade aberta e ativa, oferecendo aos cidadãos a possibilidade de desenvolvimento integral e de liberdade de participação crítica no processo político em condições de igualdade econômica, política e social [...].⁸¹

Contudo, esse desenvolvimento livre não pode se justificar caso configure afronta aos princípios e valores proclamados constitucionalmente. É o que indica a necessária prioridade do justo em relação ao bem, central na teoria de Rawls:

Um sistema social justo define o escopo no âmbito do qual os indivíduos devem desenvolver seus objetivos, e oferece uma estrutura de direitos e oportunidades e meios de satisfação pelos quais e dentro dos quais esses fins podem ser equitativamente perseguidos. A prioridade da justiça se explica, em parte, pela aceitação da ideia de que os interesses que exigem a violação da justiça não têm nenhum valor.⁸²

Num contexto em que o Estado tem como uma de suas funções precípuas regular, em alguma medida, o processo de redistribuição de bens e oportunidades, é necessária a concatenação de um ordenamento jurídico que assegure as práticas arrecadatórias e distributivas: que funde na legalidade a atuação invasiva do Estado, que exija do cidadão apto economicamente sua contribuição e que proporcione à sociedade a aceitação de práticas de tributação, pelo reconhecimento de sua sustentabilidade.

Sem desconsiderar as críticas e os riscos de um panprincipiologismo no âmbito da interpretação do direito, cuida-se aqui de reconhecer a pertinência dos princípios constitucionais para a conformação da sociedade, em especial no aspecto institucional e de sua legislação, rumo a objetivos comuns de desenvolvimento e justiça social⁸³. Na dicção de Sarmento:

⁸¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 287.

⁸² RAWLS, op. cit., p. 34.

⁸³ STRECK, Lenio. Neoconstitucionalismo, positivismo e pós-positivismo. In: **Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli**. FERRAJOLI, Luigi, STRECK, Lenio, TRINDADE, André Karan (Org.) Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 69.

Para o neoconstitucionalismo, não é racional apenas aquilo que possa ser comprovado de forma experimental (...) como postulavam algumas correntes do positivismo. Também pode ser racional a argumentação empregada na resolução das questões práticas que o Direito tem de equacionar. A ideia de racionalidade jurídica aproxima-se da ideia do razoável, e deixa de se identificar à lógica formal das ciências exatas. (...) Ao reconhecer a força normativa de princípios revestidos de elevada carga axiológica, como dignidade da pessoa humana, igualdade, Estado Democrático de Direito e solidariedade social, o neoconstitucionalismo abre as portas do Direito para o debate moral⁸⁴.

As discussões empreendidas neste capítulo acerca da atuação de princípios no ordenamento pátrio vigente remetem às características da sociedade ideal preconcebida por Rawls. Os princípios de justiça, longe de atuarem somente nos primeiros acertos procedidos na posição original, permanecem pujantes nas normas e instituições da estrutura básica social, norteando reconhecidamente suas práticas e ensejando uma constante revisitação dos indivíduos a esses postulados originais⁸⁵.

3.2 Noções propedêuticas acerca de tributação

3.2.1 Evolução da atividade financeira do Estado

Longo foi o périplo por que passou a noção de Estado para que se configurasse contemporaneamente como Estado Democrático de Direito. Assim ocorreu com a tributação, até que se justificasse pela via da concretização de direitos fundamentais. Exemplifica essa evolução o fato de o tributo já haver, por muito tempo, incidido sobre bens específicos, como ouro e propriedades, para posteriormente incidir sobre fatos econômicos gerais, como renda, consumo, patrimônio etc.⁸⁶. A tributação deixava de atingir apenas alguns indivíduos detentores de bens para abranger a sociedade numa perspectiva de universalidade.

⁸⁴ SARMENTO, Daniel. **Neoconstitucionalismo no Brasil**: riscos e possibilidades. Leituras complementares de Direito Constitucional. Bahia: Jus Podivm 2009, p. 267.

⁸⁵ Retome-se a descrição de Rawls quanto ao paulatino levantar do véu da ignorância no decorrer do desenvolvimento e aperfeiçoamento das práticas constitucionais. Rawls, op. cit. p. 146 e ss.

⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p.436

Kildare Gonçalves Carvalho⁸⁷ indica que o Estado Moderno⁸⁸ pode ser desdobrado em várias formas, dentre as quais: Estado Estamental, Estado Absoluto, Estado Constitucional e Estado Social de Direito. Esses desdobramentos serão brevemente tratados para possibilitar posteriores referências à titularidade de direitos dos indivíduos no atual Estado brasileiro.

No Estado Estamental, forma de transição entre os estados Feudal e Absoluto, os direitos não eram vistos sob um prisma individual, tampouco numa perspectiva de coletividade em cooperação. Esse perfil de Estado era caracterizado por destinar direitos aos sujeitos conforme a classe ou estamento de que fizessem parte. A concepção de direitos ainda era extremamente atrelada à noção de privilégios de uma classe em detrimento da outra. O sujeito individualizado não era titular de direitos, mas somente enquanto membro de determinada classe. Daí o caráter de não universalidade desses direitos.

A necessidade de unidade e coesão do Estado Nacional caracterizou o cenário propício para o surgimento do Estado Absolutista. Esse formato de Estado se funda na figura de um monarca forte e soberano que não encontra limites constitucionais para sua atuação. O Despotismo Esclarecido, do século XVIII, pode ser considerado a culminação desse Absolutismo, na medida em que representa a irrestrita intervenção do Estado no campo das liberdades sob o pretexto do interesse público.

O surgimento das constituições escritas como instrumentos de racionalização do poder e de renovação de objetivos sociais é verificado com o advento do liberalismo econômico⁸⁹. A partir de fins do século XVIII, surge o chamado Estado Constitucional, ou Estado de Direito. Na seara política, são reconhecidos os direitos fundamentais individuais, bem como consolidada a separação de poderes.

Há quem entenda haver diferenciações rigorosamente técnicas dignas de nota entre esses dois modelos de estado. Roque Antonio Carrazza assevera que,

⁸⁷ CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional. Teoria do estado e da constituição. Direito constitucional positivo**. 17. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

⁸⁸ Considere-se que há posicionamentos diversos quanto ao momento de transição do Estado moderno para o Estado contemporâneo, sendo apontado como marco cronológico final ora a Revolução Francesa (1789), ora a Primeira guerra mundial (1914-1918).

⁸⁹ Ressalte-se que o vocábulo liberalismo é eminentemente polissêmico, podendo referir-se a diversas correntes de pensamento que, de alguma maneira, tem como traço marcante a primazia da liberdade, seja na perspectiva de mercado, seja na perspectiva do indivíduo. Neste trabalho, as alusões ao liberalismo em Hayek e Rawls demonstram essa polissemia.

enquanto no Estado de Direito os atos do executivo e do judiciário estariam submetidos à legalidade, livres das influências nefastas do soberano, o legislativo restaria livre para atuar, já que esse princípio obviamente não se aplicaria à legislação⁹⁰. Já no Estado Constitucional, a Constituição disciplinaria a atuação de todos os poderes, que estariam submetidos a seu fundamento de validade, espalhado por toda a ordem jurídica.

No campo econômico, esse Estado Liberal se caracterizaria por uma atuação negativa, lembrando a figura do jardineiro aludida por Hayek⁹¹, sendo apenas árbitro de um jogo que prioriza a liberdade acima de qualquer outro valor. Na perspectiva da tributação, a atuação do Estado Liberal no patrimônio particular se justificava pela mera necessidade de obter meios para a manutenção de suas atividades típicas.

Contudo, como consequência das mudanças nos aspectos sociais, políticos e econômicos, registradas a partir do pós-primeira guerra, essa concepção de Estado Liberal entra em curva descendente. O Estado ausente se revelou insuficiente para dar vazão à grande demanda por concretização de direitos. Passa a se desenvolver o Estado Social de Direito⁹², caracterizado por uma atuação estatal mais ostensiva em diversos setores sociais. A mão do Estado se torna mais visível, passando a ser utilizada como instrumento de correção das distorções geradas pelas práticas liberais.

Ora, nesse denso contexto, o Estado aperfeiçoou seus mecanismos de arrecadação de receitas derivadas⁹³, para atingir diversos fins, conforme as exigências do momento histórico. Somente com o aperfeiçoamento da tributação, num contexto de alguma intervenção do Estado no domínio econômico e social, e

⁹⁰ Essa concepção endossaria o entendimento de que, no estado de direito, o absolutismo do Príncipe seria substituído pelo do Legislativo. CARRAZZA, op. cit., p.436

⁹¹ Ver item 2.1 (Justiça social: possibilidade ou fogo fátuo?).

⁹² O Estado Social de Direito não deixa de ser uma face do Estado Constitucional, ou Estado de Direito. Nesse tocante, é válida menção ao comentário de Simone Goyard Fabre, que assevera quanto ao caráter problemático do Estado de Direito: "De um ponto de vista realista ou objetivista, ninguém poderia contestar que o Estado de direito, defensor das liberdades contra a opressão ou a suspeição aparenta-se com o liberalismo. Mas também não há dúvida que, por sua inspiração democrática e socializante, ele se aparenta com teses progressivistas. Seu conceito é, portanto, ambivalente e, em última análise, contraditório, o que explica que as políticas de esquerda assim como as políticas de direita o invoquem igualmente; o que explica também que o liberalismo denuncie nele a regulamentação jurídica e, em consequência, o excesso do Estado, enquanto os socialismos lhe censuram uma mistificação ligada a seu formalismo: ele declara proteger as liberdades e os direitos, mas não o faz.". FABRE, Simone Goyard. **Os princípios filosóficos do Direito Político Moderno**. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 339-340.

⁹³ Essas receitas se caracterizam, em oposição às originárias, pela incursão do Estado no patrimônio no particular pelo uso de seu poder de império.

que considera a tributação como dotada de um conteúdo essencial protetivo, a capacidade econômica do contribuinte passa a ser fator para graduação das exações.

Verifica-se que o tributo não se sustenta mais na qualidade de neutro. Mesmo que com finalidades eminentemente fiscais, ele influencia outros aspectos da vida em sociedade, que não o econômico. Como será tratado mais adiante, o tributo em geral passa a conter em seu bojo a possibilidade de desempenhar papel positivo na consolidação da cidadania e no desenvolvimento no cenário do Estado Democrático de Direito. Para que tal horizonte possa ser vislumbrado em concretude, o Estado deve pautar sua atuação nas limitações constitucionais referentes à matéria tributária.

3.2.2 Noções conceituais de tributo

Inobstante a figura do tributo já ser conhecida há muitos séculos, pode-se dizer que o Direito Tributário ganhou contornos legais mais nítidos a partir da Lei Tributária Alemã de 1919⁹⁴. Essa sistematização permitiu a formação de uma disciplina abrangente e ao mesmo tempo específica, com a proposição de princípios e conceitos particulares que lhe conferiram uma certa autonomia com relação a outros ramos do Direito.

Em solo pátrio, foi com a Emenda Constitucional 18/65 que o direito brasileiro viu delinear-se de forma embrionária o Sistema Tributário Nacional, que logo em 1966 originou o Código Tributário Nacional.

No atual ordenamento jurídico brasileiro, a obrigação tributária é de natureza *ex lege*. O Código Tributário Nacional define, em seu art. 3º, que tributo “[...] é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir⁹⁵, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁹⁶. Nas palavras de Luciano Amaro:

⁹⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p.20.

⁹⁵ Quanto à expressão “em moeda ou em cujo valor se possa exprimir, entende-se que ela se refere à possibilidade de fixação dos tributos por meio de indexadores, e não há possibilidade de pagamento *in natura*.

⁹⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

[...] ao afirmar que certas obrigações (entre as quais a tributária) são *ex lege*, não se quer dizer que somente elas sejam obrigações jurídicas ou obrigações legais. A fonte das obrigações (civis, comerciais, trabalhistas etc.) é a lei, pois, obviamente, não se cuida, no campo do direito, de obrigações simplesmente morais ou religiosas. Todas as obrigações jurídicas são, nesse sentido, legais.⁹⁷

Tendo a lei por fonte direta e imediata, o tributo constitui receita derivada, arrecadada pelo Estado no uso de seu poder de império. Pode-se ainda complementar tal conceito com o constante do Código Tributário Modelo para a América Latina, lembrado por Leandro Paulsen: “[...] tributos são prestações em dinheiro, que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige com o objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins”.⁹⁸

Ponto que merece destaque é o caráter compulsório do tributo, característica comum às sanções, as quais, contudo, são a penalidade por um ato ilícito. Ricardo Lobo Torres preleciona que as sanções, embora sejam prestações compulsórias, “[...] têm a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra prática de atos ilícitos, sendo destituídas de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado.” O tributo, doutra forma, “[...] é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado.”⁹⁹

No tocante à atividade administrativa de cobrança do tributo, a lei prevê que esta seja completamente vinculada¹⁰⁰, ou seja, que não dê qualquer margem de discricionariedade ao administrador para deixar de cobrar as exações. Mesmo diante de situações reais de incompatibilidade entre o status econômico do contribuinte e a exigência do tributo, agir de maneira diversa do disposto na lei resultaria em subjetivismo e flagrante ilegalidade.

⁹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 246-247.

⁹⁸ Id. **Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 607.

⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Renovar, 2003. p. 291.

¹⁰⁰ A menção do vocábulo *vinculada* enseja referência outros dois cenários relevantes na perspectiva do tributo: nas classificações quanto à hipótese de incidência e quanto à arrecadação dos recursos. No primeiro caso, diz-se que os tributos são vinculados ou não vinculados, conforme o fato gerador seja ou não uma atividade estatal, como no caso das taxas (CF, art. 145, II) e dos impostos, respectivamente (CTN, art. 16). Quanto à arrecadação dos recursos, os tributos podem ser vinculados, quando a arrecadação for utilizada em despesas previamente estabelecidas, ou não vinculados, dos quais os impostos são o exemplo por excelência.

Como já referido, entretanto, o tratamento dado à tributação no ordenamento jurídico pátrio não se restringe ao Código Tributário Nacional, tampouco a outras leis infraconstitucionais. O caráter de mera obrigação *ex lege* induz uma interpretação rasa, meramente pautada na inescapável previsão da lei e nas consequências sancionatórias advindas de seu não cumprimento.

Assim, o entendimento aqui esposado é de que o Direito Tributário atual reconhece uma nova relação jurídica estabelecida entre ente tributante e contribuinte, na perspectiva de o Estado ter o poder-dever de proporcionar ao cidadão condições de ampliar seu leque de capacidades e desempenhos, em atendimento aos fins colimados pelo Estado Democrático.

3.3 Estado Democrático de Direito e Direitos Fundamentais

Nas palavras de Jorge Miranda, “[...] todo Estado carece de uma Constituição como enquadramento de sua existência”¹⁰¹. Desta forma, a Constituição Federal brasileira apresenta um rol de valores, objetivos, fundamentos e perspectivas que, em muitos aspectos são contrastantes. No afã de reunir a síncrese das necessidades individuais e coletivas, públicas e privadas, estabelecidas historicamente, o texto constitucional confere força normativa aos princípios jurídicos e realça sua importância no processo de aplicação do Direito.

Nessa senda, o constitucionalismo¹⁰² expresso no texto de 1988 representa a consagração de valores e compromissos entre setores sociais, com o fito de orientar a solução de conflitos na busca de objetivos publicamente reconhecidos. Daí se depreende o caráter de universalidade das imposições constitucionais tributárias. As previsões constitucionais serão aplicadas a todos: as exações serão exigidas dos indivíduos de forma genérica; e ao Estado serão aplicadas as limitações necessárias para que não se torne despótico no exercício da arrecadação.

¹⁰¹ MIRANDA Jorge. **Teoria do estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 323.

¹⁰² Constitucionalismo é expressão ampla, passível de vários sentidos, mas que está associada de maneira geral à limitação do governo por uma Constituição. O vocábulo constituição, da mesma forma, pode expressar uma extensa gama de sentidos, mas possui um conteúdo mínimo que o relaciona ao conjunto de normas que organiza o poder político estatal e prescreve os limites de sua ação em relação aos indivíduos. NINO, Carlos Santiago. **La Constitución de la Democracia Deliberativa**. Barcelona: Gedisa, 1997. p. 13-14.

Na esteira do que preconizava Rawls, a Constituição reúne em seus princípios e diretrizes uma concepção de sociedade publicamente aceita, reiterada por práticas institucionais e sociais justas. Restam insuficientes, portanto, concepções de Constituição reducionistas, que a entendam como mera reunião de elementos constitutivos da realidade política, como de distribuição do poder e repartição de competências; do mesmo modo que é falho entendê-la tão somente como norma hierarquicamente superior às outras normas no ordenamento jurídico. Isoladas, essas concepções não abarcam o conteúdo axiológico de uma Constituição no contexto de um Estado voltado à materialização de direitos fundamentais.

Uma conceituação estratégica para esse entendimento é a oferecida por José Afonso da Silva, ao afirmar que:

No plano do direito positivo, [direitos fundamentais são] aquelas prerrogativas e instituições que o ordenamento jurídico concretiza em garantia de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualificativo *fundamentais* acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive¹⁰³.

Considerando que o Estado Democrático e seu corpo de instituições compõem, junto ao cidadão, a relação de cooperação social que deverá resultar no alcance dos objetivos constitucionais, verifique-se a lição de Gilmar Mendes e Paulo Branco:

No plano das relações concretas entre o Poder e o indivíduo, considera-se democrático aquele Estado de Direito que se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não somente dos direitos civis e políticos, mas também e sobretudo direitos econômicos, sociais e culturais, sem os quais de nada valeria a solene proclamação daqueles direitos.¹⁰⁴

Nesse espeque, a Constituição, em seu art. 1º, apresenta os fundamentos da República Federativa do Brasil, conjugando soberania, cidadania e dignidade da pessoa humana aos valores sociais do trabalho, da livre iniciativa e ao pluralismo político. Em seu art. 3º, apresenta como objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a

¹⁰³ SILVA, José Afonso da. **Curso de constitucional positivo**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p.163-164.

¹⁰⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 149.

erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais, reprimindo quaisquer formas de discriminação.¹⁰⁵

Em seu título II, no corpo do monumental art. 5º, são arrolados os direitos e garantias fundamentais, incluindo a vida, a liberdade, a igualdade, a segurança, a propriedade, não logrando, contudo, elencá-los em sua totalidade, tendo em vista os diversos direitos fundamentais dispersos pelo texto constitucional.¹⁰⁶

Do mesmo modo, apesar de separados topograficamente, a atenção dedicada aos direitos sociais, à ordem social e à econômica demonstram a intenção do legislador em destinar-lhes a importância que lhes é característica. Assim, em nosso atual texto constitucional, os direitos sociais são tratados no capítulo II do Título II:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.¹⁰⁷

As ordens social e econômica adquiriram status peculiar a partir da promulgação da Constituição de 1988. No tocante à primeira, encontra-se explícita no Título VIII, quando o texto constitucional aduz que: “Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”.¹⁰⁸

No título VII, que trata da Ordem Econômica e Financeira, o Texto Magno preconiza que: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social [...]”.¹⁰⁹

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos acima transcritos, e de seu status de norma constitucional, toda a ordenação jurídica do país, assim como todos os atos concretos do Poder Público que tangenciem a ordem econômica e social, deverão emanar o compromisso com a realização da justiça social. Esse objetivo, enquanto publicamente reconhecido, é fator decisivo para conferir

¹⁰⁵ Id. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ Ibid.

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ Ibid.

legitimidade ao texto constitucional e às práticas institucionais dele decorrentes.

Pelo exposto, a Constituição de 1988 representou uma peculiar amálgama entre Estado de Direito e Estado Social, comprometendo-se no decorrer de seu texto em velar pelos direitos dos cidadãos, englobando no rol de direitos garantidos, direitos fundamentais das várias gerações estudadas pela doutrina. É nesta senda que as disposições constitucionais concernentes à justiça social não poderão ser entendidas como meras sugestões, desconexas do agir estatal.

Todas essas disposições impõem ao Estado deveres, ora de fazer, ora de não fazer¹¹⁰. Segue a lição de Tércio Sampaio Ferraz Junior, ao descrever, na seara constitucional, a mutação do Estado brasileiro da condição de Estado de Direito, passando pelo Estado Social, para um Estado Democrático de Direito¹¹¹:

Pressupondo-se que uma Constituição apresente no seu corpo normativo um sistema de valores, o modelo de Estado que ela institui se torna uma realização de valores e exige essa realização. Na verdade, ela não estabelece um Estado, mas propõe a realização de um Estado¹¹².

A tributação, então, firma-se no atual Estado Democrático de Direito brasileiro como mecanismo de cunho constitucional que, conforme os objetivos e fundamentos da República, compõe a rede de esforços institucionais para a realização desses direitos. Esse perfil marca de forma decisiva uma mudança qualitativa com relação a modelos anteriores, não se tratando mais do simples financiamento do Estado, mas de como serão adequadamente efetivados os direitos fundamentais.

3.3.1 Interpretação integrativa do Direito Tributário

Corroborando com a necessidade de uma tributação socialmente justa, economicamente eficiente e politicamente coerente, as previsões normativas em

¹¹⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 55.

¹¹¹ A despeito de o texto constitucional só se referir a um estado *democrático* de direito, há amplo consenso na doutrina quanto à guarida dada pela Constituição ao princípio fundamental do Estado Social. FERRAZ Junior, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão e dominação**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015. Dentre outros autores, cite-se, Bonavides. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.336, SILVA, op. cit., p.62; SARLET, op. cit., p.62.

¹¹² Id. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra. (Org.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005 p. 213.

sede de Direito Tributário não podem ter outra característica primordial que não a de serem constitucionais. Na lição de Canotilho, “[...] interpretar a Constituição é uma tarefa que se impõe metodicamente a todos os aplicadores das normas constitucionais (legislador, administração e tribunais)”¹¹³.

Tanto a criação quanto a interpretação das previsões legais tributárias exigem esforço hermenêutico de compatibilização dessas normas a preceitos gerais fundamentais, que as tornam, a um só tempo, tributárias e constitucionais. Daí advém uma leitura que perpassa os princípios, regras e valores preconizados pela Carta Magna, dando espaço definitivo a uma visão constitucionalizada do Direito Tributário. Nesse sentido, Baleeiro assevera que:

Não há necessidade de recordar-se o truísmo de que o Direito é um só, mas, pondo de parte as classificações científicas de seus ramos e sub-ramos ou as vantagens metodológicas e didáticas de tais divisões, importa ressaltar a circunstância de que a Constituição Federal no Brasil é a primeira e uma das mais opulentas fontes do Direito Tributário substantivo¹¹⁴.

Ao longo de sua evolução enquanto mecanismo de arrecadação, a tributação refletiu as concepções de Estado, de sociedade e, portanto, de Constituição em voga. A Carta Magna brasileira atual é fruto de profundas mudanças históricas e sociais, resultando em um texto que reflete o processo de transformação por que passava o Estado brasileiro, que abandonava seus contornos totalitários para se tornar um Estado Democrático. Num contexto mais amplo, o perfil da atual Constituição Pátria reflete essa mudança de paradigma.

Simone Goyard Fabre assevera que um dos principais trunfos do Estado de Direito foi o de haver instituído a necessária mediação do direito positivo à realização dos direitos fundamentais¹¹⁵. A ideia de Estado de Direito corresponde, dessa forma, às exigências de uma normatividade formal de alcance amplo, sem sacrificar a ordem pública, tampouco a liberdade das pessoas.

Essa constitucionalização dos direitos traz consequências relevantes em diversos âmbitos, com ênfase ao fato de que as normas que os abrigam são impostas a todos os poderes constituídos, incluído o poder de reforma. Ingo Sarlet

¹¹³ CANOTILHO, op. cit., p.1223.

¹¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. 8. ed. rev. e comp. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 70.

¹¹⁵ FABRE, op. cit., p.339

esclarece que uma das principais inovações do Texto de 88 foi o teor do art. 5º, § 1º, segundo o qual as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais possuem aplicabilidade imediata, excluindo em princípio, uma das principais características da Carta Magna, qual seja, seu cunho programático¹¹⁶. A despeito de não haver consenso quanto ao alcance desse dispositivo, ele permite asseverar que é vontade da Constituição consagrar status jurídico elevado aos direitos fundamentais.

Outro aspecto a considerar, no tocante às inovações propostas por constituições liberais democráticas como a vigente no ordenamento brasileiro, é a perspectiva de reunirem princípios de eficácia positiva, tendentes à concretização de direitos. Quanto aos desafios inerentes à noção de Estado Democrático de Direito, Misabel Derzi, em comentários à obra de Aliomar Baleeiro, assevera que:

A expressão Estado Democrático de direito é, assim, amplíssima. Não pode ser mera concepção formal como quer Pontes de Miranda, com texto constitucional. A forma é apenas um dos elementos que compõem a ideia de Estado Democrático. Compreendidos os seus fundamentos (art. 2º) e os seus objetivos (art. 3º), ao lado da forma, estão outros dados dela necessariamente integrantes, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça e a igualdade, enfim, as metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Enfim, Estado Democrático é antes noção de sistema político (...), o qual abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotadas pela Constituição¹¹⁷.

Já foi visto que Rawls assinala a radical pertinência dos princípios de justiça para a concretização de uma sociedade justa, cujas instituições reverberem essa qualidade por meio de leis, práticas etc. Os princípios morais de justiça em Rawls não são extralegais, não estão fora do ordenamento jurídico. Encontram-se institucionalizados na Constituição, expressando os valores caros à comunidade¹¹⁸.

Os princípios constitucionais são, do mesmo modo, vetores para a atuação dos agentes sociais na esfera pública e privada, servindo de critérios para a atividade legiferante e interpretativa. Nem o legislador nem os operadores do direito podem se afastar do teor do documento fundamental, devendo coerência aos preceitos construídos na cultura prática social.

¹¹⁶ SARLET, op. cit., p.66

¹¹⁷ BALEEIRO, op. cit., p.11

¹¹⁸ RAWLS, op. cit., p. 232

Ao se tratar de interpretação da legislação tributária, como do processo interpretativo em geral, a atuação do operador do direito deve ser no sentido de racionalizar o processo. Nesse sentido, o papel dos princípios, enquanto liberadores da aplicação do direito permite trazer à baila o postulado do legislador racional¹¹⁹, que seria uma figura hermenêutica dogmática, por força de cujos mandamentos o jurista se obriga a interpretar o direito como se este e o legislador que o produziu fossem racionais.

Desse modo, vale a pena submeter-se nesse processo, sendo o intérprete motivado a extrair as regras de interpretação do próprio ordenamento. O jurista antropomorfiza a figura do legislador ideal, o qual, coberto pelo véu da ignorância, confere ao ordenamento os mesmos predicados de que ele é detentor: coerência, justiça, finalidade etc. Os princípios são, assim, núcleos de condensações que irradiam sua ação pelos sistemas de normas, nos quais confluem valores e bens constitucionais¹²⁰.

A despeito da extensa tipologia de princípios construída pela doutrina nessa matéria, José Afonso da Silva indica uma classificação básica dos princípios constitucionais positivos, os quais estariam divididos em princípios político-constitucionais e princípios jurídico-constitucionais¹²¹.

A primeira categoria, dos princípios político-constitucionais, consiste em princípios fundamentais que revelam as opções políticas estruturais do Estado¹²². Dado seu caráter fundador, esses princípios influenciarão severamente as normas particulares atinentes a ramos específicos do Direito, demonstrando, de pronto, a imediata regulação de aspectos da vida social. Na Constituição pátria, são exemplos desses princípios os expressos no teor dos artigos 1º a 4º do título I. Apesar de sua natureza variada, eles definem e caracterizam a coletividade política, o Estado, revelando as principais escolhas político-constitucionais.

Nesse contexto, merecem destaque os princípios relativos à organização da sociedade (livre organização, da convivência justa e da solidariedade), os relativos ao regime político (cidadania, dignidade da pessoa humana, pluralismo) e os relativos à prestação positiva do Estado (como os princípios do desenvolvimento nacional e da justiça social).

¹¹⁹ Id. **Considerações sobre a dogmática jurídica**. México: UNAM, 1974. p. 85/114.

¹²⁰ Id. **Fundamentos da Constituição**. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993. p.49

¹²¹ SILVA, op. cit., p.92

¹²² CANOTILHO, op. cit., p.50

Por sua vez, os princípios jurídico-constitucionais, integrantes da categoria seguinte, são princípios gerais informadores da ordem jurídica nacional, derivados do teor dos princípios fundamentais mencionados acima. A exemplo, a supremacia da Constituição, enquanto princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, dá origem a princípios jurídico-constitucionais como os da legalidade e da isonomia, essenciais na análise da tributação.

José Afonso alerta para a função ordenadora dos princípios fundamentais, bem como para sua ação imediata, enquanto diretamente aplicáveis ou diretamente capazes de conformar as relações político-constitucionais¹²³. Desse modo, a eficácia imediata dos princípios permite que funcionem como critério de interpretação e de integração no sistema.

A despeito de os princípios jurídicos constantes da segunda categoria, parecerem ter mais tangibilidade prática, influenciando nas leis mais diretamente, os princípios fundamentais são os que de fato constituem seu âmago. É a ampla aceitação do conteúdo desses princípios gerais que legitima outros princípios e normas deles derivados.

Quanto a esse caráter de efetiva normatividade dos princípios constitucionais, entende-se que a Constituição brasileira não pode especificar todos os direitos, nem mencionar todas as liberdades que pretende assegurar. De modo que um direito pode ser constitucional (e até fundamental) mesmo não estando escrito no estatuto básico. Condição suficiente para se considerar uma pretensão como direito fundamental é a característica de que ela contribua sensivelmente à concretização da dignidade da pessoa humana¹²⁴.

Nesse espeque, impende ressaltar a imbricada relação entre eles, os princípios, e as tarefas do Estado Democrático de Direito. Atenção especial há que ser dedicada ao princípio da justiça social, referido no art. 170, caput, e no art. 193, indicando que a Constituição de 1988 se compromete vivamente com o alcance de uma ampla democracia de direitos.

3.3.2 Perspectivas constitucionais na tributação

Ao tratar das normas constitucionais em geral, Gilmar Mendes as divide

¹²³ SILVA, op. cit., p.96

¹²⁴ SARLET, op. cit., p. 109; MENDES; BRANCO, op. cit., p. 140.

basicamente em dois âmbitos dentro do Texto Magno: a parte orgânica e a parte dogmática da Constituição¹²⁵. Enquanto a primeira parte se ocupa da definição da organização do Estado, na parte dogmática o constituinte proclama direitos fundamentais, instituindo garantias e expressando valores indispensáveis para o andamento do plano de sociedade.

Diante do cenário descortinado pelo neoconstitucionalismo, entende-se que uma nova forma de pensar a Constituição e de analisar sua repercussão nas diversas esferas da vida social também tenha angariado guarida no direito brasileiro. Merece destaque, a esse respeito, a dupla perspectiva dos direitos fundamentais, a subjetiva e a objetiva, e seu caráter multifuncional. Segundo defende Sarlet, isso se dá em razão de que os direitos fundamentais podem ser considerados, em primeira análise, como direitos subjetivos individuais, além de ostentarem o matiz de elementos objetivos fundamentais da comunidade¹²⁶. Essa dupla perspectiva reflete a relevância da temática, tanto do ponto de vista individual quanto da coletividade.

Nesse sentido, ao elaborar um catálogo de diretrizes que assegurem um *iter* racional e controlável ao processo de interpretação e aplicação da Constituição e de suas normas, as contribuições de Marinoni, Sarlet e Mitidiero são dignas de nota¹²⁷. A favor de uma tributação que se sustente no respeito a essa dupla natureza dos direitos fundamentais e aos preceitos constitucionais, verifique-se, a seguir, um rol de princípios de interpretação constitucional observáveis na análise das relações jurídico-tributárias:

- a. Princípio da unidade constitucional: a interpretação deve considerar a Constituição como um todo unitário consonante. Desse modo, e diante da superioridade hierárquica da Constituição, as disposições de cunho tributário serão analisadas e aplicadas em compatibilidade com os objetivos fundamentais;
- b. Princípio do efeito integrador: orienta o aplicador a dar preferência a interpretação que favoreça a integração política e social, na medida em que toda Constituição deve servir ao aprimoramento da coesão social.

¹²⁵ MENDES; BRANCO, op. cit., p.65. Essa classificação parece se coadunar com a proposta por José Afonso da Silva, ao classificar os princípios político-constitucionais e jurídico-constitucionais. SILVA, op. cit., p.93

¹²⁶ SARLET, op. cit., p. 141.

¹²⁷ MARINONI, Luiz Guilherme; SARLET, Ingo Wolfgang; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Rt, 2012. p. 207.

As relações entre cidadãos (na perspectiva dos deveres fundamentais) e entre contribuinte e ente tributante (no exercício indisponível de seu poder de tributar) não podem ser olvidadas;

- c. Princípio da concordância ou harmonização: diante de bens jurídicos em conflito, a interpretação adequada deve coordená-los, a fim de que não haja mitigação de qualquer deles. Noutras palavras, eles devem ser ponderados para que haja o menor sacrifício do contribuinte com a melhor arrecadação, respeitadas as limitações constitucionais;
- d. Princípio da supremacia da Constituição: toda interpretação tributária deve repousar na clara superioridade hierárquica das normas constitucionais frente ao ordenamento. Assim, a tributação e as imposições infraconstitucionais não podem trilhar veredas diversas dos preceitos constitucionais, não podendo, a exemplo, fulminar direitos fundamentais;
- e. Princípio da máxima eficácia e efetividade da Constituição: longe de poder dela se afastar, a interpretação do ordenamento tributário deve seguir rumo à concretização dos preceitos constitucionais. A tributação deve ser instrumento de aprimoramento e otimização da eficácia e da efetividade das normas contidas no texto constitucional;
- f. Princípio da força normativa da Constituição: diante de situações-problema, a interpretação deve sempre ser tendente a priorizar a eficácia das disposições constitucionais. Assim, a regulamentação da atividade tributante do Estado deve se desenvolver consoante os valores constitucionais;
- g. Princípio da interpretação legal conforme a Constituição: a interpretação deve considerar que, dentre as opções disponíveis, a escolha normativa seja sempre a mais compatível com o texto constitucional. Dessa forma, tendo em conta que a concretização de direitos fundamentais é objetivo constitucional, os princípios orientadores das práticas tributárias não podem obstar o alcance desses direitos.

Dessa forma, a interpretação das normas tributárias será amplamente influenciada e beneficiada, tendo em conta que, não podendo se manter alienada

aos objetivos constitucionais, será sustentada em formulações adequadas ao espírito da Constituição.

Vale destacar, nesse tocante, a contribuição de Daniel Sarmento ao sintetizar as principais mudanças em expansão no contexto pátrio, acarretadas pelo neoconstitucionalismo¹²⁸. Dentre elas, e aqui serão citadas apenas algumas, o autor aponta para o reconhecimento da *força normativa dos princípios constitucionais*¹²⁹. Característica que também merece destaque é o *estatalismo garantista*, que consiste no fato de que a segurança jurídica deve ser assegurada pela atuação do Estado¹³⁰ e de suas instituições na resolução dos conflitos sociais.

Nesse contexto, o autor aponta também para uma considerável ampliação do conteúdo da *Grundnorm*. Na medida em que o neoconstitucionalismo supera a visão formalista kelseniana, de que a validade do ordenamento depende de uma norma maior completamente neutra, passa a vigorar a concepção de que a Constituição inclui em seus preceitos um conteúdo moral. De modo que, além de uma força formal de validade, a Constituição passa a ser entendida como dotada de uma densidade material normativa, que transporta o direito para uma dimensão de fundamentação, a qual adjetiva aquela validade por meio de uma justificação ética mínima.

Essa perspectiva torna possível o estabelecimento de relações entre a dinâmica do Direito Tributário e algumas premissas defendidas por Rawls em sua teoria de justiça como equidade. Diante das robustas incursões de reconhecidos constitucionalistas na temática dos princípios, e a despeito de diferentes tipologias e classificações feitas às normas de cunho principiológico, entende-se que resta reconhecido seu papel visceral (dos princípios) para a organicidade do ordenamento jurídico, como já apontando por Rawls.

O acirramento da tensão liberdade x igualdade pode também ser verificado no constitucionalismo característico do Estado Democrático de Direito. A Constituição de 88 supõe um constitucionalismo que trabalha essas exigências

¹²⁸ Id. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). **Direitos fundamentais e estado constitucional: estudos em homenagem a J.J. Gomes Canotilho**. São Paulo: RT, 2008. p. 9-10

¹²⁹ Nesse debate, cabe enfatizar o principialismo característico do neoconstitucionalismo, característica que indica a necessidade de que o argumento dos princípios seja aliado aos argumentos da correção e da injustiça. CARVALHO, op. cit., p.222. Nesse sentido, aceita-se a tese de conexão entre direito e moral.

¹³⁰ O Estado é reconhecido como instância comum que garante a realização de direitos fundamentais para a consecução da justiça social.

concretas. O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada indivíduo desenvolver plenamente sua existência. Teorias de política fiscal incompatíveis com essa concepção de sociedade restam inapropriadas.

A normatividade do texto constitucional¹³¹ tem sido retomada na medida em que caracteriza uma Carta Magna em conexão com a realidade do Estado Democrático de Direito, que considere os fins, princípios e concepção de justiça, assim como a pretensão de transformação e desenvolvimento da sociedade. Assim, entende-se que as mencionadas propriedades do neoconstitucionalismo ensejam uma perspectiva constitucional mais atrelada ao valor dos indivíduos enquanto sujeitos de direitos fundamentais, visão esta condizente com um Direito Tributário Constitucional mais engajado e sustentável, nas perspectivas do contribuinte e do fisco.

3.3.3 Cooperação social: tributo como dever fundamental

Dentre os mais ferrenhos críticos de Rawls, Nozick¹³² propôs um modelo de Estado Mínimo, que flagrantemente contrasta com o Estado Médio amplamente difundido hoje. Em sua proposta, o Estado retrocederia a seu papel primitivo de simplesmente manter a ordem. A imposição de tributos ou outros mecanismos coercitivos somente seria justificada se fosse necessária para capacitá-lo a desempenhar esse papel mínimo.

Assim, não seria tolerada qualquer prática tributária tendente a redistribuir riqueza. Nessa concepção, isso configuraria confisco de rendimentos pelo Estado, já que se resumiria a fazer alguns trabalharem para sustentar outros: uma verdadeira imposição de “trabalhos forçados”¹³³.

¹³¹ Ressalte-se a relevância de Konrad Hesse que, na obra *A força normativa da Constituição*, teoriza a Constituição como ordem jurídica fundamental e aberta da comunidade, com os atributos de constituir, estabilizar, racionalizar e limitar o poder, assegurando a liberdade individual. HESSE, Konrad. **Escritos de Derecho Constitucional**. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992, p. 3-31

¹³² Robert Nozick, na obra *Anarquia, Estado e utopia*, também critica o utilitarismo e seus cálculos de bem estar. Ele concorda com o posicionamento de Rawls de que o utilitarismo não leva a sério a distinção entre as pessoas. Contudo, assevera que, tampouco a teoria de Rawls lograria se opor eficazmente aos ranços utilitaristas, uma vez que a justiça como equidade não defenderia os direitos individuais, em especial o da liberdade, a contento. op. cit.

¹³³ Ibid., p. 157-160.

Contudo, a concepção de Constituição enquanto conjunto de diretrizes norteadoras do alcance de objetivos sociais comuns enseja a compreensão da tributação para além da esfera de intromissões do Estado. Em razão de uma necessária interpretação¹³⁴ sistemática da tributação, em consonância com os fins colimados pelo Estado Democrático de Direito, o poder de tributar ganhou tratamento de matéria constitucional, contribuindo para um fortalecimento da noção de cooperação social, segundo se depreende da própria leitura do Texto Maior.

Este não apenas regula tal poder em dispositivos espalhados por todo o seu corpo (art. 5º, XXXV e 195, por exemplo), como também lhe dedica capítulo designado Tributação e Orçamento, onde estão expostos os comandos estruturantes do Sistema Tributário Nacional e os princípios fundamentais a ele pertinentes.

Para além de uma obrigação jurídica compulsória, ou de simples custeio das despesas do Estado, o tributo passa a financiar direitos fundamentais, estabelecendo liame com a cooperação social. É da necessária cooperação da sociedade que advém uma concepção mais cidadã e consciente de contribuinte, envolvido em dar ao Estado o aporte necessário para a redistribuição de bens e para a realização de suas outras funções inerentes. Nesse sentido:

[...] em uma economia capitalista, os impostos não são apenas um modo de pagamento para o governo e serviço público: eles são também o mais importante instrumento pelo qual o sistema político põe em prática a concepção de justiça econômica e distributiva.¹³⁵

A influência de Rawls no Direito e na Filosofia Política não reside a possibilidade de uma total aplicabilidade de sua teoria de justiça como equidade. Por tratar de construir uma concepção sobre o liberalismo que não se limita unicamente aos interesses do indivíduo, mas a um liberalismo que contemple as instituições e as práticas sociais, também no tocante à economia e aos arranjos institucionais, é que se torna viável estabelecer pontos de conexão entre suas contribuições teóricas e o

¹³⁴ Ressalte-se que uma atitude interpretativa que reconheça o papel da ponderação não resulta necessariamente em uma decisão correta. Para uma rica discussão sobre as falhas da tese da única interpretação correta em matéria constitucional, consultar o artigo de Carvalho, Márcia Haydée Porto de. Os problemas da tese da única interpretação correta em matéria constitucional. Revista de Direito Constitucional e Internacional. Vol. 91. Ano 23, p. 179 a 204. São Paulo: E. RT, abr-jun. 2015

¹³⁵ NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **The myth of ownership: taxes and justice**. Oxford University Press, 2004. p. 05 – Tradução livre.

perfil da tributação do ordenamento jurídico brasileiro.

A República Federativa do Brasil se configura um Estado Tributário, no qual deve-se reconhecer como ator fundamental nesse processo de reunião de esforços pela redistribuição de bens, além do Estado, enquanto ente tributante, o indivíduo. Sob esse prisma, a tributação é uma ferramenta estatal não somente de arrecadação, mas de ajuste de práticas intersubjetivas.

Os encargos exigidos dos cidadãos deixam de ser esporádicos, tornando-se estáveis. A prática consciente da tributação retoma aqui um dos requisitos apontados por Rawls para a viabilidade de uma concepção pública de justiça, qual seja, uma concepção complexa de pessoa. Enquanto indivíduos dotados de uma noção de bem, de razoabilidade e de racionalidade, o contribuinte assente com os avanços do Estado em seu patrimônio, refletindo sobre as implicações das práticas tributárias para o desenvolvimento da coletividade.

Ao possibilitar o aperfeiçoamento de práticas de cooperação e de ponderação de direitos individuais, chega-se a uma noção de tributação como dever fundamental, ideia que vem sendo amplamente difundida na doutrina. Casalta Nabais faz notável síntese reflexiva a esse respeito, correlacionando direitos e deveres fundamentais:

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder do estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da auto responsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte¹³⁶.

A despeito de não haver unanimidade na doutrina quanto à correspondência direta e absoluta de cada direito em espécie a um dever fundamental, Nabais pondera, no sentido de outros autores, quanto ao inevitável custo dos direitos, e à existência de deveres implícitos:

Voltando-nos agora para os custos dos direitos, podemos dizer que, como acabamos de ver, qualquer comunidade organizada, mormente uma comunidade organizada na forma que mais êxito teve até ao momento, na forma de estado moderno, está necessariamente ancorada em deveres fundamentais, que são justamente os custos *lato sensu* ou suportes da

¹³⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p.679

existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Comunidade cuja organização visa justamente realizar uma cidadania de liberdade, isto é, um determinado nível de direitos fundamentais, sejam os clássicos direitos de liberdade, sejam os mais modernos direitos sociais, não se pode deixar de ter custos compatíveis com essa liberdade.¹³⁷

São esses mesmos deveres que darão aos direitos a possibilidade de efetivação no corpo social. É o que sustenta Ricardo Lobo Torres, ao tratar da relação entre tais deveres, direitos e o poder de tributar: “O poder fiscal se constitui no espaço aberto pelas imunidades e privilégios. Impõe o dever fundamental de pagar tributos, que aparece ao lado de poucos outros deveres criados pelo Estado de Direito [...]”¹³⁸

A concretização dos direitos fundamentais pressupõe a presença de deveres fundamentais. Sejam eles os clássicos deveres liberais que protegem a liberdade, passando pelos deveres de participação política, pelos deveres econômicos, sociais e culturais até que se chegue aos deveres ecológicos. A compreensão desses deveres, muitas vezes quedados em plano inferior ao dos direitos, é imprescindível para a consolidação da cidadania numa sociedade democrática e plural.

Assim, representantes da doutrina pátria assentem na íntima vinculação dos deveres fundamentais com a dimensão objetiva dos direitos fundamentais, de vez que esses direitos não se restringem à tutela e promoção da pessoa em sua individualidade, representando antes valores da comunidade no seu conjunto, pelos quais o Estado deve zelar. Neste sentido, Sarlet frisa que direitos não poderão existir pautados na desconsideração dos respectivos deveres. A seguir, sua preleção *in litteris*:

Não é à toa que a máxima de que direitos não podem existir sem deveres segue atual e mais do que nunca exige ser levada a sério, ainda mais quando na atual CF houve menção expressa, juntamente com os direitos, a deveres fundamentais, como dá conta a redação do art. 5º, caput, ao se referir aos direitos e deveres individuais e coletivos, isto sem levar em conta outras referências diretas a deveres ao longo do texto constitucional. [...] Já os deveres fundamentais de pagar impostos, de colaborar na administração eleitoral, de prestar serviço militar, entre outros, são deveres usualmente reportados à categoria dos deveres autônomos.¹³⁹

¹³⁷ Id. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, v. 5, n. 20, 2007, p. 11.

¹³⁸ Id. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v.3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 19.

¹³⁹ Id. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 240-242.

O Estado se tornou personagem importante para a viabilização dos principais objetivos constitucionais, dentre os quais o de permitir, ou não-obstar, o gradativo aperfeiçoamento da autonomia do indivíduo. Nessa perspectiva, o dever fundamental de pagar tributos é também instrumento de robustecimento da dignidade da pessoa humana, na medida em que requer de cada um a assunção dos ônus da vida em sociedade, exigindo do Estado a contrapartida pertinente, numa dialética somente exequível num contexto de democracia aperfeiçoada.

Ao empreender análise comparativa entre a teoria de justiça como equidade, formulada por Rawls, e as finalidades da tributação no Estado Social contemporâneo, a noção de justa distribuição de bens pode ser apontada como o objetivo comum. Para Rawls, a função do Poder Público é realizar a justiça distributiva, emprestando valor social prioritário às necessidades dos menos favorecidos. Assim, a tributação, como instrumento para a justiça social, deve ser regida por princípios de justiça que assegurem o alcance da almejada igualdade¹⁴⁰. Práticas tributárias injustas não poderão resultar em igualdade final.

Pode-se compreender a tributação como um processo racional e complexo, envolvendo Estado e indivíduos que equilibram certos direitos para que uma finalidade maior, redistributiva, seja alcançada. O delicado encargo consiste em estabelecer limites à ação estatal, definindo as regras para que não haja benefícios individuais arbitrários nas relações tributárias. A seguir, serão tratados aspectos vistos como fundamentais para uma discussão sobre tributação constitucional, consideradas a figura do contribuinte enquanto sujeito de direitos e a exigência de limites ao poder de tributar do Estado.

¹⁴⁰ RAWLS, op. cit.

4 LIBERDADE E IGUALDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO: entre limites ao Estado e perspectivas ao cidadão

Liberdade e igualdade têm caráter instrumental em nosso contexto constitucional. São a um só tempo fins colimados pela sociedade e meios para seu alcance (Sen, Rawls). Intervenções do Estado, previsões normativas, relações entre sujeitos e entre sujeitos e instituições, enfim, práticas que fomentem uma promoção cada vez mais habitual de liberdade e igualdade são imprescindíveis para o desenvolvimento de uma sociedade cidadã.

Aliás, foi o que já se buscou expor pelos capítulos antecedentes, pelos quais é possível compreender que, dentre outras perspectivas, as visões liberais igualitárias passam a compor parte do substrato que forma o constitucionalismo atual. Esse movimento traz consigo não apenas a intenção de impor limites ao poder, mas também o anseio por uma ampliação de sua legitimidade mediante a defesa de um regime político democrático. Daí que seja denominado contemporaneamente de constitucionalismo democrático.

Neste capítulo, como produto do que foi delineado nos precedentes, defende-se que o direito do cidadão a uma vida digna endereça limitações à liberdade de atuação do Estado na esfera tributária. No exercício do poder de império, o ente tributante precisa observar ditames constitucionais que tornem sua intervenção na esfera particular menos abusiva e mais sustentável. Caso contrário, as limitações às liberdades serão aflitivamente infligidas ao cidadão contribuinte que, diante dos tolhimentos institucionalizados a seus direitos fundamentais, restará mais e mais alienado quanto às suas possibilidades de desenvolvimento autônomo¹⁴¹.

A igualdade, enquanto postulado constitucional, contribui para a compreensão dessa perspectiva. Também revestida em muitas dimensões, como objetivo social ela não pode ser alcançada sem perpassar práticas instrumentais também igualitárias. Frise-se que a igualdade que se preconiza aqui, na vereda de Rawls e Sen, não se revela pela via de uma necessária igualdade material de resultados. Contudo, não se pode restringir à igualdade meramente formal.

¹⁴¹ Amartya Sen observa que os indivíduos conformam suas expectativas às suas condições de vida. De modo que, diante das dificuldades e parcas oportunidades, a cidadania é enfraquecida e os horizontes de possibilidades, estreitados. O indivíduo tolhido em suas liberdades e capacidades passa a se contentar com muito menos do que poderia esperar galgar caso estivesse exposto a condições que lhe oportunizassem crescimento. SEN, op. cit.

Inobstante não dever restringir-se ao aspecto meramente formal, entende-se que ela se concretiza de maneira muito mais plena num contexto de menores desigualdades na esfera de oportunidades vivenciadas pelo cidadão. Assim, práticas igualitárias ensejarão mais liberdades e capacidades no processo de amadurecimento e robustecimento da cidadania.

Nesse contexto, liberdades e igualdades são termos que se entrelaçam na necessária equação por justiça social¹⁴². E não se trata do conceito de equação como intuitivamente conhecido nas ciências exatas, na qual, identificados o resultado e o valor de uma das incógnitas, resta claro o valor do termo desconhecido. A equação que desafia o Estado Democrático de Direito brasileiro representa a necessária ponderação de valores (no caso em estudo, liberdade e igualdade) para alcançar um produto que expresse sempre menos injustiça social, por meio de um processo que avive a consciência e o comprometimento do cidadão com seu crescimento e de toda a sociedade.

No primeiro item deste capítulo, serão trabalhadas noções essenciais acerca de igualdade na seara tributária. É certo que as limitações no campo tributário são muitas, relevantes, todas relacionadas entre si e dignas de atenção por parte da Academia. Diante da impossibilidade de tratar do estado da arte das limitações constitucionais como um todo, serão tratadas algumas limitações específicas impingidas ao Estado com fulcro no direito fundamental à igualdade. No afã de evitar o perecimento deste trabalho, entende-se que essas limitações congreguem em si a essencial dicotomia igualdade x liberdade na perspectiva adotada nesta pesquisa.

Propõe-se que a capacidade contributiva e seus consectários positivos (para o cidadão) e negativos (para o Estado) podem/devem ensejar a consolidação de outros direitos individuais fundamentais, a partir do teor do parágrafo 1º do artigo 5º, que prevê que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, e especialmente pelo teor aberto do parágrafo 2º, que revela que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados.

¹⁴² Na CF 88, a expressão Justiça social traz em seu bojo referências a múltiplas verbalizações, substantivações e adjetivações textualizadas ao longo da Carta, como em *construir uma sociedade livre, justa e solidária* (art. 3º, I), ou em *Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se [...] a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade*. Remete-se à vacuidade da expressão em Hayek. Op. cit., p.104.

4.1 Limites constitucionais ao poder de tributar do Estado

É extensa e qualificada a doutrina que se dedica às limitações¹⁴³ ao poder do Estado. A Constituição é decerto a maior fonte material do Direito Tributário e, portanto, a origem primeira desses limites (arts. 150 a 152, CF). As limitações descritas como garantias dos contribuintes, concretização de outros direitos e garantias individuais e como instrumentos de preservação da forma federativa do Estado são, inclusive, amparadas pelo manto de garantias de eternidade pela condição de cláusulas pétreas, resguardadas dos riscos de perecerem diante de adversidades políticas futuras.

A despeito de a posição original e o véu da ignorância serem alvo de ácidas críticas, entende-se tais instrumentos como verossímeis ao se tratar dos limites necessários ao Estado nas práticas de sociedades democráticas reais. Ao tratar dos limites ao poder de reforma, Gilmar Mendes e Paulo Branco comparam o Estado a Ulisses, personagem principal da Odisseia, de Homero¹⁴⁴. Nesse enredo, para que pudesse atravessar incólume o mar das sedutoras sereias, Ulisses reconhece a necessidade de limitar seus instintos, que facilmente o levariam a ceder ao canto das lendárias criaturas. Ele impõe a si mesmo limitações concretas, amarrando-se ao mastro do navio, de modo a chegar a seu destino a salvo.

Garantias como a da legalidade absoluta, da irretroatividade, da anterioridade são expressas pelo teor de princípios que, oriundos de outros mais amplos, como liberdade e igualdade, são eleitos e elevados a um status de permanente vigência no ordenamento brasileiro. São peças formadoras da segurança jurídica necessária ao andamento salutar das relações entre fisco e contribuinte e da própria sociedade democrática.

Cabe lembrar, a propósito, que o objeto principal da Justiça Social, no pensamento de Rawls, consiste na estrutura de base da sociedade e na atuação finalística das instituições sociais¹⁴⁵. O Estado e suas instituições são responsáveis por assegurar a eficácia das prerrogativas constantes na Lei Maior. Nesse diapasão, as diretrizes a serem seguidas, no exercício da atividade tributante, arrecadadora e

¹⁴³ Para enfoque esclarecedor a esse tocante, foi consultado o artigo, de autoria de Ramos. RAMOS, Paulo Roberto Barbosa. A filosofia do controle concentrado de constitucionalidade das leis na ordem jurídica brasileira pós-88. **Revista de Informação Legislativa Brasília**. 36 n. 143 jul./set. 1999.

¹⁴⁴ MENDES; BRANCO, op. cit.

¹⁴⁵ RAWLS, op. cit., p. 8.

realocadora, mantêm relação de continência com as previsões e objetivos constitucionais.

Não sendo o poder de tributar absoluto, a Constituição Federal é responsável por definir os cânones pelos quais o Estado exercerá esse poder. As chamadas limitações do poder de tributar integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem e exigirem tributos.¹⁴⁶

Baleeiro, por sua vez, ao empreender análise acerca da Lei Fundamental, afirma que o Sistema Tributário Nacional se “[...] movimenta sob a complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais.”¹⁴⁷

A quintessência dessas limitações ao poder de tributar é equilibrar o vínculo entre contribuinte e fisco, revelando a segurança jurídica que deve subjazer essa relação. Tais limites, previstos constitucionalmente, são basicamente oriundos das imunidades tributárias e dos princípios. Contudo, a Constituição pátria contém, em todo o seu texto, normas inibidoras do poder de tributar do Estado, não estando esta matéria circunscrita à seção “Das limitações ao poder de tributar”. Daí dizer-se que os tais limites devem ser analisados de forma sistêmica, consoante o espírito da Constituição.

4.2 Dimensões da igualdade no contexto constitucional pátrio

Dentre os muitos dispositivos constitucionais, o que afirma que todos são iguais perante a lei é, decerto, um dos mais fecundos. Localizado logo no início do Texto Magno, após os objetivos e fundamentos do Estado Democrático Brasileiro, o caput do art. 5º estabelece que o alcance desse valor não se resume a nivelar os cidadãos diante da norma, válida para todos; o dispositivo indica que a própria lei não pode ser editada ou aplicada em desconformidade à isonomia.

Igualdade formal é geralmente ligada à noção de igualdade jurídica, correspondendo à primeira parte do art. 5º (todos são iguais perante a lei). Tem por escopo a esfera normativa, a qual deve primar pelo tratamento uniforme e

¹⁴⁶ AMARO, op. cit., p. 107.

¹⁴⁷ BALEEIRO, op. cit., p. 2.

universalizante dos indivíduos. Importante ressaltar que essa concepção de isonomia deve pairar sobre o ordenamento jurídico não apenas quando da aplicação da norma, mas especialmente quando de sua edição. Daí poder-se afirmar que os destinatários do princípio da igualdade são tanto o legislador quanto o aplicador do direito. Nesse sentido, a igualdade é vista como vetor axiológico de nosso ordenamento, permeando também as normas de teor tributário.

A igualdade material, por seu turno, incide no âmbito da eficácia social. Intenta assegurar a todos os indivíduos tratamento uniforme perante os bens da vida, visando o estabelecimento de iguais condições de fato para que os cidadãos possam usufruir de seus direitos fundamentais, resultando em igualdade efetiva para todos. Nessa acepção, o princípio da igualdade é instrumento jurídico de promoção de justiça social.

Por contraditório que pareça, o preenchimento desse fosso abissal entre os aspectos formal e material da igualdade requer, muitas vezes, o emprego de tratamento desigual aos indivíduos. Não se poderá designar como justo um sistema que dispense idêntico tratamento a todos, posto que, fazê-lo indistintamente, desconsiderando as particularidades dos indivíduos, contribuiria para a perpetuação das diferenças, distanciando esse sistema da almejada igualdade. Nessa medida, vem à baila o desafio de um tratamento isonômico e ao mesmo tempo diferenciador.

De modo que são destinatários desse preceito tanto o cidadão, dotado de valor individual intrínseco e igual aos outros; o aplicador da lei, que não deve diferenciar indivíduos sem a guarida da legislação; e o legislador derivado, que não pode perder de vista o *animus* do legislador originário, que é de manter o princípio da igualdade atuante em quaisquer das etapas do processo constitucional e em quaisquer das espécies normativas que integrem o ordenamento jurídico.

Aliás, a complexidade maior reside na instrumentalidade dos princípios. Como já mencionado desde as linhas introdutórias deste trabalho, Amartya Sen toma por base essa característica ao tratar de liberdade na perspectiva de capacidades. A liberdade é essencial – e aqui ele não se atém à mera liberdade nos mercados – para que os indivíduos construam sua própria condição de autônomos. Por meio de liberdades basais, os indivíduos desenvolvem liberdades mais complexas e se capacitam para os objetivos que pretendem alcançar.

Ora, pode-se dizer que o princípio da igualdade geral é veículo para que outras “igualdades” sejam qualificadas na vida em sociedade. Não basta que o

Estado proclame e reconheça direitos. Eles precisam ser assegurados com atenção à igualdade. Contudo, numa sociedade capitalista e liberal não é possível exigir, por exemplo, uma igual medida de propriedade a todos os indivíduos, posto serem as desigualdades inerentes ao sistema. Nesse tocante, apesar das críticas de Sen a Rawls, verifica-se entre eles alguma uniformidade de pensamento. Ambos reconhecem a coexistência de realidades heterogêneas, propondo meios (ou modelos) para tornar a sociedade mais justa.

Isso porque muitas das particularidades que levam a um acúmulo de bens e riquezas por parte dos indivíduos são devidas a fatores aos quais eles são alheios. Dons naturais, boa saúde, fortuna familiar, ou o próprio destino menos embaraçado. Em vista desse improvável corolário - o de iguais resultados - verifica-se como mais verossímil o objetivo constitucional de buscar uma sociedade menos desigual.

Cabe frisar que uma sociedade justa, na concepção de Rawls, não é um empreendimento pelo qual todos poderão alcançar como resultado ótimo parcelas iguais de bens de que não dispunham ao nascer. Uma sociedade justa é um empreendimento bem ordenado cuja estrutura básica trabalha para fomentar alguma igualdade de oportunidades.

Enquanto princípio, a igualdade tem normatividade e eficácia afloradas¹⁴⁸. Contudo, a igualdade é também um objetivo do Estado Democrático de Direito, a ser buscado e aperfeiçoado incessantemente por suas instituições. No mesmo caput do art. 5º, a igualdade se transmuda em direito do cidadão, ganhando no mesmo texto caráter de princípio, objetivo e direito. Daí é possível atribuir à igualdade a mesma versatilidade que Sen atribui à liberdade: a de vetor para outras capacidades.

O desafio é inafastável. Para que uma menor desigualdade se estabeleça no seio das relações sociais, que mecanismos deve utilizar o Estado diante da constatação de que os indivíduos não se encontram em situação de igualdade?

Na seara tributária, o princípio constitucional da igualdade traz implicações severas, na medida em que vai exigir a sua decomposição diante de outras exigências abarcadas no texto constitucional, além das exigências de proporcionalidade e razoabilidade. Questões já discutidas em tópicos anteriores,

¹⁴⁸ A esse respeito, cabe citar que Canotilho fala mesmo da *morte* das normas programáticas, enquanto simples programas, exortações morais, juridicamente desprovidas de qualquer vinculatividade. Assevera que é a positividade dessas normas-fim e normas-tarefa que vinculam o legislador de forma permanente, assim como todos os órgãos concretizadores, por serem diretivas materiais permanentes. Id. Direito Constitucional. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1986. p. 132.

como o caráter da universalidade do tributo, por exemplo; a noção de tributo como dever fundamental; a noção de cooperação mútua, enquanto inerente à concepção complexa de pessoa; e o risco de o Estado se exceder em suas práticas arrecadatórias, exigem detida consideração.

4.2.1 Princípio da diferença e Igualdade multifuncional na CF 88: correlações para uma diferenciação justa

A Constituição Federal, ao longo de seu corpo, assegura a todos um extenso rol de direitos fundamentais. A titularidade desses direitos é, portanto, universal. Entende-se que algumas dissidências na doutrina acerca do conteúdo do termo titularidade tenham sido dissipadas, tendo em vista a superação da diferenciação entre capacidade de gozo (titularidade) e capacidade de exercício.

Na senda de Rawls, uma sociedade em que há tal diferenciação em matéria de direitos fundamentais, não abarcaria a noção básica de que todos os indivíduos se equivalem. Todos os indivíduos são titulares de direitos em razão de sua condição de pessoa. Ocorre que essa universalidade de direitos não pode esbarrar nas necessárias diferenciações oriundas do próprio princípio da igualdade. É por um estado de oportunidades menos desigual que algumas desigualdades são autorizadas.

Ocorre que a titularidade de direitos envolve também uma outra perspectiva, a de que os indivíduos sejam também titulares de deveres¹⁴⁹. Verifica-se que as circunstâncias de desigualdades estabelecidas em diversos âmbitos, especialmente no econômico, resultam em diferentes condições fáticas de contribuir para certos deveres, como o de pagar tributos. Daí decorre a exigência de determinação de fatores de discriminação adequados, que possam conferir ao princípio da igualdade a ductibilidade necessária para a aferição dessas possibilidades concretas.

Corroborando com o posicionamento de Rawls quanto à primordialidade dos princípios, Ataliba afirma:

¹⁴⁹ Ver item 3.2.3, cooperação social: tributo como dever fundamental.

Princípios são as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo. Expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição [...].¹⁵⁰

O desrespeito a esses vetores consistirá em flagrante transgressão ao próprio sistema constitucional. Não fosse assim, os ditames constitucionais estariam totalmente desprovidos de eficácia jurídica, fadados à condição de simples conselhos, apartados da categoria de norma jurídica. Conforme a irrepreensível lição de Celso Antônio Bandeira de Mello:

A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, [...] porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais.¹⁵¹

Assim, também em âmbito tributário, a Constituição apresenta princípios específicos que tem por objetivo assegurar que o vetor axiológico da equidade seja respeitado nas relações entre fisco e contribuinte.

Diante de seu caráter multifuncional, no atual ordenamento jurídico a igualdade pode tomar forma de regra, princípio, postulado, e portanto, também de direito. Tem feições de regra quando prevê a proibição de tratamento discriminatório; de princípio, ao instituir um estado igualitário como fim a ser promovido; e de postulado, ao estruturar a aplicação do Direito em função de elementos (critérios de diferenciação e finalidade da distinção)¹⁵².

Rawls assente quanto a existência de desigualdades sócio-econômicas. Concorda também com a concessão de benefícios ou privilégios, em reconhecimento a essas desigualdades inerentes ao modelo econômico, o que deixou expresso no princípio da diferença¹⁵³, que trata diretamente sobre como a sociedade deverá lidar com pessoas em diferentes situações econômicas. Essas diferenciações teriam fundamento na necessidade de que os menos favorecidos pudessem dar um passo adiante rumo a um estado de menor desigualdade.

¹⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 34.

¹⁵¹ Id. **Elementos de direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 230.

¹⁵² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.152.

¹⁵³ RAWLS, op. cit.

Na seara tributária, o tratamento diferenciado aferido pelo legislador ao contribuinte, especialmente na expressão do princípio da capacidade econômica, é demonstração de que o princípio da diferença repercute no ordenamento pátrio. Mesmo que não expresso na literalidade do texto constitucional, essa noção enseja uma atuação mais ordenada do Estado, no sentido de conformá-la a outros princípios e direitos nominalmente referenciados.¹⁵⁴

Mesmo latente no ordenamento, a noção contida nesse princípio, o da diferença, reverbera em determinados comportamentos do Estado, como o de identificação de um estado ou movimento de riqueza no fato tributável, vinculando os tributos, de forma mais vocacionada os impostos, a uma proporção com a riqueza efetiva dos cidadãos. Consoante esse entendimento são as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello:

A Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.¹⁵⁵

Nesse cenário, Celso Antônio adverte para a necessidade de identificar, por critérios legítimos, os iguais e os desiguais, fazendo-o sem agredir os objetivos intrínsecos ao princípio da isonomia. Ele indica que as discriminações são admissíveis quando se verifique uma relação lógica entre o fator de discriminação e a diferenciação procedida. Assim, o princípio da igualdade responde pela noção de proibição do arbítrio, constituindo-se em critério negativo e limitador da competência do legislador, com base no qual são censurados casos de flagrante desigualdade.¹⁵⁶

Na visão de Bandeira de Mello, quatro requisitos precisam ser preenchidos para que a discriminação legal não incorra em violação da isonomia:

1) que a discriminação não atinja de modo atual e definitivo um só destinatário determinado; 2) que o fator de desigualação não envolva elementos externos aos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas; 3) que haja nexos lógico entre o fator de desigualação e a discriminação legal estabelecida em razão dele; 4) que o nexos lógico seja estabelecido consoante os interesses constitucionais, visando ao bem público.¹⁵⁷

¹⁵⁴ A esse respeito, dentre as diversas classificações no tocante aos princípios, cabe menção à subdivisão deles em sistêmicos e extrasistêmicos, com enfoque para os extrasistêmicos, que defluem não da ordem jurídica posta, mas do ideal de justiça ou de construções teóricas como a de Rawls, ampliando as ligações entre moral e direito.

¹⁵⁵ Id. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 10.

¹⁵⁶ Ibid.

¹⁵⁷ Ibid., p. 41.

Pelo exposto, quando as normas jurídicas dispensarem tratamento diferenciado aos indivíduos com fulcro em justificada relação lógica, essa discriminação será legítima, por se mostrar razoavelmente pertinente aos interesses acolhidos pelo texto constitucional.

Nesse contexto, o princípio da igualdade é um preceito maior, aplicável a qualquer ramo do direito, já que decorrente de direito individual fundamental. Pode-se afirmar que, no Direito Tributário, materializa-se pela isonomia tributária e pela capacidade contributiva, pelos quais empreende conferir equidade às relações tributárias.

4.2.2 Capacidade contributiva: signo prático de igualdade do Direito Tributário

O princípio da isonomia tributária, ou igualdade tributária, está expresso no art. 150, II, CF/88, indicando ser vedada a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Contudo, a leitura do referido artigo 5º, portador do princípio da isonomia genérica, poderia render dúvidas quanto à real necessidade de observância do art. 150, II. Se todos são iguais perante a lei, o que motivou o legislador constituinte a reproduzir a mesma orientação na seção Das Limitações ao Poder de Tributar? A afirmação de que todos são iguais perante a lei, é aqui reiterada em dimensão negativa, vedando ao Estado o arbítrio de diferenciar indivíduos injustificadamente.

Ávila, em seus apontamentos, delimita bem a dimensão normativa do princípio da igualdade em matéria tributária como limite ao poder de tributar:

Quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se, na feição de princípio e de regra, como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação e, na função de postulado, como limitação de segundo grau, já que orienta o aplicador na relação que deve investigar relativamente aos sujeitos, ao critério e à finalidade da diferenciação; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva de ação e também negativa, na medida em que exige uma atuação do Poder Público para igualar as pessoas (igualdade de chances, ações afirmativas), bem como proíbe a utilização de critérios irrazoáveis de diferenciação ou o tratamento desigual para situações iguais; quanto à forma, revela-se como uma limitação expressa, material e formal, na medida em que, sobre ser expressamente prevista na Constituição Federal (art. 5º e art. 150, II), estabelece tanto o conteúdo quanto a forma da tributação.¹⁵⁸

¹⁵⁸ Id. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 349.

Nesse leque jurídico, pode-se afirmar que o meio mais concreto de a isonomia tributária alcançar, ou pelo menos tangenciar, o ideal de equidade nas exações seja pelo princípio da capacidade contributiva¹⁵⁹.

4.2.3 Capacidade contributiva na CF 88

O princípio da capacidade contributiva se encontra expresso em muitas das constituições atualmente em vigor. Mesmo nos textos em que se encontra tácito, é facilmente depreendido como importante elemento formador dos limites às imposições fiscais. No ordenamento jurídico pátrio, contudo, para que estivesse presente no texto constitucional atual, elevado à categoria de direito do contribuinte e de limite ao poder de tributar do fisco, longo foi seu périplo¹⁶⁰.

Ausente em constituições anteriores, ou pelo menos apresentado em formato diverso, foi na Constituição de 1946 que tal princípio tomou contornos semelhantes aos que apresenta hodiernamente. No então art. 202, sua dicção era a seguinte: “[...] os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”¹⁶¹.

O artigo acima referido foi revogado pela Emenda Constitucional 18, de 1965, permanecendo o princípio da capacidade contributiva expurgado do Texto Magno nos anos subsequentes, até a Emenda nº 1, de 1969. Outrossim, a doutrina assentia em seu caráter de regra implícita, hábil a impor limites ao fisco mesmo nos períodos de silêncio constitucional.

Somente com a Constituição Cidadã, o princípio foi reinserido no direito positivo pátrio, tendo o atual art. 145, § 1º a seguinte redação:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...].¹⁶²

¹⁵⁹ Ressalte-se que Becker entende que as atuais democracias repousam sob a constitucionalização de equívocos. BECKER, Alfredo. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo, Lejus, 2002. p.447. Assim, a origem histórica e a fértil proliferação de teorias seriam demonstrações de que a capacidade contributiva teria cunho meramente jusnaturalista. Ferraz Junior, por sua vez, adverte que a atual constitucionalização de direitos fundamentais vem enfraquecendo a dicotomia entre direito positivo e direito natural, em razão da trivialização deste último. FERRAZ JUNIOR, op. cit., p.160-161

¹⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 21

¹⁶¹ Id. Constituição (1946). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

¹⁶² BRASIL, op. cit.

No tocante à autonomia do postulado da capacidade contributiva, a doutrina pátria apresenta posicionamentos diversos, sem, contudo, deixar de reconhecer sua relevância para o direito constitucional tributário. Hugo de Brito Machado¹⁶³ entende que o princípio da capacidade econômica contributiva não deva ser interpretado como mera forma de manifestação do princípio geral da isonomia. Carrazza¹⁶⁴ advoga que o princípio da capacidade contributiva é simples aspecto em que se desdobra o princípio da igualdade e não regra autônoma. Ávila¹⁶⁵ afasta a discussão, apontando que capacidade contributiva e igualdade tem mesmo conteúdo normativo e âmbito de aplicação, sendo este mais amplo para a igualdade.

Conquanto haja divergências doutrinárias acerca da natureza jurídica da capacidade contributiva, se corolário do princípio da igualdade, se princípio autônomo, evidente é sua relação com o art. 5º, caput, CF, consistente em formulação genérica do princípio da igualdade. Aliás, tal relação também se estabelece entre a igualdade genérica e a formulação específica do princípio da igualdade na seara tributária, constante no art. 150, II, CF. A seguir, os artigos acima mencionados, *in litteris*:

Igualdade genérica

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...].¹⁶⁶

Isonomia tributária

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...].¹⁶⁷

¹⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1993. p. 28.

¹⁶⁴ CARRAZZA, op. cit., p. 60.

¹⁶⁵ ÁVILA, op. cit., p. 356.

¹⁶⁶ BRASIL, op. cit.

¹⁶⁷ Ibid.

Capacidade contributiva

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]¹⁶⁸

A observância da igualdade como metanorma que estrutura um sistema é uma obrigação meramente formal, tendo em vista que ela nada quer dizer em si mesma, a não ser que seu conteúdo valorativo advenha do contexto constitucional¹⁶⁹. Igualdade tributária não consiste apenas em igualdade proporcional, mas também igualdade medida na capacidade contributiva. É elucidativa e uniformizadora a defesa de Regina Helena Costa, ao indicar que:

[...] afirmar-se constituir o princípio da capacidade contributiva um subprincípio, derivado do primado da igualdade, não significa apequenar sua importância, mas apenas identificar sua inegável conexão com a ideia de isonomia, sem a qual se esvaziariam seus significado e sentido¹⁷⁰.

Ao empreender-se análise das discussões em torno da redação do texto constitucional, verifica-se que a doutrina promove intensas discussões acerca da expressão “sempre que possível”, no contexto de aplicação prática do princípio. A consideração do aspecto subjetivo para eleição de fundamento da imposição tributária revela visão do sujeito passivo¹⁷¹ das obrigações tributárias como indivíduo dotado de direitos, cidadão em potencial desenvolvimento, enfim, como pólo de uma relação jurídico-tributária necessariamente mais sustentável.

Diante da proposta de conferir certo grau de pessoalidade à cobrança de tributos, assente-se que os impostos seriam a espécie tributária mais vocacionada a dar plena eficácia ao princípio. Ora, sendo os impostos espécies tributárias não vinculadas a qualquer prestação direta do Estado, estão mais afetos a espelharem as características econômicas particulares do contribuinte.

¹⁶⁸ Ibid.

¹⁶⁹ ÁVILA, op. cit., p. 357

¹⁷⁰ Id. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 43.

¹⁷¹ Quando à abrangência do princípio da capacidade contributiva no ordenamento pátrio, cite-se a lição de Prof. Eliud José Pinto da Costa, ao afirmar que “[...] a expressão sempre que possível revela, no campo isencional, que ao exercer a sua competência tributária, a pessoa jurídica instituidora do imposto se obriga a instituir isenções aos que não revelam capacidade contributiva”. COSTA, Eliud José Pinto da. **A Norma Jurídica e as Isenções Tributárias**. 2. ed. São Luís: Aquarela, 2010.p. 96.

A expressão “sempre que possível” não deixa a cargo do intérprete ou do legislador derivado o uso arbitrário dessa previsão. O constituinte impôs a regra a todos os casos, observando, entretanto, que seu uso exigirá análise e atuação específica diante das reais possibilidades de aplicação da personalização e da graduação pela capacidade contributiva¹⁷².

Longe de ser cláusula discricionária, Baleeiro assevera que houve a clara intenção do legislador originário em indicar que essa regra é imperativa, não se aplicando somente quando não houver possibilidade de aferição dessa capacidade¹⁷³.

4.2.4 Feições fundamentais da capacidade contributiva

Já foi mencionado que, para ostentar o cariz de direito fundamental, determinada intenção precisa contribuir para a concretização do valor da dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, assevera que os direitos fundamentais são pretensões que, em cada momento histórico, são descobertos a partir da perspectiva do valor da dignidade humana¹⁷⁴. Assim, na medida em que concorre para essa concretização, a capacidade contributiva se reveste de fundamentalidade, na medida em que a limitação do poder de tributar se funda na necessária tutela da dignidade da pessoa humana.

O princípio da igualdade, ajustado aqui à ótica tributária, aponta para o modo sustentável pelo qual a arrecadação de recursos será empreendida, limitando a voracidade do Estado ao *quantum* que o contribuinte possa suportar. De outra forma, tal tributação será arbitrária, sendo inconstitucional a lei que desrespeite o postulado da capacidade contributiva.

Neste espeque, cabe dedicar atenção a dois tipos de capacidade contributiva: a capacidade contributiva absoluta e a relativa. Segundo conceituação dessas espécies por Regina Helena Costa, a capacidade contributiva absoluta, também dita objetiva, considera o sujeito passivo em potencial, sendo identificada pelo legislador quando da eleição de eventos presuntivos de riqueza, vocacionados a contribuir com os gastos públicos; já a capacidade contributiva relativa é

¹⁷² BALEEIRO, op. cit., 281.

¹⁷³ Ibid., p.694

¹⁷⁴ MENDES; BRANCO, op. cit., p. 144.

identificada pelo legislador quando da eleição do sujeito individualmente considerado, apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas, suportando o impacto tributário¹⁷⁵.

A mesma autora assente que a capacidade contributiva relativa subentende a existência da absoluta, referindo-se ao grau de aptidão individual do sujeito para contribuir diante de um fato jurídico tributário¹⁷⁶.

Conforme assinalado por Rawls¹⁷⁷, é função do Estado redistribuir riquezas de modo a amenizar desigualdades oriundas da loteria natural e social. Contudo, não caberá ao legislador criar impostos ao léu, de forma que o fisco não poderá instituir tributos com fulcro no fato de alguém ser pobre, ou do sexo feminino, posto muitas vezes corresponderem a bens¹⁷⁸ sobre os quais não se tem poder de influência. O Estado só poderá fazê-lo caso haja um paralelismo lógico entre a manifestação de riqueza (fator de discrimen) e a diferenciação instituída (maior carga tributária). Desta forma, os contribuintes estarão igualmente sujeitos à tributação, na medida em que ostentarem idêntico grau de riqueza.

Outrossim, é importante dar relevo aos dois extremos que demarcam a abrangência da capacidade contributiva, limitando o poder de tributar do Estado (aspecto negativo) e assegurando os direitos subjetivos do cidadão contribuinte (aspecto positivo).

4.2.5 Plano de vida e capacidade contributiva: nos limites do mínimo existencial e da vedação do confisco

Da própria definição de tributo contida no art. 3º do Código Tributário Nacional depreende-se que sua cobrança não pode se revestir de confiscatoriedade. No ordenamento jurídico pátrio, o confisco tem caráter de sanção, correspondendo à absorção total ou substancial da propriedade privada pelo fisco, sem indenização correspondente. Daí afirmar-se que ele não se coaduna à noção de capacidade contributiva.

A proibição expressa do tributo confiscatório foi introduzida na Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, IV, no capítulo I – Do Sistema

¹⁷⁵ COSTA, op. cit., p.28.

¹⁷⁶ Ibid., p. 28.

¹⁷⁷ RAWLS, op. cit., p. 109.

¹⁷⁸ Ibid., p. 78.

Tributário Nacional, da Seção II – Das Limitações ao Poder de Tributar, representando limite explícito ao poder de tributar do Estado.

Art. 150. (...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;¹⁷⁹

Entretanto, nem sempre é tarefa simples identificar em que altura a cobrança de tributos se mostra excessiva, a ponto de cercear a liberdade e o direito à propriedade, por exemplo. O jurista Ives Gandra da Silva Martins¹⁸⁰, apesar de reconhecer a dificuldade de se conceituar o confisco tributário, entende que sempre que a tributação retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para atender às necessidades essenciais e ganhos a mais, para reinvestir ou se desenvolver), estar-se-á diante de confisco.

Destarte, a observância da capacidade contributiva perpassa uma análise da proporcionalidade e da razoabilidade da tributação como um todo. Verificada em concreto, a capacidade contributiva é signo de equidade, servindo como meio de consubstanciar direitos fundamentais estabelecidos constitucionalmente, bem como de assegurar a liberdade individual para realizar planos de vida.

Para que os objetivos pessoais se tornem exequíveis, um mínimo de bens há que ser mantido intangível, de modo a possibilitar que o indivíduo não somente subsista, mas se desenvolva¹⁸¹. E para que esse mínimo essencial, também denominado vital ou existencial, seja mantido a salvo, a análise empreendida sobre a capacidade contributiva do indivíduo deve considerar a universalidade da tributação. De outra forma, o sistema tributário se tornaria decorrencialmente confiscatório, utilizando tributos individualmente não confiscatórios para hospedar uma carga tributária insustentável. Nesse sentido, concordam Ives Gandra e Hugo de Brito Machado¹⁸².

¹⁷⁹ BRASIL, op. cit.

¹⁸⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 125, 126.

¹⁸¹ RAWLS, op. cit., p. 98.

¹⁸² MARTINS, op. cit., p. 127; Id. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p.

Embora não possua dicção constitucional própria, o mínimo existencial deriva, segundo Ricardo Lobo Torres¹⁸³, da ideia de liberdade, de igualdade e justiça social, e tem seus contornos definidos pela linha que separa a existência digna do cidadão da pobreza absoluta.

Nesse sentido, o Estado é responsável pelo mínimo existencial em aspecto positivo e negativo. Positivo na medida em que é seu papel promover, além dos direitos individuais, os sociais, relativos à saúde, à alimentação, à educação e à assistência social, no sentido de extirpar os estados de penúria econômica e social; negativo na medida em que cabe ao Estado tributante se abster de atuações excessivamente deletérias ao patrimônio, que longe de desenvolver cidadania e gerar recursos em prol dos direitos fundamentais, arrefece os ânimos individuais e abate quaisquer possibilidades de vicejarem liberdades e capacidades mais complexas.

Assim, no campo tributário, o mínimo existencial deve deixar o contribuinte livre de qualquer tributação até o limite em que sejam atendidos os requisitos mínimos para uma vida digna.

De acordo com Klaus Tipke, o mínimo existencial não se aplica somente ao imposto de renda, mas a todos os tributos, e que as parcelas que ficarem isentas do imposto de renda não podem ser tributadas por impostos especiais¹⁸⁴. Mesmo os impostos indiretos devem observar o mínimo existencial, o que é viabilizado pela técnica da seletividade, espécie de modulação do princípio da capacidade contributiva, desonerando bens de primeira necessidade.

No outro extremo, como limite máximo da tributação de acordo com a capacidade contributiva, encontra-se o princípio da vedação ao confisco, que deriva do próprio direito de propriedade. Isto posto, verifica-se que a própria Carta Magna traça o perímetro em que o fisco poderá agir na cobrança das exações. Neste sentido, cabem as palavras de Humberto Ávila, quando afirma:

Quando se faz referência às normas com finalidade fiscal ou às normas distributivas de encargo, o poder de tributar é limitado pelo princípio da capacidade contributiva. Sua finalidade, obtenção de receita, não é idônea para estruturar sua interpretação. Mas a capacidade contributiva, enquanto

¹⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 146.

¹⁸⁴ TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70

capacidade de contribuir com a comunidade mediante pagamento de tributo, inicia somente acima do limite das necessidades para manutenção da vida. Por isso fala-se em zona de capacidade contributiva. Os outros direitos fundamentais, que são, direta ou indiretamente, influenciados pela tributação, possuem uma função específica: eles não podem ser violados no seu núcleo essencial. Nesse campo, a proibição de excesso exerce um importante papel¹⁸⁵.

Assim, de um oposto a vedação ao confisco impede que a tributação afronte a liberdade e o direito à propriedade, atingindo patamares absurdos. De outro, limita-a a incidir sobre índices de riqueza excedentes a um mínimo indispensável à sobrevivência do cidadão.

Acerca dos efeitos subjetivos deletérios de uma existência de poucas oportunidades, as considerações de Rawls e Sen permitem concluir que os indivíduos constantemente submetidos a situações práticas de privações, acostumam-se a uma realidade de supressão de direitos, mutiladora de seus planos de vida. A permanente escassez de recursos lhes proporciona perspectivas cada vez menos abrangentes. Essas circunstâncias de injustiça acabam por estrangular seus horizontes, levando-os a aceitar viver em condições de pobreza e falta de oportunidades. Há que se ressaltar que a não consolidação de direitos e oportunidades aos contribuintes, como resultado de uma tributação impraticável e insustentável, torna os indivíduos cada vez mais coisificados, tolhidas suas perspectivas individuais potenciais.

Nesse sentido, colha-se a lição de Regina Helena Costa¹⁸⁶ quando conclui pela existência de um postulado implícito no ordenamento pátrio, nomeado princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação, o qual prescreve que os diversos direitos e liberdades convivam harmonicamente com a atividade tributante do Estado.

A reflexão em torno do mínimo existencial e sua subjetividade enseja discussões quanto à pertinência dos eventos que denotam a existência de capacidade contributiva. A seguir, a descrição de algumas perspectivas suscitadas pela capacidade contributiva auxilia na reflexão quanto a uma possível forma de equilibrar os diversos direitos constitucionalmente resguardados.

¹⁸⁵ ÁVILA, op. cit., p. 85-86.

¹⁸⁶ COSTA, op. cit., p. 110.

5 APTIDÃO CONTRIBUTIVA COMO METACAPACIDADE: instrumentalidade para a eficácia do princípio

Mesmo ao tentar empreender olhar eminentemente legal ao tema, a capacidade contributiva tocará inevitavelmente a questão ética na imposição do ônus tributário, vez que poderá voltar-se à minimização das disparidades sociais e econômicas, servindo à justiça social. De fato, a capacidade contributiva, enquanto capacidade econômica específica¹⁸⁷, é um dos meios pelos quais a igualdade se instrumentaliza no Direito Tributário.

Igualdade e desigualdade só podem ser definidas com vistas a um fim específico. Na tributação engajada, como deve ser no Estado Democrático de Direito, a finalidade não é apenas diferenciar contribuintes para a cobrança dos impostos, mas também manter a deferência à máxima eficácia dos direitos fundamentais. É assim que a capacidade contributiva surge como critério geral do Direito Tributário.

Como formulado no capítulo anterior, a igualdade de bens, mais especificamente de renda, é ponto de partida para a crítica de Sen a Rawls quanto a uma preocupação excessiva deste último acerca da redistribuição de bens. Amartya Sen afirma que a renda é insuficiente para assegurar igualdade de oportunidades, alertando que o mesmo montante de renda terá valores diferentes para indivíduos diferentes, mesmo que convivam numa mesma sociedade. Em razão de partirem de realidades particulares, uma renda monetária igual será convertida em diferentes benefícios, a depender das necessidades e objetivos de cada um.

Enquanto um necessitaria primeiramente vencer obstáculos elementares, como o frio e a fome, outro indivíduo poderia converter a mesma renda no desenvolvimento de outras capacidades mais complexas. As rendas não os afetam de maneira igual¹⁸⁸. De modo que para um indivíduo em situação de total vulnerabilidade social, determinado montante terá valor bem diverso que para um

¹⁸⁷ Tomadas aqui como sinônimas, as expressões capacidade econômica e capacidade contributiva são diferenciadas por parte da doutrina, que assevera que a capacidade econômica não é suficiente para que seja exigido o tributo, pois pode corresponder tão somente à capacidade de arcar com as necessidades básicas. Esse é o entendimento de Sacha Calmon. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 37.

¹⁸⁸ Ao se tratar da noção de equidade na tributação, há que se mencionar duas dimensões, a saber: a) equidade horizontal: consiste no tratamento igual a indivíduos iguais, ou seja, estes devem contribuir com a mesma quantia pecuniária; b) equidade vertical: referente a tratamento desigual a indivíduos em condições desiguais. Nesta seara, despontam critérios de concretização do princípio da capacidade contributiva, como progressividade, seletividade, com vistas a permitir que os indivíduos contribuam equitativamente e proporcionalmente.

sujeito que já tenha supridas suas necessidades básicas de sobrevivência.

Contudo, mesmo considerando que a análise da renda deve ser relativa, não servindo isoladamente para mensurar o grau de liberdade e igualdade das pessoas, entende-se que ela é imprescindível para a emancipação dos indivíduos. Atingido um padrão de necessidades básicas, é por intermédio da renda que os sujeitos podem alcançar a posse de capacidades mais abrangentes¹⁸⁹.

Identifica-se o posicionamento de Rawls em sintonia com essa afirmação, em especial ao assentir que uma distribuição “decente” da riqueza permite que todos os cidadãos tenham acesso assegurado à diversidade de meios necessários, segundo seus propósitos, que lhes permitam fazer um uso inteligente e efetivo das vantagens providas por suas liberdades básicas¹⁹⁰. Verificadas essas condições, os indivíduos se sentem valorizados pelos outros, são autônomos quanto a seu desenvolvimento e, por fim, passam a desfrutar de uma densa e extensa rede de vínculos sociais consolidadores da cidadania.

Não basta que o Estado arrecade, e arrecade o suficiente. Será necessário também que essa arrecadação se dê em respeito a liberdades individuais fundamentais¹⁹¹. Retomando a perspectiva de Sen, que indica que as liberdades têm papel instrumental no desenvolvimento e capacidades, entende-se aqui que o princípio da capacidade contributiva, na medida em que respeita um mínimo vital, mantendo-o a salvo da tributação, instrumentaliza o indivíduo para a aquisição de outras práticas de liberdade, de outros direitos e funcionalidades.

Ressalte-se que com a consolidação de mais capacidades em diversos aspectos da vida prática, a depender do plano de vida de cada um, os indivíduos estarão aptos a desenvolver também mais aptidão econômica. Esse movimento, iniciado a partir do enfrentamento da capacidade contributiva como direito do contribuinte, sustenta o raciocínio de que sua observância fomenta o

¹⁸⁹ SEN, op. cit.

¹⁹⁰ RAWLS, op. cit.

¹⁹¹ Cabe lembrar que nem sempre a mera proporcionalidade (alíquota constante e base de cálculo variável) na cobrança de um tributo servirá ao alcance de alguma justiça tributária. Dentre as técnicas para atenuar os riscos da falta de atenção à disponibilidade presumível de renda e às características peculiares dos indivíduos, cabe mencionar as deduções e a progressividade fiscal, as quais tem maior eficácia em impostos de natureza pessoal (como o imposto sobre a renda). A primeira pretende que sejam deduzidas da base de cálculo do imposto determinadas despesas que o contribuinte tenha suportado; a segunda possibilita uma tributação mais pesada sobre rendas elevadas (ou outras formas de manifestação de riqueza) de forma que as alíquotas se tornam gradativamente mais elevadas conforme aumenta o valor da base de cálculo sobre a qual incidem.

desenvolvimento da própria capacidade contributiva, por intermédio de outras capacidades diversas adquiridas no processo.

Assim, entende-se a capacidade contributiva como uma capacidade instrumental do contribuinte cidadão, que permite, a um só tempo, a) ao Estado, que exija do indivíduo uma parcela econômica suportável; b) ao indivíduo: b.i) contribuir para a redistribuição de bens e igualdade, participando do processo de cidadania pela via da cooperação e b.ii) expandir suas próprias liberdades e capacidades, tornando-se mais autônomo, realizando seu plano e vida.

5.1 Princípio da capacidade contributiva no STF: considerações necessárias a uma breve análise

Desde a introdução deste trabalho, foram delineados seus objetivos principais, oportunidade em que esta dissertação começou a tomar forma. No decorrer dos capítulos, as noções de liberdade e igualdade, tratadas por representantes de teorias de justiça relevantes no cenário hodierno, permitiram reflexões sobre tributação e sua inevitável relação com a aclamada justiça social, por meio da concretização de direitos.

A partir de então, a capacidade contributiva foi identificada como importante limite à atuação do Estado na tributação, o que permitiu sua compreensão como uma metacapacidade; pois, a um só tempo, ela é denotadora da possibilidade fática de o indivíduo contribuir para a efetivação de direitos, além de indicadora do gradativo empoderamento do sujeito, que se transmuda em agente de seu próprio desenvolvimento por meio da aquisição de novas capacidades, as quais podem, inclusive, proporcionar-lhe um estado de maior capacidade, econômica e contributiva.

Nessa vereda, entende-se que o perfil deste trabalho foi reiteradamente justificado no decorrer de sua execução, de modo que não foi objetivo principal desta pesquisa a identificação de um perfil decisório dos tribunais superiores no tocante a capacidade contributiva. Até mesmo definir a abrangência do princípio (sobre quais impostos ou tributos em espécie ele é aplicável) não parece exequível sem grande sofrimento.

A caracterização desse possível (e nebuloso) perfil decisório exigiria, por meio de metodologia adequada¹⁹², a eleição de filtros específicos que viabilizassem a condução segura da pesquisa empírica. Muito além da revisão bibliográfica, tal intento exigiria subsequente triagem, quantitativa e qualitativa, dos dados levantados, o que certamente reclamaria análise e desconstrução de giros interpretativos concebidos pelos ministros em seus votos, fossem eles vencidos ou vencedores. Tal seara, uma vez adentrada, exigiria novos marcos teóricos não açambarcados nesta pesquisa.

Ademais, as mudanças na interpretação da mesma lei, em um mesmo corpo constitucional, tem tornado a pergunta “tal exigência é constitucional?” difícil de ser respondida. As Cortes Superiores lidam com um volume gigantesco de informações judiciais e situações particulares; em adição, ênfase seja dada às diversas possibilidades de interpretação sistemática da Constituição. Todos esses fatores contribuem para férteis discussões jurisprudenciais. De modo que, mesmo seguindo um *iter* procedimental previamente determinado, seria ainda árdua a tentativa de descrever a forma de decidir quanto à matéria em estudo.

Merece destaque que as pesquisas jurisprudenciais feitas através dos sites oficiais, muitas vezes, não revelam de maneira tangível e mensurável a relevância dada pelos ministros a determinados argumentos e vocábulos específicos. A redação das ementas, por exemplo, nem sempre alcança o ideal de transparência prometido pelas ferramentas de busca. O acesso, de fato, é disponibilizado; contudo, não é raro que a escrita dos enunciados falhe por não sintetizar a contento o âmago da demanda, dificultando a localização de precedentes e a identificação de vocábulos efetivamente relevantes para as teses jurídicas.

Exemplificando essas dificuldades operacionais, grupos de palavras relevantes neste trabalho, como “capacidade contributiva”, “mínimo vital”, confisco, liberdade, igualdade, Rawls, dentre outras, foram utilizados em pesquisa livre no site oficial do STF (www.stf.gov.br), seguindo as orientações fornecidas no campo *Ajuda*. Considerando as expressões “capacidade contributiva” e “mínimo vital”, os resultados indicaram que, muitas vezes, tais vocábulos estiveram presentes tão

¹⁹² Pesquisa com esse objetivo exigiria, dentre outras definições, a opção por uma Corte Superior, a delimitação de um recorte temporal, a escolha de termos e teses jurídicas para nortear a pesquisa livre, a delimitação de um tributo (ou imposto, se considerada a literalidade do art. 145, §1º, CF/88) alvo de análise, além de alguma sistematização legislativa a ele referente etc.

somente na bibliografia ao fim do documento. Assim, não foram poucos os casos em que se revelou um uso apenas aparente, e não efetivo do princípio/idéia para a argumentação desenvolvida.¹⁹³

De maneira que uma pesquisa de cunho prático, que se debruçasse sobre os acórdãos e votos de ministros, poderia, inobstante fossem envidados os mais robustos esforços procedimentais, não revelar de forma transparente e sólida o entendimento de uma Corte. Os próprios setores responsáveis pela organização do material produzido pelos tribunais superiores enfrentam a colossal dificuldade de catalogar¹⁹⁴ tantas informações, sem comprometer a acurácia do processo.

Mesmo sendo feitas essas justificativas, que reforçam a não pretensão de traçar um perfil exato dos posicionamentos do STF sobre capacidade contributiva, entendeu-se ser pertinente ilustrar esta pesquisa com um julgado no qual essa Corte haja interpretado o referido princípio de maneira inovadora. Para alcançar esse intento, optou-se por um recente julgado referente à cobrança do denominado Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos, ITCMD¹⁹⁵, ou ITCD, exemplo reiteradamente indicado pela doutrina como significativo em matéria tributária a partir de 2013.

5.1.1 Considerações preliminares

No julgado escolhido para análise, serão observados usos diversos do princípio da capacidade contributiva. Essa diversidade de entendimentos confirma a dicotomia de interesses apontada nesta pesquisa, presente na doutrina e na jurisprudência brasileira. De um lado, o contribuinte – que pretende dispor livremente de seus bens e rendas para o alcance de seus lúdicos objetivos de vida; de outro, o fisco – a quem compete arrecadar e redistribuir riqueza, diminuindo as

¹⁹³ PESSOA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Rev. direito GV** [online]. 2009, vol.5, n.1, pp. 95-106. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v5n1/a05v5n1.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

¹⁹⁴ PIMENTEL, Kalyani Muniz Coutinho. **Ementas jurisprudenciais**: manual para identificação de teses e redação de enunciados: teoria e prática. Curitiba: Juruá, 2015. 205 p.

¹⁹⁵ O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos, ITCMD ou ITCD, é de competência dos Estados e do DF (art. 155, CF), tendo por fato gerador a transmissão *gratuita* de bens (móveis ou imóveis) e direitos (o que o diferencia do ITBI, que se refere a bens imóveis apenas, transmitidos a título *oneroso*). Segundo o art. 155, § 1º, IV, da CF/88, compete ao Senado Federal fixar as alíquotas máximas do ITCMD. De maneira a uniformizar a grafia do tributo, no decorrer do texto será usada a sigla ITCMD, em atenção ao uso feito pelo STF no acórdão em destaque.

desigualdades com vistas à justiça social, consolidando a cidadania pela via da tributação. Retoma-se aqui a necessária equação entre liberdade e igualdade, na medida em que interesses legítimos, tanto do Estado quanto do sujeito tributado, precisarão ser sopesados.

Dessa forma, se analisado detidamente, verifica-se que o princípio tutela interesses aparentemente opostos, mas que, inobstante a suposta dicotomia, não são excludentes. No exemplo do ITCMD, verifica-se o entendimento de que o interesse do contribuinte deve ser respeitado: a. ninguém deve ser tributado para além de sua capacidade contributiva; b. o sujeito deve arcar com o ônus do imposto conforme sua capacidade de fazê-lo, mesmo que essa aptidão seja mensurada pelo valor de um bem. O interesse do ente tributante é também observado, quicá de forma mais acentuada: a. as manifestações de riqueza não podem escapar à tributação; b. a Constituição permite interpretação ampliativa do princípio da capacidade contributiva, indo além da mera literalidade de seu texto, permitindo alíquotas progressivas mesmo em impostos reais.

Verifica-se, assim, uma aplicação do princípio da capacidade contributiva para além perímtero em que a doutrina costuma transitar. Na esteira de Andrei Pitten Velloso e Sacha Calmon Navarro Coelho, entende-se salutar o posicionamento de que a capacidade contributiva deve ser considerada de maneira genérica em sua aplicação no ordenamento e em consonância a outros princípios do direito pátrio.

Demonstrando essa forma de pensar, mencione-se a necessária relação entre capacidade contributiva e vedação ao confisco, que serve como limite ao ônus da tributação; a imunidade prevista no caso do ITR às glebas rurais pequenas, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; e até mesmo a questão da repartição das receitas tributárias, que se dá sempre dos entes maiores para os menores, com vistas a assegurar mais autonomia financeira e propiciar o desenvolvimento.

Por maioria dos votos, o Plenário do STF deu provimento ao Recurso Extraordinário 562045¹⁹⁶, julgado em conjunto com outros nove processos que

¹⁹⁶ Id. Supremo Tribunal Federal. RE 562045, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

tratavam da progressividade no âmbito do ITCMD. O estado do Rio Grande do Sul, autor de todos os recursos, contestou decisão do Tribunal de Justiça (TJ-RS), que entendeu inconstitucional a progressividade da alíquota do ITCMD (de 1% a 8%) prevista no artigo 18, da Lei gaúcha 8.821/89, e determinou a aplicação da alíquota de 1%. O tema teve repercussão geral reconhecida. A seguir, a literalidade da ementa:

EMENTA: “TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.” (STF, Tribunal Pleno, RE 562045, Rel. p/ acórdão: Min Cármen Lúcia, fev, 2013)¹⁹⁷.

Cativante discussão dividiu os votos dos ministros, tendo em vista possíveis interpretações ao art. 145, §1º da CF¹⁹⁸. A afirmação literal de que *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte* fomentou argumentos e olhares diversos sobre a cobrança do referido imposto.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que a dicção constitucional parece indicar que o legislador originário se refere à classificação doutrinária dos impostos em pessoais e reais. Exemplo emblemático é o do Imposto sobre a Renda (IR), cuja hipótese legal permite que sejam consideradas circunstâncias individuais atinentes ao sujeito passivo. No caso dos impostos reais, é o valor do bem que é tomado em conta para a graduação do imposto, e não quaisquer características particulares do indivíduo.

Tem-se, portanto, que os impostos pessoais são mais dados à capacidade contributiva subjetiva, pois avaliam qualidades particulares do sujeito passivo, em contraposição aos impostos ditos reais, exigidos sob a consideração estrita da matéria a ser tributada, e não da capacidade econômica do contribuinte.

¹⁹⁷ Ibid.

¹⁹⁸ A doutrina se divide quanto à interpretação da expressão *sempre que possível*, presente no art. 145, §1º, CF/88 e, por conseguinte, quanto à extensão da aplicação da capacidade contributiva como critério para graduação de outros impostos e/ou tributos em geral. Id. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário** à luz da doutrina e da jurisprudência, p. 49 a 59. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

Questão que assola os estudiosos do Direito é a de como tornar a observância da capacidade contributiva exequível no âmbito de outros impostos, como os reais. Dito em detalhe, há casos em que a capacidade contributiva não pode ser aferida claramente pelas características do indivíduo em si, ensejando o surgimento de elementos/técnicas de adaptação dos impostos à realidade fático-social.

Nas situações em que a Constituição é explícita sobre a aplicação dessas técnicas, os problemas são de menor monta. Contudo, aferir a capacidade do indivíduo nos casos de impostos reais, como o ITCMD, exige um esforço interpretativo mais robusto, de modo a colher da Constituição não somente sua literalidade.

Assim, o Supremo Tribunal Federal enfrentou recentemente a tarefa de decidir quanto à possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas para a cobrança do ITCMD, que por não ter previsão literal no Texto Magno, resultou em acórdão não unânime.

Com vistas a verificar como se dividiram os ministros quanto à questão, excertos de alguns votos serão transcritos e explicitados, na medida em que retratem posicionamentos sensivelmente diferentes. Ressalte-se também as inescapáveis referências a votos proferidos em julgados anteriores, por ministros que não mais compõem o corpo da Corte. Tais referências são necessárias, pois muitas vezes dão substância fundamental aos votos dos atuais julgadores.

5.1.2 ITCMD e progressividade: Recurso Extraordinário 562045 RS

Iniciando com o entendimento dos ministros que foram pelo não provimento do recurso, o Ministro Relator, Ricardo Lewandowski, entendeu que a progressividade nos impostos apenas pode ser adotada com base em expressa disposição constitucional. Asseverou que a vedação da progressividade dos impostos de natureza real (art. 145, §1º, CF) configuraria garantia constitucional e direito individual do contribuinte, o que lei estadual não poderia alterar. De modo que se posicionou contrariamente à constitucionalidade da lei gaúcha.

No ensejo, impende lembrar que a Constituição, de fato, prevê em seu texto, situações específicas para aplicação da progressividade enquanto técnica de graduação dos impostos. Quanto ao IR, que é imposto paradigmaticamente pessoal,

a progressividade fiscal (art. 153, §2º, I) não gera tantas dissidências. Ocorre que para os impostos reais, as previsões são textuais, sempre alusivas à progressividade extrafiscal, *i. e.*, com o fito de assegurar a função social da propriedade. Esses são os casos do ITR (art. 153, §4º, I) e do IPTU (arts. 156, §1º, e 182, §4º).

Pelo menos, assim o era até a edição da Emenda Constitucional nº 29/2000, a partir da qual foi incluída a possibilidade de progressividade fiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Com a referida EC, o art. 156 passou a ter a seguinte redação no tocante ao IPTU:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

(...)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)¹⁹⁹

Sendo o ITCMD tecnicamente classificado como um imposto real, e não havendo a Constituição explicitamente associado a progressividade como critério para sua graduação, o Ministro Lewandowski sustentou a não aplicabilidade da técnica para a cobrança desse imposto, considerando o silêncio constitucional a esse respeito e sua eloquência em outros casos. Se a Constituição prevê progressividade para certos impostos, em seu texto originário ou via emenda, é porque sua expressa menção é necessária para autorizar tal procedimento.

O Ministro alega, em adição, não entender que a capacidade contributiva seja avaliada nos impostos de natureza real pela via da progressividade, sustentando ser precária a conclusão de que quanto maior a expressão econômica da base de cálculo do imóvel, maior será a capacidade do sujeito passivo em contribuir. Daí posicionar-se pela impossibilidade de aferição de capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD com fulcro no valor do bem recebido.

Em pequeno excerto, afirma:

¹⁹⁹ BRASIL, *op. cit.*

Não se deve, todavia, confundir "**seletividade**" - técnica aplicável aos **impostos reais** - com "**progressividade**", sistemática que usualmente é empregada para modular os **impostos pessoais**. Nesta, as **alíquotas aumentam em função** do valor da base de cálculo, onerando mais pesadamente aqueles que possuem **maior capacidade econômica**, de forma proporcional à sua riqueza. Já naquela, as alíquotas **variam em razão dos objetos tributados**, tendo em mira a realização de determinada política fiscal, de modo a estimular ou desestimular a produção ou o consumo de certos bens²⁰⁰. (Grifo nosso)

Seu extenso voto faz ampla retrospectiva histórica dos posicionamentos do Supremo na temática dos impostos reais, priorizando a literalidade do texto constitucional e entendendo que o valor venal do bem não espelha a capacidade contributiva na mesma dimensão que ocorreria no caso de um imposto pessoal.

Menciona, nessa toada, apreciação feita pelo Ministro Sepúlveda Pertence (sobre progressividade fiscal do IPTU), que, ao analisar a integralidade do art. 145, §1º, CF, aponta para o risco de interpretações isoladas, que separem a primeira parte (sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte,) da segunda (facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificados, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte).

Na oportunidade, o Ministro Sepúlveda Pertence entendeu não ser sinônimo de justiça tributária a progressividade com base no valor venal do bem²⁰¹, sugerindo restar claro que a capacidade contributiva a tomar como critério de graduação do imposto é a capacidade econômica global do contribuinte²⁰², e não a supostamente contida no bem em questão. Assim, a leitura do artigo em sua completude não se coaduna à tese de que a propriedade imobiliária de grande valor geraria presunção *juris et de jure* de capacidade contributiva do sujeito passivo.

O Ministro Marco Aurélio, em seu voto-vista, embora se posicione pela inconstitucionalidade da lei estadual em testilha, não se opôs à aplicação da técnica da progressividade com base na classificação dos impostos em reais ou pessoais.

²⁰⁰ BRASIL, op. cit.

²⁰¹ Esse posicionamento é anterior à Emenda Constitucional 29/2000. Daí o Ministro Lewandowski defender que a progressividade fiscal apenas pode prosperar nos casos previstos pela CF.

²⁰² Quanto ao argumento expendido pelo Ministro, de a tributação dever respeitar a capacidade econômica global do contribuinte, cabe a lição de Alfredo Augusto Becker. Ao tratar do princípio da capacidade contributiva, defende que há uma deformação constritora do princípio para que ele seja constitucionalizado. Essa deformação ocorre no momento da construção da regra jurídica e permanece no momento hermenêutico quando se investiga sua incidência. (BECKER, op. cit., p. 495)

Afirmando que a progressividade do ITCMD desconsidera a situação patrimonial concreta do indivíduo, asseverou que a questão requeria análise sob o ângulo do princípio da capacidade contributiva, e não somente quanto à previsão expressa da Constituição para progressividade.

A previsão de alíquotas progressivas para a situação do ITCMD, segundo ele, desconsidera em absoluto a situação patrimonial real do indivíduo, o qual, mesmo recebendo bens e herança como outro herdeiro, de forma não onerosa e alheia a sua vontade, pode não ostentar capacidade contributiva igual. Merece destaque excerto de seu voto:

Para esse tributo, mostra-se necessário algum grau de personalização na progressão das alíquotas. **Sem a pessoalidade, haverá inevitavelmente injustiça.** Tal como posta, a legislação estadual permite, por exemplo, que **herdeiros, legatários ou donatários em situação econômica absolutamente distinta** – um franciscano e outro argentário – **sejam compelidos ao pagamento de igual valor do tributo, que poderá ser elevadíssimo, a depender dos bens recebidos.** Essa óptica **contrária**, a um só tempo, o **princípio da capacidade contributiva e o da isonomia tributária.** Assim, mesmo que se admita, em tese, a progressividade em impostos reais, na espécie, a legislação estadual impugnada veio a violar o princípio maior da capacidade contributiva ao implementá-la do modo como procedeu. Observem não se mostrarem raros os casos em que os interessados são obrigados a requerer alvará ao Juízo para a venda antecipada de bens visando pagar o tributo devido²⁰³. (Grifo nosso)

Interessante que, na fundamentação de seu voto, o Ministro utilizou lição de Sacha Calmon, o qual, ao criticar a dita diferenciação entre impostos reais e pessoais, afirma que essa classificação é falha, em razão de os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, inevitavelmente atinge o proprietário, independentemente da coisa²⁰⁴.

Assim, o Ministro Marco Aurélio considerou que a regra instituída pelo Estado do Rio Grande do Sul admitiu a progressão de alíquotas sem considerar a situação econômica global do contribuinte²⁰⁵, no caso, o destinatário da herança.

²⁰³ BRASIL, op. cit.

²⁰⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 82

²⁰⁵ Em adição às explicações da nota anterior, cumpre citar duas das constrações que o conceito de capacidade contributiva sofre ao ser juridicizado, segundo Alfredo Augusto Becker. A primeira constração é a sua proporcionalidade a um único tributo e a exclusão do conceito de capacidade contributiva global; ou seja, a riqueza de um determinado indivíduo é relacionada a um único tributo (ITCMD, no caso), e não à carga tributária total suportada. A segunda constração que o conceito sofre é sua relação com um único fato signo presuntivo de riqueza (no caso, a obtenção não onerosa de um bem), e não com a riqueza total do contribuinte.

Registrou ainda que o fato de a Constituição estabelecer, no art. 155, § 1º, IV, que o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações "terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal", não autoriza a interpretação de que o constituinte originário teria admitido a fixação de mais de uma alíquota para o tributo. A intenção, decerto, fora assegurar que não se chegasse às vias do confisco, permitindo o estabelecimento de um teto uniforme para as alíquotas, válido para todos os entes da federação. Acrescentou que a progressão de alíquotas poderia até compelir alguém a renunciar à herança simplesmente para evitar a sujeição tributária, o que acabaria por beneficiar indiretamente o Poder Público.

Tal entendimento pode ensejar considerações como as seguintes: a aquisição do bem, no caso do ITCMD, ocorre de forma não onerosa; ou seja, o indivíduo não desembolsou valores para adquiri-lo, o que não permite denotar daí uma maior ou menor capacidade. Ademais, o fato de ser involuntária, por ser ato independente de seus esforços, talvez resultasse num enfraquecimento do liame para cobrança do tributo com fulcro na capacidade individual, não se devendo esperar desse indivíduo aptidão para arcar com um bem do qual não dispunha antes e para aquisição do qual não concorreu. De modo que uma cobrança não progressiva seria mais adequada a um ideal de justiça fiscal, protegendo o indivíduo e eventualmente proporcionando-lhe um acréscimo patrimonial de fato não oneroso.

Ademais, a impossibilidade de arcar com o tributo pode exigir que o sujeito, antes beneficiado com o imóvel, termine por sacrificá-lo, vendendo-o, como forma de lograr dispor da quantia necessária para arcar com a alíquota exigida. O que primeiramente revelava feições de acréscimo para seu patrimônio, se transmuda em fator minimizador de sua potencial capacidade. O imóvel de alto valor, que poderia ser alugado, por exemplo, gerando renda a longo prazo e propiciando o desenvolvimento de mais capacidades para o adquirente, deixa de propiciar esse benefício de maneira plena.

Em suma, acompanhando o relator, o Ministro Marco Aurélio foi pela impossibilidade da cobrança progressiva do ITCMD na forma estabelecida pela legislação gaúcha. No entanto, ambos os votos foram vencidos.

A maioria dos ministros assentiu no provimento do Recurso Extraordinário. Em ocasião anterior, os ministros Eros Grau (aposentado), Menezes Direito (falecido), Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa, Ayres Britto (aposentado) e Ellen Gracie (aposentada) manifestaram-se pela possibilidade da cobrança. Nesse

juízo, os ministros Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello uniram-se a esse entendimento, concluindo que essa progressividade não é incompatível com a Constituição Federal, nem fere o princípio da capacidade contributiva.

A Ministra Carmen Lúcia, acompanhando o voto do Ministro Eros Grau²⁰⁶, posicionou-se pelo entendimento de que todos os impostos estão sujeitos à capacidade contributiva, independentemente da classificação em reais ou pessoais. Assim, seguindo a dissidência iniciada, Carmen Lúcia sustenta seu voto nos mesmos fundamentos outrora trazidos à baila: de que todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo; de ser possível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD; de que, por tratar-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta; de que não há vedação constitucional à progressividade do ITCMD, a despeito de se tratar de tributo de natureza real.

Cite-se também o entendimento do Ministro Ayres Britto, que, aderindo à divergência, assevera que ao tratar do ITCMD, a Constituição não apresentou condicionantes quanto à progressividade, como ocorrido com o IPTU (antes da EC 29/2000). Isso tornaria a aplicação do art. 145, §1º CF muito mais desembaraçada, admitindo a progressividade de alíquotas sem necessidade de emenda. O Ministro assevera que:

Ideia elementar de que toda pessoa detentora de maior patrimônio, de renda mais expressiva ou de maior volume de atividades econômicas, deve contribuir mais fortemente; ou seja, quem tem mais e mais se relaciona economicamente, mais contribui. Logo, os tributos, por definição, devem ter caráter pessoal. Caráter pessoal apenas mitigado naturalmente naquelas hipóteses em que eles já se definam como do tipo indireto, por incidirem sobre o serviço prestado ou o produto objeto de negócio (como o IPI e o ICMS)²⁰⁷.

²⁰⁶ Registre-se excerto do voto do Ministro Eros Grau: “6. O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um dever ser: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. 7. Há duas sentenças aí: (1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível. Assim devem ser os impostos. 8. Permitam-me insistir neste ponto: o § 1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido.” BRASIL, op. cit.

²⁰⁷ Ibid.

O Ministro interpreta que todos os impostos devem ser graduados conforme a capacidade contributiva. Fosse de outra forma, a Constituição não mencionaria impostos reais em contexto de explícita referência a capacidade contributiva²⁰⁸.

Ressalta ainda que, com os impostos pessoais, a administração tributária faz o que é próprio dessa espécie de tributos: observa com rigor o critério da capacidade contributiva; já no caso dos impostos reais, o mesmo critério da aferição da capacidade contributiva prevalece, a menos que seja impossível. Este seria o sentido da locução “sempre que possível”, constante do §1º do art. 145 CF.

Outro voto que merece transcrição pela clareza da exposição é o da Ministra Ellen Gracie. Divergindo do Ministro Marco Aurélio - cujo entendimento é de que a progressividade das alíquotas, embora teoricamente realizasse justiça tributária, não o faria no caso, visto que herdeiros em situações econômicas distintas seriam compelidos ao pagamento de igual valor do tributo -, a Ministra, em voto nos autos desse mesmo RE, ainda em agosto de 2011, asseverou que o ITCMD seria bem vocacionado à progressividade. Os argumentos são a seguir expostos:

6. O ITCMD permite mais do que uma simples presunção indireta da capacidade contributiva do contribuinte. Isso porque não se trata de um tributo que incida sobre a propriedade de um bem, por exemplo, de característica estática e dissociada da situação do contribuinte ou que tome qualquer outra realidade econômica de modo isolado. O imposto sobre a transmissão causa “mortis” é devido pelo “beneficiário ou receptor do bem ou direito transmitido” por ocasião do **direto e necessário acréscimo patrimonial** que a transmissão implica. **Aliás**, trata-se de um **acréscimo patrimonial a título gratuito, que revela, por si mesmo, evidente e clara capacidade contributiva**. É que o imposto simplesmente implicará a redução do acréscimo patrimonial líquido. De modo algum, terá o contribuinte que dispor senão de parte do acréscimo percebido.

7. (...) Na aquisição a título gratuito, há sempre **efetivo acréscimo patrimonial, mediante transferência sem contrapartida**. O ITCMD (...) não se trata sequer de um típico imposto real, porquanto o próprio fato gerador revela inequívoca capacidade contributiva dele decorrente. Nessa medida e considerando a subjetivação que admite, pode-se mesmo considerar que, na classificação entre impostos reais e pessoais, o ITCMD penderia mais para esta categoria.

8. Note-se, também, que o ITCMD em questão contém algumas **cláusulas de subjetivação**, ao assegurar isenção quando “o receptor seja ascendente, descendente ou cônjuge, ou a ele equiparado, do transmitente, não seja proprietário de outro imóvel e não receba mais do que um imóvel, por ocasião da transmissão²⁰⁹”.

²⁰⁸ Apesar de esse raciocínio haver sido elaborado no bojo de outra demanda judicial enfrentada pelo STF, entende-se cabível sua menção tendo em vista que o próprio Ministro Ayres Britto a ele se refere para consubstanciar seu posicionamento a favor da progressividade do ITCMD.

²⁰⁹ Ibid.

Sintetizando a matéria tratada, bem como os argumentos dos ministros, que concorreram para o provimento do Recurso, a Ministra Cármen Lúcia registrou da seguinte forma o julgado:

[...] em conclusão, o Plenário, por maioria, deu provimento a recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, para assentar a constitucionalidade da Lei gaúcha 8821/89, que prevê o sistema progressivo de alíquotas para o imposto (...) ITCMD (...). Salientou-se inicialmente que o entendimento de que a progressividade das alíquotas do ITCMD seria inconstitucional decorreria da suposição de que o art. 145, §1º da CF a admitiria exclusivamente para impostos de caráter pessoal. Afirmou-se, entretanto, que todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tivessem caráter pessoal. Esse dispositivo estabeleceria que os impostos, sempre que possível, deveriam ter caráter pessoal. **Assim, todos os impostos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal, poderiam e deveriam guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo.** Aduziu-se, também, ser **possível aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD**, pois, tratando-se de **imposto direto**, a sua incidência poderia expressar, em diversas circunstâncias, **progressividade** ou regressividade direta. Asseverou-se que a progressividade de alíquotas do imposto em comento não teria como descambar para o confisco, porquanto haveria o controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal (CF, art. 155, §1º, IV). Ademais, assinalou-se inexistir incompatibilidade com o enunciado 668 da Súmula do STF ('É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana'). Por derradeiro, esclareceu-se que, diferentemente do que ocorreria com o IPTU, no âmbito do ITCMD, não haveria a necessidade de emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo. (...) Vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski, relator, e Marco Aurélio²¹⁰.

Optou-se por este enfoque, que demonstra uma ampliação do espectro de aplicação do princípio da capacidade contributiva, por entender ser assim possível assinalar algumas exigências que se impuseram ao Estado Democrático de Direito a partir da promulgação da Constituição de 1988. Exigências que refletem a necessidade de equilibrar interesses e compromissos, do indivíduo e do Estado.

Interesses, na medida em que o contribuinte é sujeito dotado de direitos de liberdade (para dispor de seus bens e rendas) e de igualdade (de tratamento diante de outros contribuintes), o que exige do Estado a observância dos limites mínimo e máximo à capacidade contributiva. Doutra banda, os compromissos advindos da concepção de sociedade livre, igual e solidária, abraçada pela Constituição de 88, os quais demandam do indivíduo sua colaboração pela via da tributação a partir da interferência do Estado na esfera particular de liberdades.

²¹⁰ PAULSEN, op. cit., p.55.

5.1.3 Constitucionalização da capacidade contributiva: *scatola vuota* para interpretação

O enfrentamento do julgado acima trouxe pelo menos dois posicionamentos diversos acerca de capacidade contributiva. Isso indica que o uso do princípio na fundamentação de decisões não necessariamente levará a uma uniformidade²¹¹ de interpretação. Nesse sentido, vem a calhar a denominação de *scatola vuota* (caixa vazia), consagrada pela doutrina italiana, tantas vezes mencionada na doutrina pátria por Alfredo Augusto Becker, em sua Teoria Geral do Direito Tributário²¹².

Partilhando desse entendimento, o autor alerta para o caráter quase tautológico da locução capacidade contributiva - que quer dizer tão somente possibilidade de suportar o ônus tributário -, trazendo em seu bojo uma ambiguidade latente. Como caixa vazia, a expressão permite interpretações que a preencham com os mais diversos conteúdos. Cabe reprisar a crítica feita por Hayek à vacuidade da expressão justiça social, o que propiciava, segundo ele, seu preenchimento com conteúdos diversos, a depender de justificativas particulares para fazê-lo.

O julgado referido no item anterior e os outros mencionados em seu bojo exemplificam interpretações do princípio da capacidade contributiva. Diante do que os italianos chamam de *scatola vuota*, entende-se que o princípio foi aplicado e interpretado de maneira inovadora. Contudo, não numa perspectiva negativa, mas conforme uma visão sistemática do ordenamento, que se coaduna com a defendida neste excursus epistemológico.

A diversidade de entendimentos, patente na sucinta análise de votos, deve-se ao influxo de outros princípios constitucionais nas relações tributárias (como igualdade, liberdade, dignidade da pessoa humana, vedação ao confisco, solidariedade etc.) que propiciam a prática da interpretação sistemática do conteúdo da Constituição.

A conclusão pelo provimento do Recurso Extraordinário, acima mencionada, revelou o entendimento de que a capacidade contributiva pode servir à justificação da progressividade no âmbito de impostos reais, em situações de

²¹¹ CARVALHO, Marcia Haydée Porto de. Os problemas da tese da única interpretação correta em matéria constitucional. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Vol. 91. Ano 23, São Paulo: E. RT, abr-jun. 2015.

²¹² BECKER, op. cit.

manifestação de riqueza, fomentando que a tributação ocorra da forma mais pujante. Reforçou-se a noção de que o imposto, apesar de real, poderá ser graduado com progressividade fiscal, sem vilipendiar a capacidade econômica do indivíduo, respeitando-a, aliás. Nesse sentido, as palavras de Américo Lacombe:

[...] a progressividade dos impostos é uma decorrência lógica do princípio (...). Todo imposto que incida sobre o patrimônio ou a renda deve ser progressivo. A progressividade dos impostos incidentes sobre produtos e mercadorias manifesta-se na variação da alíquota em virtude do grau de essencialidade do produto para o consumidor (contribuinte de fato), e ainda na não cumulatividade (...). No imposto sobre a renda, a progressividade exterioriza-se pela aplicação de alíquotas mais elevadas às maiores rendas tributáveis. Nos impostos sobre o patrimônio as alíquotas devem ser mais elevadas quando aplicadas a maiores bases de cálculo, sob pena de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, e, conseqüentemente, ao princípio da igualdade.²¹³

O princípio analisado pode, por certo, dar ensejo a interpretações distintas, até mesmo opostas²¹⁴. Uma primeira, a esposada pelo Pleno do STF no tocante ao ITCMD, favorece uma maior arrecadação por parte do Estado, podendo ser qualificada como interpretação *pró-fisco*; uma segunda, a defendida mais fortemente pelo Ministro Marco Aurélio, permite vislumbrar uma perspectiva de capacidade contributiva ínsita ao sujeito individualmente considerado, podendo ser adjetivada como interpretação *pró-contribuinte*.

Prima facie, poder-se-ia subentender que uma visão de capacidade contributiva enquanto metacapacidade, como a exposta neste trabalho, devesse necessariamente priorizar a perspectiva *pró-contribuinte*, reforçando uma interpretação que defendesse menor interferência do Estado na esfera de liberdades do particular. Como consequência, a cobrança do tributo em análise deveria ser menos onerosa ao sujeito passivo, preferindo uma alíquota única a alíquotas progressivas. Entende-se, entretanto, que ambos os posicionamentos são plausíveis (*pró-contribuinte* e *pró-fisco*), tendo cada qual seus pontos fortes de sustentação, conforme exposto pela descrição de alguns votos.

Verifica-se que o caráter gratuito do estímulo dado ao sujeito passivo, beneficiado com a obtenção do bem, também amplia sua esfera de capacidades. O

²¹³ LACOMBE, Américo Masset. Parecer. In: **IPTU, aspectos jurídicos relevantes**. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2002.p. 36

²¹⁴ Andrei Pitten Velloso rememora que, justamente por se tratar de princípio, a capacidade contributiva não pode ser aplicável da mesma forma em toda e qualquer situação. VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012. p. 70

que ocorre é que a capacidade contributiva do sujeito agraciado com o imóvel, no caso do ITCMD, recebe um incremento efetivo. Mesmo que o indivíduo seja “franciscano”, na dicção do Ministro Marco Aurélio, com hábitos que denotem atitude espartana, ao Direito Tributário importa o fato gerador do tributo.

Não convém alegar que o sujeito recebeu o bem de maneira não onerosa. Nem o caráter gratuito da doação, nem a possível falta de liquidez do contribuinte são suficientes para determinar sua capacidade contributiva no que concerne ao fato presuntivo de riqueza. O bônus que esse acréscimo patrimonial acarretou à sua condição financeira não merece ser desprezado.

Esse entendimento é fecundo na medida em que dá interpretação ampliativa ao princípio da capacidade contributiva por considerar que um complemento na esfera da capacidade contributiva²¹⁵ do sujeito pode ampliar a esfera de capacidades individuais genéricas, incluída aí a própria capacidade contributiva.

De fato, a interpretação mais ampla de capacidade contributiva²¹⁶, enquanto informadora do ordenamento jurídico como um todo, coaduna-se com a necessidade de justificação ético-jurídica da tributação, orientando a instituição de tributos segundo um ideal de justiça tributária. Um ideal que privilegie não somente a liberdade individual, mas também os compromissos coletivos com a consolidação da cidadania por meio da tributação. O que ocorreu na situação em exame foi a identificação de fato presuntivo de riqueza, apto a ensejar tributação.

Assim, da perspectiva de que esse princípio é aplicável ao ordenamento como um todo podem resultar decisões que ora ressaltem a perspectiva do sujeito, ora a perspectiva do ente tributante; que ora destaquem o direito individual de liberdade e de igualdade de tratamento frente ao tributo, ora dêem enlevo ao dever geral e universal de pagamento de tributos.

Por conseguinte, entende-se que a noção de capacidade contributiva como metacapacidade é compatível com a decisão brevemente analisada, uma vez que esta, implicitamente, considerou a capacidade contributiva como fomentadora

²¹⁵ Essa perspectiva não se presta a blindar o sujeito da cobrança das exações, mas antes de tudo a nortear a tributação em respeito aos limites constitucionais de vedação ao confisco e mínimo vital, comportando uma noção ampla de tributo, que considera também seu pagamento como dever fundamental.

²¹⁶ A exemplo, cabe citar a lição de Sacha Calmon, que destaca a aplicação do princípio da capacidade contributiva mesmo a taxas e contribuições, o que ocorre de forma negativa, pela via da identificação da incapacidade contributiva do sujeito passivo. COELHO, op. cit., p. 83.

de desenvolvimento individual e da coletividade pela via do pagamento do ITCMD. A propósito, conclui-se que a deliberação pela constitucionalidade da progressividade no caso em comento representa um esforço da Suprema Corte em proporcionar uma maior eficácia ao princípio no ordenamento.

Assim, a interpretação exuberante dada pelo STF ao princípio pode ser beneficiadora do processo de empoderamento do indivíduo, que é compelido ao pagamento da exação a partir da demonstração de acréscimo à sua capacidade para fazê-lo. Essa interpretação respeita tanto a perspectiva de proteção ao desenvolvimento individual, como também enseja a promoção de mais cidadania pela participação do indivíduo pela via da tributação. É a capacidade contributiva ampliando o rol de capacidades do indivíduo.

Entende-se, assim, que a despeito de a doutrina não ser uníssona a esse respeito, e de a análise de julgados isolados não refletirem posicionamento sedimentado, a noção de capacidade contributiva como metacapacidade se coaduna com a aplicação inovadora dada ao princípio dada pelo Supremo Tribunal Federal.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A inserção da tributação no contexto dos direitos fundamentais traz à tona a necessidade de equilíbrio entre os valores liberdade e igualdade, na perspectiva do cidadão e do Estado. Neste trabalho, verificou-se uma convergência de tendências das teorias de justiça que corroboram para o robustecimento de um projeto social constitucionalmente embasado. A partir de Rawls e de importantes contrapontos conceituais verificou-se a necessidade de aperfeiçoamento de uma tributação engajada, partindo-se de uma concepção de Estado que considere o cidadão como sujeito e agente de direitos fundamentais.

Considerando a proposição inicial que desafia o Estado Democrático de Direito, o equilíbrio entre liberdades e igualdades também reivindica ser enfrentado pelo Direito Tributário. Tratada na condição de limite ao poder de tributar, a capacidade contributiva é identificada como princípio oriundo do postulado da igualdade, consagrando um mínimo existencial particular, representativo tanto para a realização do plano de vida do cidadão como para o plano de sociedade fundado na Constituição.

A sociedade vislumbrada por Rawls deriva da razão e sintetiza o ser humano como criatura autônoma. A crítica feita reiteradas vezes ao problema da estabilidade nessa sociedade ideal não é outro diferente do drama atual de equilibrar igualdade e liberdade, dilema das sociedades democráticas reais. Nesse ponto, entende-se que abordagens transcendentais como a de Rawls são úteis para se elaborar juízos comparativos sobre a justiça. As respostas para os questionamentos levantados no corpo da teoria permitem avaliações sobre a relevância da justiça, comparando, por exemplo, as “distâncias” entre o modelo ideal e a os arranjos sociais reais, dialeticamente.

Frise-se que a tributação, enquanto mecanismo que amenização de desigualdades, reflete também mudanças na concepção de igualdade. Essa inovação faz com que o Estado deixe de considerar tão somente o mérito individual, e sua inerente noção de que os benefícios devem retornar ao cidadão apenas na proporção em que ele contribua economicamente para o produto social.

No contexto de ampla eficácia de direitos fundamentais, a tributação em geral não diferencia o contribuinte entre destinatários e não destinatários de direitos. A diferenciação feita na seara tributária deve se ater à identificação de critérios legítimos que sejam signos reais de capacidade econômica, para que, na ausência

desta condição, o Estado trate desigualmente os desiguais, atuando positivamente na redistribuição de bens e na mudança desse estado de coisas.

O que se extrai da teoria de justiça como equidade, e de um breve olhar sobre as que de alguma maneira foram aqui relacionadas a ela, é que o pensamento de Rawls representa uma mudança de paradigmas no tocante à justiça, à igualdade e à liberdade, inserindo o indivíduo na centralidade das discussões. Nem a liberdade de mercado, de *per sí*, nem os paradigmas de uma justiça fundada na retribuição e no mérito são suficientes diante das configurações tomadas pelos direitos fundamentais no contexto do constitucionalismo. Passa-se a tratar de uma justiça social considerando uma concepção de que justo é reduzir a medida das injustiças. Nesse aspecto, mencione-se a relevância da amenização das desigualdades econômicas como primeiro passo para o desenvolvimento de outras capacidades e liberdades, para a conquista de autonomia e promoção de cidadania.

Assim, a noção de contrato social, como vista nas teorias clássicas, suaviza-se, dando espaço a uma justiça contratual tácita, com clara referência a instituições que abrangem as estruturas sociais, políticas e econômicas, formando um todo social que prioriza igualdade na perspectiva de menos desigualdade. Verifica-se que, acima de uma integral aplicabilidade, o que há é uma intensa repercussão da teoria de justiça como equidade nas discussões sobre justiça, igualdade, liberdade, bem como na concepção de Estado e de indivíduo, enquanto entes de uma relação de cooperação.

A justiça de que trata Rawls deixa de estar resumida a dois princípios básicos e passa a se espraiar pelas relações institucionais e sociais, refletindo numa tributação engajada. Os ideais sociais, tantas vezes substantivados no texto constitucional, passam a seguir uma lógica de alcance que perpassa direitos/deveres do Estado e dos cidadãos. Assim, reconhecer as diferenças nos graus de capacidade individual em contribuir não deve orientar o Estado a simplesmente isentar o cidadão de seus deveres constitucionais, posto que uma atuação reiterada nesse sentido rechaça a simbiose entre direitos e deveres que deve ser fortalecida nas sociedades democráticas.

A aplicação à seara tributária de conceitos das teorias de justiça, como liberdade e igualdade, serviu à identificação da capacidade contributiva como manifestação não apenas intuitiva de justiça tributária, mas como metacapacidade do indivíduo para seu autodesenvolvimento. A partir dessa visão multidimensional,

entende-se que uma interpretação mais exuberante sobre capacidade contributiva se aproxima, em alguma medida, do liame interpretativo que constituiu a tônica deste trabalho, qual seja, o de evidenciá-la, a capacidade contributiva, como metacapacidade que propicia ao indivíduo exceder a esfera das necessidades, adentrando na esfera das liberdades.

Pelo julgado brevemente analisado (ITCMD), o Supremo demonstrou compreensão ampliativa no que se refere à abrangência do princípio da capacidade contributiva no ordenamento pátrio. Sinalizando que a graduação progressiva do imposto real em questão tem, inclusive, o condão de dar eficácia ao princípio em comento, verificou-se uma interpretação sistemática e salutar do Texto Magno por parte da Suprema Corte. Verificou-se que o princípio da capacidade contributiva pode desempenhar função de tutelar interesses tanto do fisco como do contribuinte, recordando as feições de direito e de dever trabalhadas nesta pesquisa.

Na perspectiva do contribuinte, o princípio protege, por exemplo, seu âmbito de igualdade, de liberdade e de direito a um mínimo vital. Doutra banda, o mesmo princípio serve ao interesse do Estado arrecadador, na medida em que, havendo capacidade contributiva, ninguém deve escapar de contribuir para as despesas públicas. Como reforço a essa tendência, o dever de solidariedade exsurge no sentido de justificar a universalidade da cobrança de tributos. Todos precisam arcar com os ônus da vida em sociedade.

Considerando a necessidade de desenvolvimento do cidadão como indivíduo autônomo, com valor igual aos outros e com direito a um plano de vida particular, a capacidade contributiva indica níveis de emancipação econômica do indivíduo. Para além da aptidão financeira de suportar o ônus tributário, a capacidade contributiva, passa a indicar o perímetro no qual o sujeito começa a atuar em seu próprio desenvolvimento, buscando promover seu bem-estar.

O indivíduo capaz de contribuir pela via do tributo passa a ser capaz de outras funcionalidades, que o qualificarão como sujeito mais livre e autônomo, num contexto de menos desigualdades e mais oportunidades. Uma democracia que se empenhe em garantir um cenário favorável ao aperfeiçoamento de direitos e capacidades, mesmo não logrando proporcionar uma total igualdade material aos indivíduos, realiza ao menos uma perspectiva de igualdade: a de iguais oportunidades. É nesse sentido que Rawls oferece suas maiores contribuições, permitindo uma análise dialética entre tributação, igualdade e liberdade.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDERSEN, Hans Christian. **The complete illustrated stories of Hans Christian Andersen**. London: Chancellor press, 1985.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos Princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. 8. ed. rev. e comp. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECKER, Alfredo. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo, Lejus, 2002.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____. Constituição (1946). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 562045, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário. Três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009.

CALVINO, Ítalo. Palomar. São Paulo: Companhia das Letras, 1994

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 287.

_____. **Fundamentos da Constituição**. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

_____. **Direito Constitucional**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1986.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional. Teoria do estado e da constituição. Direito constitucional positivo**. 17. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

CARVALHO, Marcia Haydée Porto de. Os problemas da tese da única interpretação correta em matéria constitucional. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Vol. 91. Ano 23. São Paulo: E. RT, abr-jun. 2015.

CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva – Elementos da filosofia constitucional contemporânea**. 4. ed. Rio de Janeiro: ed. Lumen Juris, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Eliud José Pinto da. **A norma jurídica e as isenções tributárias**. 2. ed. São Luís: Aquarela, 2010.

FERRAZ Junior, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão e dominação**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra. (Org.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005 p. 213.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda; RÓNAI, Paulo. **Mar de Histórias. Antologia do Conto Mundial**. Vol III. 4. ed, São Paulo: Nova fronteira, 1999.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014.

GOROVITZ, Samuel. John Rawls - uma teoria da justiça. In: CRESPIGNY, Anthony de e Minogue, Kenneth R. (Org.). **Filosofia Política**. 2 ed. Brasília: Ed. UnB, 1982. (Col. Pensamento Político, 8). Trad. Yvone Jean: Contemporary political philosophers; Dodd, Mead & Cia. Inc., 1975.

GOYARD FABRE, Simone. **Os princípios filosóficos do Direito Político Moderno**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

HAYEK, F.A. **Direito, legislação e liberdade**: uma nova formulação dos princípios liberais de justiça e economia. São Paulo: Visão, 1985.

HESSE, Konrad. **Escritos de Derecho Constitucional**. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.

HOLANDA, Sérgio Buarque. **Raízes do Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

KYMLICKA, Will. **Filosofia política contemporânea**: uma introdução. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LACOMBE, Américo Masset. Parecer. In: **IPTU, aspectos jurídicos relevantes**. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2002.p. 36.

MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1993.

_____. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARINONI, Luiz Guilherme; SARLET, Ingo Wolfgang; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Rt, 2012. p. 207.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais**. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Elementos de direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

MIRANDA Jorge. **Teoria do estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 323.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, v. 5, n. 20, 2007.
_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **The myth of ownership**: taxes and justice. oxford university press, 2004.

NINO, Carlos Santiago. **La Constitución de la Democracia Deliberativa**. Barcelona: Gedisa, 1997.

_____. **Consideraciones sobre la dogmática jurídica**. México: UNAM, 1974.

NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor Ltda., 1991.

OLIVEIRA, Nythamar de. **Rawls: filosofia – passo a passo**. 18. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2003.

OST, François. **Contar a Lei: As fontes do imaginário jurídico**. São Leopoldo: Unisinos, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. **Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PESSOA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Rev. direito GV** [online]. 2009, vol.5, n.1, pp. 95-106. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v5n1/a05v5n1.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

PIMENTEL, Kalyani Muniz Coutinho. **Ementas jurisprudenciais: manual para identificação de teses e redação de enunciados: teoria e prática**. Curitiba: Juruá, 2015.

QUIRINO, Célia Galvão. Tocqueville: Sobre a Liberdade e a Igualdade. In: WEFFORT, Francisco (Org.). **Os Clássicos da Política**. São Paulo: Ática, 1991.

RAMOS, Paulo Roberto Barbosa. A filosofia do controle concentrado de constitucionalidade das leis na ordem jurídica brasileira pós-88. **Revista de Informação Legislativa Brasília**. 36 n. 143 jul./set. 1999.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. Tradução de Almiro Pissetta e Lenita Maria Rímoli Esteves.

_____. **O Liberalismo Político**. México: Fondo de Cultura Económico, 1996. Tradução de Sérgio René Madero Báez.

ROSAS, João Cardoso. **Manual de filosofia política**. Coimbra: Almedina, 2008.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Pela mão de Alice: o social e o político na pós-modernidade**. 14. Ed. São Paulo: Cortez, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

_____. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SARMENTO, Daniel. **Neoconstitucionalismo no Brasil**: riscos e possibilidades. Leituras complementares de Direito Constitucional. Bahia: Jus Podivm 2009.

_____. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). **Direitos fundamentais e estado constitucional**: estudos em homenagem a J.J. Gomes Canotilho. São Paulo: RT, 2008. p. 9-10

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. Trad. de Laura Teixeira Motta.

_____. **A ideia de Justiça**. T São Paulo: Companhia das Letras, 2011. rad. Denise Bottmann, Ricardo Doninelli Mendes.

SILVA, José Afonso da. **Curso de constitucional positivo**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

STRECK, Lenio. Neoconstitucionalismo, positivismo e pós-positivismo. In: **Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo**: um debate com Luigi Ferrajoli. FERRAJOLI, Luigi, STRECK, Lenio, TRINDADE, André Karan (Org.) Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Renovar, 2003.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro, Renovar, 2005. v. 3.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. rev., atual. amp. Porto alegre: Livraria do advogado, 2012.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **A Constituição e sua reserva de justiça**: um ensaio sobre os limites materiais ao poder de reforma. São Paulo: Malheiros, 1999.

VITA, Alvaro de. **A Justiça igualitária e seus críticos**. 2. ed. Martins Fontes: São Paulo, 2007.