



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Iuri Engel Francescutti


Bases de incidência tributária sob a perspectiva de justiça e eficiência

Rio de Janeiro

2020

Iuri Engel Francescutti

Bases de incidência tributária sob a perspectiva de justiça e eficiência



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Rio de Janeiro

2020

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

F815

Francescutti, Iuri Engel

Bases de incidência tributária sob a perspectiva de justiça e eficiência/ Iuri Engel Francescutti - 2020.

305 f.

Orientadora: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Reforma tributária – Brasil - Teses. I. Campos, Carlos Alexandre de Azevedo. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU347.43

Bibliotecária: Ana Clara Brandão CRB7/6346

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta monografia, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Iuri Engel Francescutti

Bases de incidência tributária sob a perspectiva de justiça e eficiência

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovado em 29 de abril de 2020.

Banca Examinadora:

Professor Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos
Faculdade de Direito – UERJ

Professor Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz
Faculdade de Direito – UERJ

Professor Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

Rio de Janeiro

2020

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço à minha esposa, Daniela, pela incansável paciência, por compensar a minha ausência com as crianças, pelas inúmeras e repetidas leituras, correções e sugestões, pelas trocas de ideias ou simplesmente por ouvir meus devaneios acadêmicos. Sem você, que sempre me incentivou e acreditou nesse objetivo, este trabalho não seria possível. Te amo.

Em segundo lugar, agradeço aos meus pais, que sempre incentivaram meus estudos. Minha mãe, especialmente, ainda teve a paciência de ler grande parte do meu segundo capítulo. Muito obrigado.

Em terceiro lugar, agradeço ao meu orientador, Carlos Alexandre, por ter não apenas proporcionado acesso a extenso material para esse trabalho e me auxiliado a diagramar sua estrutura (a despeito das minhas insistentes mudanças), mas especialmente por ter, no curso de suas aulas, despertado meu interesse pela investigação de teorias de justiça, que foi, em última análise, de onde surgiu a ideia de redigir esse trabalho. Também não tenho como deixar de agradecer, na mesma medida, ao professor Luís Cesar Queiroz, com sua insistência na coerência do discurso crítico, e com suas análises sobre bases de incidência e reforma tributária, que certamente também contribuíram para esse trabalho.

Por fim, agradeço aos meus colegas de UERJ, especialmente ao Rodrigo Capone e à Luiza Monteiro, que me ajudaram mais do que imaginam, seja lendo grandes partes da dissertação, seja me fornecendo material que acabou por se tornar indispensável para sua elaboração, bem como ao meu colega de escritório Vitor, que também teve a paciência de não apenas ler parte do trabalho, mas de me ouvir quase todos os dias falando dele.

Marco Polo descreve uma ponte, pedra por pedra. 'Mas qual é a pedra que sustenta a ponte?', pergunta Kublai Khan. 'A ponte não é sustentada por esta ou aquela pedra', responde Marco, 'mas pela curva do arco que estas formam'. Kublai Khan permanece em silêncio, refletindo. Depois acrescenta: 'Por que falar das pedras? Só o arco me interessa'. Polo responde: 'Sem pedras, o arco não existe'.

Ítalo Calvino, Cidades Invisíveis

É um erro capital teorizar antes de se ter os dados. Insensivelmente, começa-se a distorcer os fatos para adaptá-los às teorias, em vez de fazer com que as teorias se adaptem aos fatos.

Sherlock Holmes

RESUMO

FRANCESCUTTI, Iuri Engel. *Bases incidência tributária sob a perspectiva de justiça e eficiência*. 2020. 306 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

Neste trabalho, investigaram-se os elementos indispensáveis a um sistema tributário, identificando-se justiça como o principal deles. Demonstrou-se a dificuldade de construir uma teoria de justiça transcendental, com princípios rígidos aplicáveis a qualquer sociedade, na medida em que o senso comum de justiça é plural, constituído por um conjunto de valores não uníssomos. Admitindo-se que existe um razoável consenso a respeito do que seria uma injustiça flagrante, defendeu-se que a justiça tributária está associada a tratamento igualitário, proteção ao mínimo existencial e não regressividade da incidência, o que se concretiza por meio de uma tributação que observe a capacidade contributiva das pessoas, na sua acepção objetiva e subjetiva. Além disso, sugeriu-se que justiça tributária também deve estar atrelada à ideia de combate à desigualdade extrema, por meio da progressividade. Verificou-se que, entre as bases de incidência possíveis, a renda é a que permite melhor atendimento desses ideais, embora não se possa descartar a tributação sobre o consumo como importante componente do sistema, especialmente em razão da necessidade de alinhamento internacional num mundo globalizado. Verificou-se que, contrariando essa conclusão, o Brasil dá demasiada ênfase (mais do que a média dos países desenvolvidos) à tributação sobre o consumo e que as propostas de reforma tributária atualmente em discussão no Congresso não cogitam alterar a representatividade de cada base de incidência em relação à arrecadação total.

Palavras-chave: Sistema tributário. Reforma tributária. Justiça tributária.

Capacidade contributiva. Desigualdade extrema. Progressividade.

Bases de incidência.

ABSTRACT

FRANCESCUTTI, Iuri Engel. *Bases of tax incidence from the perspective of justice and efficiency*. 200. 306 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

In this work, the indispensable elements to a tax system were investigated, identifying justice as the main one. The difficulty of constructing a theory of transcendental justice was demonstrated, with rigid principles applicable to any society, insofar as the common sense of justice is plural, constituted by a set of non-unison values. Admitting that there is a reasonable consensus on what would be a flagrant injustice, it was argued that tax justice is associated with equal treatment, protection of the minimum existential and non-regression of the incidence, which is achieved through a taxation that observe people's ability to pay, in its objective and subjective sense. In addition, it was suggested that tax justice should also be linked to the idea of combating extreme inequality, through progressivity. It was found that, among the possible bases of incidence, income is the one that allows better fulfillment of these ideals, although taxation on consumption cannot be ruled out as an important component of the system, especially due to the need for international alignment in a globalized world. . It was found that, contrary to this conclusion, Brazil places too much emphasis (more than the average of developed countries) on taxation on consumption and that the tax reform proposals currently under discussion in Congress do not consider changing the representativeness of each database incidence in relation to the total collection.

Keywords: Tax system. Tax reform. Tax justice. Ability to pay.

Extreme inequality. Progressivity. Tax bases.

LISTA DE FIGURAS

Figura 3.1 –	Coeficientes de Gini.....	174
Figura 3.2 –	Percentual da renda recebida pelos 1% mais ricos no mundo.....	175
Figura 3.3 –	Percentual da renda recebida pelos 1% mais ricos no Brasil.....	176
Figura 3.4 –	Taxa marginal das rendas mais elevadas.....	189
Figura 3.5 –	Utilidade marginal do capital.....	194
Figura 3.6 –	Desigualdade de mercado e o impacto da tributação e gasto.....	198
Figura 3.7 –	Efeito distributivo da tributação e do gasto em economias avançadas..	199
Figura 3.8 –	Distribuição do subsídio de dedução de despesas médicas da base de cálculo do IRPF por centil de renda.....	202
Figura 4.1 –	% da tributação sobre o consumo em relação à tributação total.....	244
Figura 4.2 –	Arrecadação no Brasil por tipo de tributo.....	245
Figura 4.3 –	Nível de concentração de renda domiciliar e do usufruto dos imóveis residenciais por respectivo vigésimo de renda domiciliar em 2003.....	260

LISTA DE TABELAS

Tabela 3.1 –	rendimento médio mensal do trabalho.....	177
Tabela 3.2 –	progressividade como técnica.....	192
Tabela 4.1 –	tributação sobre o consumo de 20%.....	221
Tabela 4.2 –	tributação sobre o consumo não cumulativa de 20%.....	221
Tabela 4.3 –	tributação sobre o consumo não cumulativa de 50%.....	222
Tabela 4.4 –	tributação sobre o consumo de 50% sem elasticidade.....	222
Tabela 4.5 –	tributação sobre o consumo não cumulativa de 50% sem elasticidade.....	222
Tabela 4.6 –	tributação sobre a renda de 50%.....	223
Tabela 4.7 –	tributação sobre a renda de 80%.....	223
Tabela 4.8 –	tributação sobre a renda de 80% sem elasticidade.....	224
Tabela 4.9 –	tributação sobre o consumo cumulativa de 20%.....	224
Tabela 4.10 –	incidência não cumulativa sem isenção.....	226
Tabela 4.11 –	incidência não cumulativa com isenção não repassada ao preço.....	226
Tabela 4.12 –	incidência não cumulativa com isenção repassada ao preço.....	227
Tabela 4.13 –	incidência não cumulativa com alíquotas não uniformes não repassadas ao preço.....	227
Tabela 4.14 –	incidência não cumulativa com alíquotas não uniformes repassadas ao preço.....	227
Tabela 4.15 –	tributação exclusiva na pessoa jurídica com base no lucro real.....	248
Tabela 4.16 –	tributação exclusiva na pessoa jurídica com base no lucro presumido.....	249

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	12
1	ELEMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	20
1.1	Considerações iniciais	20
1.2	A ideia de sistema jurídico e algumas premissas iniciais	21
1.3	A ideia de sistema jurídico tributário	26
1.4	Elementos necessários a um sistema jurídico tributário	27
1.4.1	<u>Os apontamentos da doutrina</u>	28
1.4.1.1	Adam Smith – primeira sistematização.....	28
1.4.1.2	Harley Lutz – trazendo Adam Smith para o século XX.....	32
1.4.1.3	Hugh Dalton – algumas ideias complementares.....	37
1.4.1.4	Fritz Neumark – uma obra completa.....	39
1.4.1.4.1	Crítica aos princípios liberais clássicos.....	39
1.4.1.4.2	Princípios da imposição.....	41
1.4.1.4.2.1	Princípios orçamentário-fiscais.....	41
1.4.1.4.2.2	Princípios político-sociais e éticos.....	42
1.4.1.4.2.3	Princípios político-econômicos.....	43
1.4.1.4.2.4	Princípios do processo político-econômico.....	45
1.4.1.4.2.5	Princípios jurídico-tributários e técnico-tributários.....	47
1.4.1.5	Richard Musgrave, Klaus Tipke e Ricardo Lobo Torres – consolidação de ideais.....	51
1.4.1.6	Tax by Design: The Mirrlees Review – uma análise econômica.....	53
1.4.2	<u>Uma proposta, alinhada à doutrina, de enumeração dos elementos</u>	55
1.4.2.1	Justiça e suficiência.....	55
1.4.2.2	Neutralidade.....	57
1.4.2.3	Simplicidade.....	67
1.4.2.4	Flexibilidade.....	80
1.4.2.5	Responsabilidade – fator condicionante.....	81
1.4.3	<u>Considerações finais</u>	83

2	A IDEIA DE JUSTIÇA	85
2.1	Considerações iniciais	85
2.2	A ideia de justiça das civilizações pré-filosóficas até Kant	88
2.2.1	<u>Civilizações pré-filosóficas</u>	88
2.2.2	<u>Grécia Antiga – os filósofos</u>	89
2.2.2.1	Platão.....	89
2.2.2.2	Aristóteles.....	91
2.2.3	<u>De Roma à Idade Média – um milênio de pouca evolução</u>	93
2.2.4	<u>Os contratualistas – Hobbes e Locke</u>	96
2.2.4.1	Thomas Hobbes.....	96
2.2.4.2	John Locke.....	100
2.2.5	<u>Adam Smith – liberalismo e utilitarismo</u>	103
2.2.6	<u>Jeremy Bentham – a consolidação do utilitarismo</u>	109
2.2.7	<u>Immanuel Kant – o imperativo categórico</u>	111
2.2.8	<u>Síntese da construção do conceito de justiça até Kant</u>	113
2.3	Liberalismo e suas principais vertentes	115
2.3.1	<u>Do clássico ao contemporâneo</u>	115
2.3.2	<u>Libertarianismo</u>	119
2.3.3	<u>Críticas ao pensamento libertário</u>	127
2.3.4	<u>Liberalismo igualitário</u>	131
2.3.5	<u>Críticas ao pensamento liberal igualitário</u>	138
2.4	Considerações finais	146
3	A IDEIA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA	149
3.1	A necessária distinção entre justiça social e justiça tributária	149
3.2	Os três consensos morais sobre justiça tributária: igualdade, não regressividade e proteção ao mínimo existencial	152
3.3	Transplantando esses consensos para o direito tributário: capacidade contributiva	158
3.4	A construção de um quarto consenso: o combate à desigualdade extrema	173
3.4.1	<u>Outras razões para se combater a desigualdade extrema</u>	184

3.4.2	<u>O que se pode fazer do ponto de vista tributário?</u>	188
3.4.3	<u>Progressividade</u>	190
3.4.4	<u>O gasto tributário</u>	200
3.4.5	<u>Desigualdade extrema de mercado e progressividade</u>	203
3.5	Considerações finais	204
4	AS BASES ÓTIMAS DE INCIDÊNCIA	206
4.1	Considerações iniciais	206
4.2	As bases primárias: patrimônio, renda e consumo	206
4.3	A visão jurídico-econômica nacional	209
4.3.1	<u>Tributos indiretos e regressividade – um erro de premissa</u>	209
4.3.2	<u>Tributação da renda versus tributação (indireta) sobre o consumo</u>	218
4.3.2.1	Substituição de bases de incidência e federalismo.....	218
4.3.2.2	Respeito à falta de elasticidade da demanda e maior transparência.....	221
4.3.2.3	Progressividade.....	225
4.3.2.4	Origem x destino.....	228
4.3.2.5	Exportações e importações.....	231
4.3.2.6	Complexidade, custos de conformidade e fiscalização.....	234
4.3.2.6.1	Complexidade de compreensão da legislação e potenciais litígios.....	234
4.3.2.6.2	Custo de arrecadação.....	237
4.3.2.6.3	Custo de conformidade.....	238
4.3.2.6.4	Fraude fiscal.....	239
4.3.2.6.5	Planejamento tributário agressivo, globalização e economia digital.....	242
4.3.2.6.7	Existem afinal vantagens comparativas?.....	247
4.3.3	<u>Imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica</u>	247
4.4	Abordagem econômica: superioridade da tributação sobre o consumo?	251
4.5	Tributação do patrimônio e da herança	258
4.5.1	<u>Imposto imobiliário</u>	259
4.5.2	<u>A tributação do patrimônio líquido (da pessoa física)</u>	263
4.5.3	<u>Imposto sobre herança (e doações)</u>	265
4.6	A matriz tributária brasileira e as principais reformas propostas....	268

4.6.1	<u>Críticas à reforma e considerações finais</u>	270
	CONCLUSÃO	273
	REFERÊNCIAS	277

INTRODUÇÃO

Benjamin Franklin uma vez disse que nada é mais certo no mundo do que a morte e os tributos.¹ Como Richard Murphy chama a atenção, essa frase não está totalmente correta. O ser humano existe há muito mais tempo do que os tributos. O que se tem por certo é que os tributos, embora não sejam inevitáveis, têm sido uma constante desde que a humanidade começou a se estruturar em alguma forma complexa de sociedade.²

Especula-se que a tributação tenha origem entre 7000 e 4000 a.C, mas os primeiros registros históricos de tributação datam de 4000 e 3000 a.C., nos escritos cuneiformes do povo da Suméria, que habitava a Mesopotâmia, região hoje ocupada pelo Iraque.³

David F. Burg narra que, em 2500 A.C., a dinastia Ur-Nanshe passou a confiscar a propriedade de templos religiosos e instituiu pesados tributos sobre os cidadãos de um conjunto de pequenas cidades chamado Langash para financiar suas campanhas militares e tomar controle sobre toda a região da Suméria. Os tributos alcançavam as mais diversas atividades (até mesmo para se enterrar um morto era preciso pagar tributos) e, como o conceito de moeda ainda não havia sido desenvolvido, os pagamentos eram feitos em bens ou com a própria força de trabalho. O coletor de impostos era o homem a ser temido. Quando as batalhas cessaram, os Ur-Nanshe se recusaram a reduzir a carga tributária, o que levou a uma revolta contra a tributação opressora – a primeira que se tem notícia – e a subida ao poder de Urukagina, que logo tratou de preservar a propriedade dos templos e reduzir a tributação a mais da metade.⁴

¹ FRANKLIN, Benjamin. *Letter to Jean-Baptiste Le Roy*. 1789.

² MURPHY, Richard. *The Joy of Tax: How a fair tax system can create a better Society*. Londres: Bantam Press, 2015, p. 13. Em sentido semelhante, confira-se: SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 41.

³ ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 61. Zilveti afirma que as escrituras sumérias descreveriam “uma regra de ouro segundo a qual aquele que pretendesse obter serviços de alguém deveria contribuir para tal” e que, segundo “os Pausch, esse seria o primeiro registro ancestral do princípio da capacidade contributiva”. Parece-me duvidoso que de uma regra que exige pagamento por um serviço, até mesmo pelas dificuldades de tradução de línguas extintas, seja possível extrair uma regra de tributação ou, o que me parece ainda mais difícil, um primórdio da capacidade contributiva.

⁴ BURG, David F. *A world history of tax rebellions: an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present*. New York: Routledge, 2004, p. 45.

Charles Adams questiona se essas medidas teriam sido sábias, pois logo em seguida a cidade foi destruída por invasores estrangeiros, tendo o reinado de Urukagina durado menos de 10 anos.⁵

Essa pequena história ilustra a importância da tributação, que pode ser o combustível que fomenta uma civilização, ou que a incendeia.⁶ Daí a importância de se ter um sistema tributário adequadamente desenhado, alinhado aos valores prestigiados e às circunstâncias sócio-econômicas existentes numa determinada sociedade. Afinal, ainda que morte e tributos sejam inevitáveis, não é igualmente inevitável (embora seja, sem dúvida, uma constante) que tenhamos um sistema tributário injusto, caótico, incoerente, etc.⁷

Quatro obstáculos, entretanto, têm dificultado essa tarefa arquetípica no campo do direito tributário. Primeiro e mais importante, raramente propostas de reforma pensam no sistema como tal, ou seja, verdadeiramente como um sistema, um todo.⁸ Em geral, o que se vê são reformas pontuais, que mexem apenas num ou noutro aspecto do sistema. Como exemplo disso, basta observar que as atuais reformas tributárias sendo analisadas no Congresso brasileiro (PEC 110/2019 e PEC 45/2019) buscam, em essência, corrigir a complexidade da tributação sobre o consumo. Não tratam do sistema em sua inteireza.⁹

⁵ ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2nd ed. Lanham: Madison Books, 2001, p. 2.

⁶ Como adverte Piketty, “no cerne de cada transformação política importante, encontramos uma revolução fiscal. O Antigo Regime desapareceu quando as assembleias revolucionárias votaram pela abolição dos privilégios fiscais da nobreza e do clero, instituindo um regime fiscal universal e moderno. A Revolução Americana nasceu da vontade dos súditos nas colônias britânicas de fixar seus próprios tributos e tomar o destino nas próprias mãos (*‘No taxation without representation’*).” (PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 480).

⁷ MIRRLEES, James; ADAM, Stuart; BESLEY, Timothy; BLUNDELL, Richard; BOND, Stephen; CHOTE, Robert; GAMMIE, Malcolm; JOHNSON, Paul; MYLES, Gareth; POTERBA, James. *Tax by design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 2011, p. 20.

⁸ Tratando da sua teoria da justiça, Rawls pondera que “é concebível que o sistema social possa ser injusto, embora nenhuma de suas instituições seja injusta em separado: a injustiça é consequência do modo como são combinadas em um só sistema.” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 69). É curioso notar a divergência na doutrina a respeito de a partir de quando se pode falar da existência de um sistema tributário e isso tem relação com a própria noção do que se entende por sistema. Enquanto alguns sugerem que os egípcios operavam um sistema tributário razoavelmente avançado muito antes do tempo de Moisés (ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2nd ed. Lanham: Madison Books, 2001, p. 10), outros acreditam que, naquela época, ainda não se poderia falar de sistema, mas apenas de uma “tributação rudimentar, assistemática e sem qualquer organização lógico-estrutural de captação.” (ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 62-63).

⁹ Não obstante, é evidente que não se pode descartar a importância de uma reforma que corrija um dos principais problemas do nosso sistema tributário. Talvez seja utópico pensar numa reforma completa de uma só vez. Entretanto, se as conclusões que proponho neste trabalho fizerem algum sentido, será possível levantar sérias

Em segundo lugar, como decorrência lógica do ponto anterior, as propostas deixam de investigar, previamente, quais os elementos que devem servir de diretrizes para a constituição de um sistema tributário. Parece de meridiana clareza que o desenho adequado de um sistema dependerá de, antes, definir-se quais elementos devam informar esse sistema. Não fazer esse exercício prévio seria como pretender vencer uma corrida sem saber onde fica a linha de chegada.

Em terceiro lugar, ainda que se trabalhe com a ideia de um sistema como um todo e que se identifique seus elementos necessários, dificilmente o discurso estará aberto a debate público¹⁰ se não houver transparência nos seus pressupostos ideológicos.¹¹ Somente assim será possível verificar a sua coerência.¹² Por exemplo, há quem parta da ideia preconcebida de que todo sistema tributário deve, necessariamente, ter uma incidência global progressiva¹³, ou que alguns impostos devem ter alíquotas progressivas. Invoca-se, sem maiores discussões, uma vaga ideia de solidariedade, sem explicar os alicerces político-normativos dessa premissa.¹⁴

objeções às reformas propostas, embora tais objeções sejam muito distantes das críticas da doutrina que tenho lido a respeito. Voltaremos ao tema no quarto capítulo.

¹⁰ Esse debate público já é naturalmente limitado àqueles dedicados ao estudo do tema. Como pondera Hart, “a realidade da situação é que uma grande proporção dos cidadãos comuns – talvez a maioria – não tem qualquer concepção geral da estrutura jurídica ou dos seus critérios de validade. O direito a que obedece o cidadão comum é algo que ele conhece apenas como ‘o direito’. Pode obedecer-lhe por uma variedade de razões e entre estas pode estar muitas vezes, embora nem sempre, o conhecimento de que será melhor para ele fazê-lo.” (HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 147).

¹¹ Sagit Leviner afirma que uma “sincera e abrangente elaboração de crenças normativas e de valores e como eles lançam luz sobre a tributação levam a uma melhor compreensão da sociedade e um aprimorado sistema tributário.” (LEVINER, Sagit. *The normative underpinning of taxation*. *Nevada Law Journal*, vol. 13 (1), 2012, p. 132).

¹² Faz-se importante distinguir, assim, a teoria política normativa e a ideologia política. A esse respeito, Álvaro de Vita afirma que “a ideologia está mergulhada na luta política e está voltada para o recrutamento de adeptos para uma causa, a atividade da teoria política normativa consiste em oferecer razões – aquilo que denominamos uma ‘justificação’- para os julgamentos que fazemos sobre nossos comprometimentos normativos na política.” (VITA, Álvaro de. *O liberalismo igualitário: sociedade democrática e justiça internacional*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 3)

¹³ A tributação progressiva, em apertada síntese, é aquela que se dá em percentuais maiores quanto maior for a base de incidência. Teremos a oportunidade de examinar, no terceiro capítulo, diferentes acepções dessa expressão.

¹⁴ “O sistema tributário de um país é um símbolo importante e altamente visível das suas escolhas políticas e filosóficas fundamentais.” (BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. *Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries*. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005, p. 3, tradução livre).

Por fim, reformas estão sempre sujeitas ao complicado processo político e à “tirania do *status quo*” (uma resistência à mudança).¹⁵ Não é raro um projeto ser substancialmente desnaturado durante sua tramitação, com a criação de inúmeras exceções para atender ao interesse de grupos (privados ou públicos) de pressão.¹⁶ E a própria demora do processo político faz, às vezes, com que projetos pensados para uma realidade já não se adequem perfeitamente às circunstâncias fáticas do momento da sua aprovação. Por exemplo, novas tecnologias podem simplificar instrumentos fiscalizatórios e dispensar presunções legais antes necessárias; novas atividades podem suscitar dúvidas sobre o alcance da tributação etc.

Se, do ponto de vista acadêmico, não há muito (ou não há nada) o que se fazer a respeito do processo político, podemos, por outro lado, trabalhar para contornar os outros três obstáculos ao desenhar um sistema tributário. E é basicamente isso o que me motiva a escrever esse texto: identificar os elementos essenciais de um sistema tributário, expondo de forma transparente os meus pressupostos filosóficos, para se chegar à conclusão de quais seriam as bases ideais de incidência de um sistema tributário pensando em sua inteireza, de forma orgânica e ordenada. O objetivo, portanto, é contribuir para o debate sobre a reforma tributária que se espera para o Brasil, defendendo que esse debate, como qualquer outro, deve começar do início: que qualidades queremos que esse sistema tenha? É possível identificar, então, bases de incidência que melhor atendam a esse conjunto de qualidades?

Essa pesquisa se justifica na medida em que me parece que a maior parte dos estudos sobre o tema tem ignorado ao menos um desses três obstáculos: ou focando em apenas um grupo de tributos, ou abordando apenas algum dos elementos do sistema, ou, ainda, ocultando os pressupostos filosóficos dessa discussão.¹⁷

¹⁵ MIRRLEES, James; ADAM, Stuart; BESLEY, Timothy; BLUNDELL, Richard; BOND, Stephen; CHOTE, Robert; GAMMIE, Malcolm; JOHNSON, Paul; MYLES, Gareth; POTERBA, James. *Tax by design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 2011, p. 18. No mesmo sentido, Daniel Giotti afirma que a “complicação do sistema tributário existe em democracias, já no momento inicial de elaboração do sistema tributário, porque é normal que haja disputa sobre o melhor arranjo institucional da tributação. [...] ...há contribuintes ou grupo de contribuintes querendo uma tributação sob medida... [...] De outro lado, os vários entes tributantes querem parcelas cada vez maiores do chamado poder de tributar... [...] ...independente do partido ou ideologia, mobilizam suas bancadas contra qualquer projeto que implique a possibilidade, ainda que remota, de eles perderem receitas tributárias.” (PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 54-55).

¹⁶ “...o que realmente acontece quando regimes tributários são adotados e administrados pode ser, e geralmente é, algo bem diferente daquilo que se intencionou.” (BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. *Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries*. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005, p. 4, tradução livre).

¹⁷ Não por outra razão, Marcos de Aguiar Villas-Bôas sugere que “para descobrir as medidas de política tributária que conferem mais eficiência e equidade, é necessário um estudo aprofundado, transdisciplinar, complexo, que ainda é extremamente incipiente no Brasil.” E complementa: “Nas últimas duas décadas, os

Esse trabalho será dividido em quatro capítulos. O primeiro será dedicado a investigar os elementos necessários de um sistema tributário. Dividido em três partes, no início farei um breve estudo sobre o conceito de sistema jurídico a partir das lições de Karl Larenz e Claus-Wilhelm Canaris, quando terei a oportunidade de pontuar que os ideais de unidade e ordem afetos à noção de sistema não implicam a assunção de um raciocínio puramente lógico-dedutivo, típico da jurisprudência dos conceitos, uma vez que a linguagem trabalha, inevitavelmente, com conceitos com algum grau de indeterminação, e que o processo interpretativo envolve, em certa medida, uma atividade valorativa.

Na segunda parte do primeiro capítulo, examinarei o que considero os principais autores que buscaram identificar os elementos essenciais de um sistema tributário, começando pelas quatro máximas de Adam Smith (equidade, certeza, conveniência e eficiência) e passando, entre outros, por Fritz Neumark, que tem uma obra inteiramente dedicada ao tema, e James Mirrlees, que adota uma abordagem mais econômica da tributação.

Na terceira parte, apontarei, alinhado às ideias dos autores estudados, os elementos que considero fundamentais: justiça, suficiência, neutralidade, simplicidade e flexibilidade. Sem adentrar ainda no exame do que seria em si um sistema justo, chamarei à atenção para a necessidade de que o sistema pareça justo aos olhos dos contribuintes, o que resulta num maior grau de conformidade do contribuinte com o sistema, e que suficiência (que caminha de mão dada com a justiça) está relacionada, em grande medida, ao que se espera do Estado. Destacarei, também, a importância da neutralidade tributária para assegurar um sistema que prestigie a liberdade de escolha, que evite injustiças e seja menos complexo. Pontuarei que o elemento simplicidade compreende não apenas a clareza da legislação, mas também a coerência (incluindo-se dos intérpretes) e transparência do sistema, a perceptibilidade da tributação, a segurança do contribuinte e a eficácia do sistema de solução de litígios. E explicarei as duas facetas da flexibilidade: ativa e passiva. Ao final, farei uma ponderação sobre um fator que me parece igualmente essencial para o bom funcionamento do sistema: a responsabilidade dos agentes (contribuintes, fiscalização e julgadores), mas que deve ser aplicado com parcimônia.

Como veremos ainda nesta terceira parte, embora justiça seja um requisito fundamental, todos os elementos conversam entre si, de forma orgânica, de modo que a desconsideração de um deles, por vezes, implica negar validade a outro.

autores brasileiros se dedicaram intensamente à análise da legislação posta e à sua interpretação para efeitos de tributar ou não determinados conjuntos de fatos, mas o interesse por um estudo sobre qual a melhor forma de tributar foi extremamente reduzido.” (VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da tributação ótima: passado, presente e futuro. *Revista Direito Tributário Atual* n° 34, São Paulo: Dialética, 2015, p. 276).

O segundo capítulo do trabalho será voltado à discussão de teorias de justiça. Dividido em duas partes, na primeira farei um histórico da construção do conceito de justiça, a fim de afastar alguns preconceitos a respeito do tema, especialmente sobre as ideias de Platão, Aristóteles, Thomas Hobbes e Adam Smith, cujas obras, assim me parece, têm sido usadas como base (ou contraponto) para teorias atuais de forma equivocada. O exame de alguns cânones da literatura, como John Locke, Immanuel Kant e Jeremy Bentham, também é importante para entendermos como chegamos ao atual estado da arte das teorias de justiça, o que revela o caráter interdisciplinar da metodologia adotada.

Na segunda parte, farei um exame mais detido, seguido de uma abordagem crítica, das duas principais correntes de pensamento que, dentro do liberalismo, parecem se chocar: o libertarianismo e o liberalismo igualitário, pelo exame da obra dos autores que, na minha opinião, melhor expressam essas linhas de pensamento: Robert Nozick e John Rawls.¹⁸

Ao criticar os dois extremos do pensamento liberal, com seus erros e acertos, procurarei demonstrar a dificuldade de se construir uma teoria de justiça transcendental, com princípios rígidos aplicáveis a qualquer sociedade, na medida em que a nossa percepção de justiça é plural. Defenderei, assim, uma abordagem comparativa, que foque nas circunstâncias concretizadas da sociedade e que busque identificar e combater injustiças flagrantes, a partir de consensos públicos. Evidentemente, essa investigação exige o exame dos princípios explícitos e implícitos consagrados na Constituição Federal, ou seja, a moral que foi objetivada em norma constitucional.

O terceiro capítulo será dedicado a investigar a ideia de justiça tributária. Iniciarei pontuando a distinção entre justiça tributária e justiça social, a primeira relacionada à forma de distribuição dos ônus fiscais e a segunda associada ao gasto público, por vezes tratadas pela doutrina como uma coisa só. Assumirei que, do ponto de vista da justiça tributária, existem três consensos públicos a respeito da tributação: igualdade, proteção ao mínimo existencial e não regressividade, debatendo o que exatamente significa cada um desses itens e defendendo que eles são razoavelmente concretizados por meio de uma tributação estruturada a partir da noção de capacidade contributiva, nas suas acepções objetiva e subjetiva, que serão igualmente examinadas.

¹⁸ Embora a principal obra de John Rawls, *A theory of justice*, originalmente editada em 1971, preceda *Anarchy, state and utopia*, de Nozick, cuja primeira publicação é de 1974, a ordem de apresentação aqui escolhida, inversa à cronológica, se justifica porque, sob o ponto de vista acadêmico, a teoria de Rawls têm sido usualmente adotada para confrontar o pensamento libertário em geral, o qual, como será visto no segundo capítulo, está sujeito a críticas mais severas que o liberal igualitário.

Em sequência, investigarei a possibilidade de construção de um quarto consenso: o combate à desigualdade extrema. Após analisar os índices alarmantes de desigualdade no mundo e, em especial, no Brasil, irei ponderar que, a despeito do nosso senso de justiça passar por uma noção de mérito, é questionável até que ponto os retornos do mercado decorrem apenas do esforço individual. Enumerarei seis razões que parecem confirmar essa suposição. Também farei uma rápida análise sobre outras razões alheias à justiça – de natureza política e econômica – que também sugerem a importância do combate à desigualdade extrema.

Concluirei neste capítulo que, se adotássemos apenas os nossos três consensos iniciais, talvez fosse suficiente uma tributação efetivamente proporcional à capacidade contributiva, isto é, uma tributação que abolisse os benefícios arbitrários e os subterfúgios que distorcem a distribuição do encargo fiscal, aliada a um gasto progressivo. Entretanto, irei sugerir que uma tributação efetivamente progressiva (e investigarei as inúmeras formas como ela pode se manifestar na prática), enquanto persistirem os atuais índices de enorme desigualdade, parece ser uma questão de justiça tributária.

No quarto e último capítulo, investigarei as possíveis bases de incidência tributária: renda, patrimônio e consumo. Após desafiar a suposta distinção entre tributos diretos e indiretos a partir da repercussão econômica do encargo fiscal e discutir rapidamente questões federativas ligadas à competência tributária, farei uma análise comparativa entre a tributação da renda e a tributação do consumo, tal como hoje existe no mundo. Sem pretensão de esgotar o assunto, analisarei: o quanto essas bases trabalham melhor ou pior com a falta de elasticidade da demanda e ensejam melhor transparência fiscal; o quanto elas permitem uma incidência progressiva; questões relacionadas à tributação na origem e no destino e à exportação e importação; bem como alguns problemas relacionados à complexidade, especialmente no que se refere à compreensão da legislação e potenciais litígios; a custos de arrecadação; custos de conformidade; fraudes; e planejamentos agressivos. Embora eu, de certa forma, associe a tributação sobre a folha à tributação da renda, não examinarei especificamente, neste trabalho, aquela base de incidência, que me parece merecer trabalho especificamente dedicado a esse propósito.

Concluirei que a coexistência das duas bases de incidência é, especialmente em razão de padrões comerciais internacionais, salutar, mas que o Brasil parece estar em descompasso com os países desenvolvidos, ao dar ênfase maior à tributação sobre o consumo do que sobre a renda e que, se o elemento justiça é caro ao nosso sistema, então uma modificação dessa estrutura seria importante.

Farei, ainda, uma comparação entre a tributação do imposto de renda na pessoa física e na pessoa jurídica, indicando vantagens e desvantagens dos dois modelos, novamente apontando que o Brasil parece estar em descompasso com o resto do mundo.

Em sequência, analisarei teses da literatura econômica internacional (novamente revelando a metodologia interdisciplinar do trabalho) que buscam justificar a superioridade da tributação sobre o consumo, concluindo que essas teses supervalorizam possíveis impactos comportamentais negativos e ignoram os malefícios da excessiva acumulação patrimonial.

Dedicarei um tópico a discutir a tributação patrimonial, subdividida em três principais pontos: a tributação imobiliária, a tributação sobre o patrimônio líquido e a tributação de heranças e doações.

Por fim, farei uma síntese da matriz tributária brasileira e das principais propostas de reforma hoje existentes, destacando as principais críticas que lhe têm sido dirigidas e o quanto elas – as reformas e as críticas – fazem algum sentido a partir de tudo o que foi visto anteriormente.

1. ELEMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

1.1. Considerações iniciais

O objetivo imediato deste trabalho é identificar as bases “ótimas” de incidência de um sistema tributário e o primeiro passo a ser dado nesse caminho é definir quais são os seus elementos¹⁹ necessários, ou seja, as propriedades que me parecem indispensáveis a um sistema desse tipo. Pois a proposta será, justamente, identificar quais bases melhor atendem a esses elementos. A não observância de um desses elementos não implica em se considerar o sistema inexistente²⁰, mas acarreta algum grau de deficiência.

Embora a finalidade mediata dessa investigação seja contribuir, ainda que de forma módica, para a discussão sobre a reforma tributária que se deseja para o Brasil – uma das pautas de discussão atual (em 2019-2020) no Congresso –, parece-me que a identificação dos elementos prescinde, num primeiro momento, do exame do ordenamento jurídico brasileiro, ainda que aqui ou acolá se possa fazer referência a (ou cotejo com) normas ou à realidade socioeconômica brasileira, uma vez que, em primeiro lugar, a tributação é uma realidade de todos os países e os elementos necessários de qualquer sistema tributário, acredita-se, são (ou deveriam ser) semelhantes em todos eles, ao menos a todos que tenham um mínimo grau de desenvolvimento²¹ e que não tenham sua economia estruturada sobre uma única *commodity* (como os países produtores de petróleo).²²

Em segundo lugar, se os elementos necessários ao sistema estivessem descritos na Constituição e fossem imutáveis, haveria pouco sentido seguir adiante neste capítulo, que considero uma parte importante deste estudo; bastaria descrevê-los. Muito ao contrário disso, como ficará evidente ao longo deste trabalho, entendo que uma verdadeira e consistente reforma tributária poderia exigir uma substancial reformulação do capítulo da Constituição

¹⁹ Adotei a palavra *elemento*, mas na doutrina variáveis expressões são usadas com o mesmo propósito, tais como: princípios, requisitos, máximas, cânones etc.

²⁰ Nesse sentido, confira-se: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Sistema tributario. In: *Hacienda y Derecho*, v. II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 256.

²¹ Para um estudo detalhado sobre a estruturação de um sistema tributário em países que atravessam condições de fragilidade, especialmente em virtude de alguma calamidade ou conflito, confira-se: MANSOUR, Mario; SCHNEIDER, Jean-Luc. *How to design tax policy in fragile states*. IMF, Fiscal Affairs Department, 2019.

²² Não acredito que a adoção da forma federativa represente significativa alteração dos elementos necessários a um sistema, porque, mesmo em Estados unitários, sempre há a presença de entes locais, aos quais pode ser atribuída alguma competência tributária. Este ponto será melhor examinado no quarto capítulo. O que pode, sim, variar de uma sociedade para outra são os princípios consagrados em suas normas fundamentais e o nível de desigualdade, que servirão de guia para o elemento justiça.

dedicado à regular esse sistema, e tal reforma, acredita-se, não seria incompatível com os princípios fundamentais e garantias individuais hoje consagrados na Constituição, embora o propósito aqui não seja aprofundar essa investigação. Registre-se, entretanto, que a circunstância de se entender que os elementos necessários seriam, em grande medida, comuns à maioria dos sistemas não implica, necessariamente, a construção de desenhos idênticos para distintas sociedades²³, até porque parece ser duvidoso se existe um único desenho ótimo.²⁴

Antes, porém, de tratar de tais elementos necessários, cabem algumas reflexões sobre o próprio conceito de *sistema jurídico tributário*, com o que terei oportunidade de esclarecer algumas premissas teóricas adotadas neste trabalho.

1.2. A ideia de sistema jurídico e algumas premissas iniciais

Um dicionário consultado traz nada menos que 22 definições do vocábulo *sistema*, dentre as quais se pode destacar: “2. Disposição das partes ou dos elementos de um todo, coordenados entre si, e que funcionam como estrutura organizada; [...] 6. Reunião coordenada e lógica de princípios ou ideias relacionadas de modo que abranjam um campo do conhecimento; [...] 7. Conjunto ordenado de meios de ação ou de ideias, tendente a um resultado; plano, método; [...] 10. Complexo de regras e normas”.²⁵ Todas essas definições transcritas, propositalmente destacadas das demais, evocam a ideia de um conjunto (unidade) composto de partes coordenadas (ou ordenadas) entre si, que devem manter coerência. Essa é a essência da ideia de um sistema e a compreensão disso é fundamental no desenvolvimento deste trabalho.

O adjetivo *jurídico* qualifica o vocábulo *sistema*, limitando o objeto de pesquisa. Assim, quando nos referimos a um sistema jurídico, queremos dizer, numa definição simplista, o conjunto (enquanto unidade) coordenado e coerente de normas jurídicas que regulam a vida em sociedade.

²³ Para uma análise mais profunda sobre como realidades econômicas muito diversas podem impactar a estruturação do sistema tributário, confira-se: SANDFORD, Cedric. *Why tax systems differ: A comparative study of the political economy of taxation*. Fiscal Publications, Great Britain, 2000.

²⁴ Nesse sentido, confira-se: VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da tributação ótima: passado, presente e futuro. *Revista Direito Tributário Atual* nº 34, São Paulo: Dialética, 2015, p. 288.

²⁵ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Sistema. In: *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 4ª ed. Curitiba: Ed. Positivo, 2009, p. 1856.

Karl Larenz adverte, entretanto, que existem dois modos de se conceber essa unidade do sistema jurídico. O primeiro seria como um organismo, no qual os seus elementos constitutivos gravitam em volta de um centro, de modo que a unidade decorreria da irredutível relação desses elementos com o centro. O segundo, de natureza lógico-dedutivo, seria algo como uma pirâmide de conceitos, na qual a base seria ocupada pelos conceitos mais particulares, extraídos dos conceitos (supremos) mais genéricos e abstratos do vértice.

A falha desse segundo modo de conceber a unidade, que se convencionou chamar de *jurisprudência dos conceitos* e que encontrou terreno fértil para semear o formalismo no meio jurídico durante mais de um século, alerta Larenz, é ignorar que “a construção dedutiva do sistema depende absolutamente da pressuposição de um conceito fundamental determinado quanto ao seu conteúdo, conceito que não é, por sua vez, inferido do Direito positivo”²⁶ e que a subsunção de algo nos conceitos da norma depende da compreensão desses conceitos (a interpretação e a construção do sentido da norma), levando em consideração os valores que lhe são subjacentes.²⁷

Larenz não menospreza a importância do pensamento lógico-dedutivo construído pela jurisprudência dos conceitos, na medida em que as normas estão conectadas e toda interpretação deve levar em consideração a cadeia de significação, o contexto e a sede sistemática da norma. Entretanto, ainda que a ideia de sistema seja imprescindível, ele pondera que esse método é insuficiente para lidar com a rica realidade (composta por uma enorme quantidade de fenômenos, diferentes entre si e altamente complexos) e ignora a necessária atividade valorativa do intérprete da norma.²⁸ Daí porque Larenz trabalha com uma ideia de tipos (ontologicamente abertos) ao lado e no lugar de conceitos abstratos, bem como de princípios que funcionam como pautas gerais de valoração (classificado por ele de *sistema*

²⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 26.

²⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 21-29, 76 e 164-165.

²⁸ Segundo Marco Aurélio Greco, “[e]sta visão ‘científica pura’ retira do direito o que ele tem de mais típico, qual seja, regular a vida humana com as suas imprecisões, sua imprevisibilidade, complexidade de valores e interesses, como se fosse possível trazer para dentro das paredes de um ‘laboratório’ a própria vida em sociedade.” (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 27). Em sentido semelhante, destacando que a interpretação envolve uma atividade valorativa (e as experiências pessoais do intérprete influenciam na eleição desses valores), confira-se: MARANHÃO, Juliano. *Estudos sobre lógica e direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013, p. 215.

interno) e que, ao desempenhar esse papel, buscam dar coerência (unidade ou ausência de contradição) ao sistema.²⁹

Larenz, com suas ideias, conferiu um novo peso à chamada *jurisprudência dos valores*, sendo surpreendente como, passadas tantas décadas da publicação de sua obra, ainda existam autores de renome que continuam dando enorme ênfase ao pensamento exclusivamente lógico-dedutivo (embora não se negue sua importância histórica no Brasil³⁰), especialmente no campo tributário.³¹ Ainda que a preocupação de Larenz fosse, em essência, voltada à compreensão e interpretação do Direito, fato é que sua ideia de sistema como um organismo em que seus elementos devem conviver harmonicamente tem estreita relação com a construção de um sistema tributário a partir da identificação de seus elementos primordiais. Suas ponderações são importantes, ainda, para se ter em mente que a identificação dos elementos necessários de um sistema jurídico (de um sistema jurídico tributário, no caso) devem levar em conta que a linguagem trabalha, em larga escala, com conceitos³² com algum grau de indeterminação³³ e que a eventual imprecisão disso decorrente é inevitável; faz parte do jogo.

²⁹ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 230-231, 621-624.

³⁰ Ao possibilitar algum debate tributário durante o regime militar (GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBERIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 104-105).

³¹ No campo tributário, destaca-se a corrente que durante muito tempo defendeu (e muitos ainda defendem) a existência da tipicidade fechada como corolário da estrita legalidade. Nesse sentido, confira-se: XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. Em sentido semelhante: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, do CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 1-7. Não é outra a razão que levou o Supremo Tribunal Federal, por exemplo, a declarar inconstitucional a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, entendimento que prevalece até hoje cristalizado na Súmula Vinculante nº 31 daquele Tribunal.

³² Luís Cesar Souza de Queiroz, de certa forma, propõe a superação dessa dicotomia entre tipo aberto e conceito fechado, ao defender que, na realidade, o que existe são conceitos com menor ou maior grau de determinação (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ, 2017, p. 21). Em sentido contrário, insistindo na dicotomia, confira-se: ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 58-60.

³³ Sobre a indeterminação dos conceitos, confira-se: GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1985, p. 48, de onde se extrai o seguinte trecho, traduzido livremente: “Se nos propormos a fazer uma lista de palavras vagas, provavelmente demoraremos muito: como a pedra de toque da vaguidade consiste em imaginar algum caso duvidoso e como a imaginação é inesgotável, veremos que praticamente todas as palavras são vagas em alguma medida. Tomemos como exemplo uma palavra bem conhecida, como ‘livro’, que se refere (mais ou menos, e aqui está a dificuldade) a um conjunto de muitas folhas impressas, encadernadas juntas e com capa. E comecemos a imaginar problemas: a) muitas folhas? Quantas? Um conjunto de duas folhas não seria chamado livro, mas, claro é, duas folhas não são muitas. Cinco folhas, então? Dez? Duzentas folhas podem fazer um livro. E cento e cinquenta, oitenta, sessenta? Um conjunto de cinquenta folhas é um livro ou um folheto? Se é um folheto, que tal se supormos cinquenta e cinco? Aqui chegaremos inexoravelmente a algum número que nos

Para lidar com essa imprecisão, Luís Cesar Souza de Queiroz ressalta a importância do processo de demarcação da realidade auxiliado pelo “consenso social, que vai se formando com o depósito de experiências de uma dada sociedade”.³⁴

A verdade é que o formalismo dogmático desse pensamento de estrita e exclusiva subsunção do fato à norma, sob o pretexto de conferir maior previsibilidade, acaba, paradoxalmente, gerando maior insegurança, pois o sistema é repleto não somente de conceitos com algum grau de indeterminação, mas também de lacunas (já que ao legislador é impossível prever e regulamentar todas as situações da vida) e princípios que vez por outra entram em conflito, o que não retira a necessidade das normas serem interpretadas e, quando um conflito surgir, dirimi-lo com base no sistema. Admitir essas circunstâncias evita, justamente, que essas situações sejam decididas de forma arbitrária, exigindo, antes, adequada fundamentação do intérprete.

Claus-Wilhelm Canaris, em obra dedicada à definição do conceito de sistema jurídico, adota posição semelhante à de Larenz quanto à sua abertura, igualmente rejeitando o pensamento puramente lógico-dedutivo³⁵, que dependeria de duas premissas não verificáveis na prática: a ausência de contradição e a completude do sistema. Para ele, a noção de sistema seria caracterizada pela *ordenação e unidade*³⁶, isto é, um estado de coisas racionalmente

pareça duvidoso.” E os autores continuam o exemplo indagando se as folhas precisam ser impressas ou não (o que dizer da discussão sobre a imunidade dos livros eletrônicos, para ver como essas ponderações têm reflexo no campo tributário), encadernadas ou não, ter capa ou não etc. Em sentido semelhante Genaro R. Carrió argumenta, também em tradução livre: “Já sabemos o que quer dizer ‘jovem’ ou ‘calvo’. Não se trata aqui de um problema de ambiguidade. O problema é outro: carece de sentido perguntar-se em que precisa idade se deixa de ser jovem, ou quantos cabelos deve se ter para não ser calvo, ou quanto se deve medir para ser alto. Tudo quanto podemos dizer é que há casos centrais ou típicos, frente aos quais não se vacilaria em aplicar a palavra, e casos claros de exclusão a respeito dos quais ninguém duvidaria em não a usar. Mas no meio há uma zona mais ou menos extensa de casos possíveis frente aos quais, quando se apresentam, não sabemos o que fazer.” (CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre o derecho y lenguaje*. Buenos Aires, Abedelo-Perrot, 1990, p. 31-32).

³⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ, 2017, p. 21.

³⁵ Além da rejeição ao pensamento puramente lógico-dedutivo, a abertura do sistema, para Canaris, também pode ser vista sob a perspectiva da sua capacidade de evolução e modificação, como uma consequência da sua incompletude, representando, assim, o caráter provisório do conhecimento científico, que se limita a exprimir o estado dos conhecimentos do seu tempo. (CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 103-106).

³⁶ Norberto Bobbio também reconhece a *unidade* como um dos requisitos para a caracterização de um sistema jurídico e para explicar tal afirmação ele se socorre à teoria da construção escalonada do ordenamento jurídico desenvolvida por Hans Kelsen, para quem o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma superior. O sistema jurídico como um todo, assim, estaria escorado numa norma fundamental que não poderia ser posta (estabelecida por uma autoridade), mas pressuposta (no pensamento). Essa norma fundamental, portanto, é que, segundo Bobbio, daria unidade ao sistema. Bobbio sustenta, por outro lado, que a *coerência*, entendida como ausência de antinomias, não seria condição de validade do sistema, mas apenas condição de justiça do ordenamento. Não seria correto, na sua visão, falar em coerência do sistema,

apreensível, que pode ser reconduzido a alguns valores fundamentais, ou melhor, a princípios gerais, pois só a partir da investigação de tais princípios é que os valores singulares são levados a uma conexão orgânica. Essa ordenação para Canaris, portanto, tem natureza axiológica, termo empregado aqui no sentido lato de realização de valores e não propriamente no sentido estrito de conexão entre meios e fins.

Canaris reconhece que a ideia de sistema justifica-se a partir da noção de justiça igualitária, garantindo a ausência de contradições da ordem jurídica, mas também da perspectiva da segurança jurídica, “em todas as suas manifestações – seja como determinabilidade e previsibilidade do Direito, como estabilidade e continuidade da legislação e da jurisprudência ou simplesmente como praticabilidade da aplicação do Direito”.³⁷

O interessante e que merece, assim entendo, maior destaque é a advertência de Canaris de que essa ordenação axiológica não importa na assunção de uma visão jusnaturalista, muito pelo contrário. Ele defende que a interpretação do sistema se dá a partir do valor legislado, do qual caberia ao intérprete “pensar todas as suas consequências até o fim, transpô-lo para casos comparáveis, solucionar contradições com outros valores já legislados e evitar contradições derivadas do aparecimento de novos valores”.³⁸

E aqui temos a segunda premissa teórica da noção de sistema jurídico: a rejeição do jusnaturalismo, por não se entender como possível que um ordenamento jurídico esteja apoiado em direitos supraconstitucionais³⁹, uma vez que isso dependeria do consenso e de instrumentos para reconhecer esse consenso a respeito de que direitos são esses, algo impossível na prática⁴⁰ e que invariavelmente tem sido usado como instrumento por regimes

porque essa exigência somente se daria entre duas normas singulares. (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2014, p. 58-62 e 77-85).

³⁷ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 12-13, 18, 22, 39-40, 66-67 e 75-78.

³⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 75-78.

³⁹ Essa premissa tem importantes reflexos no campo tributário. Por exemplo, entender que existem imunidades protegidas pelas condições iniciais de liberdade, anteriores à Constituição, como o faz Ricardo Lobo Torres, impede por completo sua supressão, ainda que por emenda, independentemente de considerações a respeito dos valores consagrados na Constituição; transforma a imunidade num dogma. Para uma análise completa da tese do referido professor, confira-se: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, capítulo I.

⁴⁰ Nesse sentido, por exemplo, é a opinião de Hans Kelsen, para quem a norma fundamental da visão jusnaturalista seria algo a ser deduzido da natureza (o direito natural), na medida em que inexistiria consenso sobre a percepção do que seria o direito natural, não servindo, assim, como critério confiável. (KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 8ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 242-246).

não democráticos para defender a impossibilidade de superação de certos dogmas (ditados, claro, por aquele que ocupa o poder).⁴¹

A rejeição ao jusnaturalismo não significa, como visto, abrir mão dos valores que explícita ou implicitamente possam ser extraídos do direito legislado (ou do costume, em países com tal tradição), notadamente da Constituição de um país.

1.3. A ideia de sistema jurídico tributário

A ideia e a importância do sistema jurídico enquanto ordem coerente de normas e fundado em valores fundamentais não escaparam aos tributaristas. E por acreditar que o direito tributário, historicamente, tem sido construído a partir de propostas político-partidárias que espelham um incalculável número dos mais diferentes interesses sociais, Klaus Tipke afirma que o resultado não é um verdadeiro sistema, mas um *caos tributário*, uma anarquia da tributação.⁴²

À semelhança de Larenz, Tipke, voltando atenção para o direito tributário, também trabalha com a divisão entre sistema externo e interno, o primeiro dizendo respeito à ordenação formal da legislação (e neste ponto ele destaca a importância da codificação como instrumento de clarificação, transparência e estabilização do direito⁴³) e o segundo representado pelos princípios que, cotejados entre si e ratificados na legislação (ainda que de forma implícita), contribuem para que o ordenamento seja isento de contradição, servindo de critério de orientação, de método para descobrir e colmatar lacunas da lei e também para

⁴¹ Como comenta Ian Shapiro, “o direito natural tem sido posto a serviço de ideologias políticas que vão do anarquismo ao absolutismo, passando por tudo o que se encontra entre eles. (SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 149).

⁴² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 165-167. Joachim Lang, na mesma passagem, na qualidade de colaborador da obra, sugere que tal caos tributário também seja um resultado de um atraso da ciência jurídica, que só recentemente vem desenvolvendo estudos mais profundos sobre a tributação.

⁴³ Igual importância é destacada por Ricardo Lobo Torres: “O sistema constitucional tributário deve ter em mira facilitar a codificação infraconstitucional. A ideia de sistema tributário desemboca, necessariamente na de código, único instrumento capaz de promover as definições básicas da matéria fiscal, dar-lhe coerência e sentido. Se o sistema já nasce com dimensão constitucional, deverá possuir a virtualidade de permitir a ulterior codificação. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 327). Em sentido semelhante: WAGNER, Adolph. *La scienza delle finanze*. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1891, p. 834; TÔRRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 71.

descobrir as ofensas à regra de igualdade. Esses princípios, segundo Tipke, devem ser ajustados à noção de justiça aceita de forma geral pela comunidade e caminhar junto à racionalidade econômica, o que revela a importância que ele dá ao estudo interdisciplinar da matéria.⁴⁴

De forma muito semelhante, Pedro Manuel Herrera Molina chama a atenção para a necessidade de que num sistema tributário exista coerência interna entre os diversos elementos do tributo, coerência externa entre os diversos tributos e coerência financeira entre os ingressos e os gastos⁴⁵, necessidade essa cotidianamente ignorada nos quatro cantos do planeta e notadamente no Brasil.⁴⁶

Fixadas essas premissas teóricas a respeito da noção de sistema jurídico tributário, que pressupõe unidade, ordenação e coerência, que trabalha com uma linguagem sujeita a variados graus de determinação e que se assenta em princípios fundamentais positivados, explícita ou implicitamente, vejamos agora os elementos que lhe são necessários.

1.4. Elementos necessários a um sistema jurídico tributário

Para a identificação dos elementos necessários a um sistema tributário, será feita referência, num primeiro momento, ao que considero os principais estudos a respeito do tema. O segundo passo será identificar, alinhado à doutrina então examinada, os elementos que me parecem necessários a um sistema, incluindo ao final um elemento exógeno que, a partir de uma observação empírica, considero igualmente importante.⁴⁷ Mas cabe aqui repetir: os

⁴⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 168-171 e 179-181.

⁴⁵ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid-Barcelona: marcial Pons, 1998, p. 141-142.

⁴⁶ Exemplo gritante dessa desconsideração da noção de sistema são as atuais propostas de emenda constitucional em tramitação no Congresso que pretendem reformar o “sistema” tributário, entre elas a PEC 45/2019, mas que na prática trazem modificações apenas relativas aos tributos incidentes sobre o consumo, ignorando considerações de justiça no seu todo. Voltarei a esse ponto no quarto capítulo.

⁴⁷ Existem duas razões para se seguir esse método: expor de forma descritiva as ideias de alguns renomados autores e, só depois, proceder a uma consolidação de ideias. A primeira é que, se eu me propusesse a elencar de plano os elementos que considero importantes e respaldar tal eleição no pensamento de determinados autores, eu poderia, arbitrariamente, descartar alguns comentários sobre elementos que não se adequam à minha hipótese. A segunda é que, procedendo-se dessa forma, tem-se uma noção mais abrangente do pensamento de cada autor, evitando-se o pinçamento de trechos isolados, que podem levar a distorções interpretativas. Inevitavelmente, entretanto, esse método sincrético adotado torna a leitura mais exaustiva, do que desde já se pede desculpa.

elementos que se pretende estudar são aqueles que se entende que deveriam ser observados para a construção de um sistema tributário. Não dizem respeito a elementos para interpretação e aplicação de normas de um sistema qualquer, muito menos de um sistema pré-determinado.

1.4.1. Os apontamentos da doutrina

1.4.1.1. Adam Smith – primeira sistematização

O primeiro que se tem conhecimento a expor de forma sistematizada os elementos necessários a um sistema tributário foi Adam Smith, em 1776. Ele os nomeou de quatro máximas da tributação: equidade, certeza, conveniência e eficiência. A maior parte das obras contemporâneas que trata do tema faz referência aos seus estudos e a tais máximas.

Sobre equidade, Smith disse que “é necessário que os súditos [...] contribuam o mais possível para a conservação do governo, proporcionalmente às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado”.⁴⁸ Há dúvida se Adam Smith, ao falar em *proporcionalmente às suas respectivas capacidades*, quis se referir à ideia de capacidade contributiva (capacidade individual de suportar a carga tributária), pois há quem entenda que a oração seguinte, *em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado*, estaria associada à teoria do benefício (tributação proporcional ao benefício que o indivíduo recebe do Estado).⁴⁹ A própria concepção de justiça de Smith, assim como esses últimos dois conceitos, serão tratados mais profundamente no segundo e terceiro capítulos, respectivamente. Por ora, o que importa é a percepção de que equidade (ou justa repartição da carga tributária) seria, para Smith, a primeira máxima da tributação.

A segunda máxima, a certeza, foi descrita por Smith como a necessidade de que “o tributo que todo indivíduo está obrigado a pagar seja fixo, e não arbitrário. A data de pagamento, o modo de pagamento, a quantidade a ser recolhida devem ser claros e evidentes para o contribuinte, bem como para qualquer outra pessoa”. Na sua concepção, não haveria

⁴⁸ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 1046.

⁴⁹ Para uma análise detalhada sobre essas diferentes percepções da obra de Adam Smith, confira-se: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Adam Smith. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord.). *Leituras clássicas de direito tributário*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p. 77-80.

mal maior, sob o enfoque tributário, que um grau mínimo de incerteza, a qual estimularia a insolência e a corrupção dos agentes arrecadadores.⁵⁰ Essa máxima retrata a ideia de segurança jurídica, concretizada e positivada no sistema tributário brasileiro por inúmeras normas, tais como a exigência de que o tributo seja instituído e, salvo algumas exceções, majorado com base em lei, a anterioridade em suas diversas modalidades e a irretroatividade da lei mais gravosa.⁵¹

A necessidade de que “todos os impostos sejam arrecadados na data e do modo em que provavelmente forem mais convenientes para o contribuinte” é a terceira máxima de Smith. Ele exemplificou essa máxima com a conveniência de impostos cobrados pelo regime de caixa (à época, sobre a renda da terra e o aluguel de casas), isto é, somente no momento em que o rendimento é efetivamente recebido pelo contribuinte, propiciando os recursos financeiros para ele pagar o tributo. No sistema brasileiro, esse é o regime usualmente aplicável, por exemplo, ao imposto de renda das pessoas físicas (embora comporte exceções), em oposição ao regime geral das pessoas jurídicas, cuja tributação se dá pelo regime de competência, independentemente do efetivo recebimento dos recursos financeiros (ignorando, assim, situações como a inadimplência, que possui altos índices em determinadas atividades econômicas).

Smith comentou ainda que os tributos incidentes sobre o consumo seriam, em última análise, suportados pelos consumidores, de modo que a conveniência da incidência e do pagamento seria ditada pela livre escolha do consumidor, chegando ao limite de afirmar que o consumidor seria o culpado por uma eventual dificuldade financeira em razão de tais impostos.⁵² Neste ponto, Smith parece ter misturado as noções de repercussão jurídica e econômica do tributo, o que será melhor enfrentado no quarto capítulo, e omitido que essa mesma lógica da conveniência do consumidor não se aplica a bens de primeira necessidade, cuja aquisição independe de vontade (embora em outra passagem aborde a questão da seletividade).

Carlos Alexandre de Azevedo Campos destaca que Smith, nesta máxima, além de abordar a conveniência de que o imposto seja exigido ao tempo em que a renda é auferida (o que seria retratado com a ideia de capacidade contributiva atual), também se referiu à

⁵⁰ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 1047.

⁵¹ Humberto Ávila chega a defender que a Constituição brasileira contém uma preferência axiológica pelos princípios garantistas (ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário* nº 98, p. 81).

⁵² SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 1047.

superioridade psicológica da tributação sobre o consumo, na medida em que é menos perceptível e, portanto, contribui menos para atitudes refratárias da sociedade frente ao tributo.⁵³

A última máxima de Smith, a eficiência, exige que “todo imposto seja planejado de tal modo que as pessoas paguem ou desembolsem o mínimo possível além do que se recolhe ao tesouro público do Estado”. Smith explicou que essa máxima se aplica em quatro situações.

A primeira seria a economicidade da arrecadação, ou seja, que o custo da arrecadação do tributo, em determinados casos, pode não compensar em termos financeiros. É uma perspectiva essencialmente econômica. O sistema, portanto, deve ser desenhado de modo que a arrecadação seja eficiente, prática, exija poucos custos. Na realidade brasileira, essa lógica fundamenta, por exemplo, o não ajuizamento (e o protesto) ou a suspensão de execuções fiscais de baixo valor, regimes de substituição tributária e de antecipação, bem como reiterados parcelamentos especiais, medidas essas que acabam sendo necessárias para lidar com um sistema tributário altamente complexo e desenhado de forma precária.

A segunda situação seria quando a arrecadação acaba por impedir ou desencorajar determinadas atividades, o que teria relação com a ideia de neutralidade tributária. O tributo não deveria interferir nas escolhas empresariais. A ponderação de Smith neste ponto transcende a noção de alta carga fiscal, alcançando também a sobreposição de obrigações instrumentais impostas ao contribuinte, o que igualmente é algo comum no sistema tributário brasileiro.

A terceira situação seria a das penalidades com natureza confiscatória, tema que vem sendo bastante debatido pela doutrina brasileira.⁵⁴ Smith chegou a sugerir a incongruência de um sistema tributário que, tendo elevada incidência, estimula o contribuinte a adotar subterfúgios (lícitos e ilícitos) e, ao mesmo tempo, impõe pesadas multas para inibir tal comportamento. A ponderação é no mínimo curiosa e, segundo Carlos Alexandre de Azevedo Campos, “toca diretamente com questões éticas da evasão tributária e revelam o quanto Adam

⁵³ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Adam Smith. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord.). *Leituras clássicas de direito tributário*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p. 85. Essa suposta superioridade psicológica do imposto sobre o consumo foi largamente trabalhada por Gunter Schmolders. Ele chega a questionar o uso da palavra *imposto*, associada à ideia de submissão, preferindo o vocábulo *contribuição*, que traz a noção de voluntariedade. (SCHMOLDERS, Gunter. *Problemas de psicología financiera*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965, p. 77 e 86).

⁵⁴ Uma situação que não vem recebendo a devida atenção no Brasil é a dos encargos decorrentes da mora. Na esfera federal, por exemplo, um débito declarado pelo contribuinte que venha a ser inadimplido por mero erro formal, sem intenção, pode, num curto espaço de tempo, ser majorado em mais de 40%, sem contar os juros do período, se considerarmos a multa moratória de 20% e os encargos da inscrição e execução do débito, que somam mais 20% e são computados de forma sobreposta.

Smith se preocupou com as consequências sociais negativas de um sistema tributário opressor.”⁵⁵

A quarta e última situação seriam as fiscalizações vexatórias e opressivas. Embora ele mesmo tenha reconhecido que tal situação não represente um custo no sentido estrito da palavra, afirmou que ela equivale ao custo que um indivíduo estaria disposto a incorrer para dela se eximir.⁵⁶

Com essas quatro máximas, Smith preocupou-se, em resumo, com que todo sistema tributário fosse justo, seguro, simples e economicamente eficiente. Ele imaginou, ainda, situações em que essas máximas poderiam entrar em aparente conflito, propondo soluções. Por exemplo, um sistema de tributação de base fixa e invariável sobre a renda da terra, na sua visão, poderia ser injusto, ao não levar em consideração os diferentes graus de melhoria no cultivo e as mudanças de produção ao longo do tempo. Por outro lado, uma tributação variada não seria tão simples, podendo ser dispendiosa. Para equilibrar justiça e certeza, Smith propôs medidas alternativas, como o registro público do contrato de arrendamento e um sistema de delação premiada para evitar fraude entre as partes.⁵⁷

Ainda nesse exemplo, Smith preocupou-se que uma tributação variável pudesse desestimular o proprietário de investir no aprimoramento da terra (afinal, quanto maior a renda, maior o imposto). Assim, ele sugeriu a adoção de medidas de *incentivo*, como uma menor tributação por um período inicial, de modo a compensar o proprietário pelo investimento⁵⁸, algo muito semelhante às *subvenções* atualmente dadas a contribuintes com o objetivo de atrair e fomentar investimentos ou a regras especiais como a depreciação acelerada incentivada.

A verdade é que toda essa parte (tributária) da obra de Smith é marcada pela tônica dos incentivos e desincentivos, que podem até mesmo ter propósitos *extrafiscais*, como quando ele propôs que se tribute mais pesadamente a renda da terra auferida *in natura* (trigo, gado, aves domésticas, vinho, óleo, etc.) e não em dinheiro, por acreditar que tal espécie de renda seria mais prejudicial ao reideiro do que benéfica ao proprietário, geralmente levando

⁵⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Adam Smith. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord.). *Leituras clássicas de direito tributário*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p. 87.

⁵⁶ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 1047-1048.

⁵⁷ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 1049-1053.

⁵⁸ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 1056.

ao empobrecimento do primeiro, devendo tais ajustes, por isso, serem coibidos por meio da tributação.⁵⁹

Smith, à frente de seu tempo, verdadeiramente alçou o tributo como “símbolo de liberdade”⁶⁰, ao posto de principal financiador das atividades estatais, tendo sido refratário à ideia de um Estado intervindo na economia e extraíndo recursos de atividade própria (chegando a falar em privatização de terras públicas como uma medida adequada para estimular a economia e gerar mais arrecadação), por considerar que sua gestão seria ineficiente e que tais fundos seriam inadequados e insuficientes⁶¹, e também tendo distinguido os custos estatais em prol de toda a sociedade daqueles voltados para pessoas específicas, sustentando que neste segundo caso o seu financiamento deveria ser feito a partir de um tributo distinto, algo como uma taxa, na acepção que temos hoje.⁶²

1.4.1.2. Harley Lutz – trazendo Adam Smith para o século XX

No início do século XX, Harley L. Lutz, um renomado economista americano (professor de *Stanford* e *Princeton University*), buscou examinar o que chamou de *some requisites of a sound tax system*. Para ele, se nos propusermos a desenhar um sistema tributário do zero, a estrutura desenhada deverá passar por alguns testes, pois há certos requisitos que devem necessariamente estar presentes, ainda que em graus diferentes. Ele não tentou desenhar um sistema perfeito, pois isso, segundo ele, seria impossível, sempre havendo espaço para aperfeiçoamento, mas apenas a traçar esses elementos que permitam que um sistema tributário se desenvolva sem grandes contratempos.⁶³

⁵⁹ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 1054.

⁶⁰ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 1089.

⁶¹ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 1035-1045. À p. 1037 lê-se essa interessante observação: “A prodigalidade com a qual os príncipes quase sempre administram seus negócios torna esse desejo quase impossível. Os agentes de um príncipe consideram que a riqueza de seu senhor seja inesgotável; não se importam com o preço de compra, não se importam com o preço de venda; não se importam a que custo transportam seus bens de um lugar a outro.”

⁶² É curioso como a massificação do aprendizado do Direito Tributário (e a litigiosidade) tem deturpado a compreensão da diferença entre taxas e impostos. A noção de taxa como necessariamente vinculada a um serviço específico e divisível embaça a percepção de que, na verdade, a equação jurídico-filosófica é justamente a oposta: não tem sentido compartilhar com toda a sociedade o custo de alguns serviços que podem ser individualizados, ou seja, não é a taxa que se vincula a um serviço específico e divisível, mas esse tipo de serviço que se financia por meio de uma taxa.

⁶³ LUTZ, Harley L. *Public finance*. 2ª ed. New York-London: D. Appleton-Century Company, 1929, p. 275.

Diferentemente de Adam Smith, Lutz enumerou sete requisitos necessários a um sistema tributário: adequação fiscal, economicidade, equidade, elasticidade, simplicidade, diversidade e flexibilidade. Adequação fiscal, para ele de suprema importância e, portanto, propositalmente encabeçando a lista, seria a capacidade do sistema de arrecadar suficientes recursos para os gastos públicos. Não adianta ter um sistema estruturado da forma mais idealmente justa se ele não for capaz de levantar recursos para fazer frente às despesas cuja responsabilidade o Estado assumiu. Esse requisito deveria ser levado em consideração tanto no curto quanto no longo prazo e aqui é importante realçar sua correta compreensão: um sistema tributário que no longo prazo não estimule a produtividade da economia está fadado ao insucesso. O sistema deve fomentar a produção e o aumento de riqueza, daí porque ele condenava propostas de taxaço extremamente alta de renda e patrimônio acumulado.

Lutz ilustrou esse requisito com o exemplo do uso da terra por um fazendeiro. Se a sua preocupação for extrair da terra, ano após ano, um certo retorno, mantendo ou até mesmo incrementando a produtividade para não correr riscos no futuro, sob a ótica da adequação fiscal ele estaria agindo errado. Em pouco tempo sua lógica levaria à exaustão do solo e sua colheita diminuiria.

O mesmo vale para uma tributação excessiva: pode arrecadar muito a curto prazo e agradar a grande maioria da população, mas a longo prazo minaria as bases produtivas e, com isso, a própria arrecadação tributária. Portanto, para ele seria a partir da adequação fiscal que se desenharia um sistema tributário. Diante de vários possíveis caminhos que atendam esse requisito, avançar-se-ia nos demais testes.⁶⁴

O segundo requisito descrito por Lutz, da economicidade, muito se assemelha à quarta máxima de Adam Smith. Lutz acreditava que sua concepção seria mais ampla, compreendendo não apenas a necessidade de que o imposto seja arrecadado com o menor custo possível, mas também de que o imposto não desencoraje a produção, nem prejudique a economia. Como vimos, a quarta máxima de Smith tem quatro vetores e, ao contrário do que Lutz supunha, a visão de Smith parece ser mais abrangente que a sua.⁶⁵

As considerações de Lutz a respeito do requisito de equidade são realmente interessantes. Considerando que a noção de justiça é extremamente subjetiva e que determinados tributos podem agradar uns e desagradar outros, para ele o importante seria que

⁶⁴ LUTZ, Harley L. *Public finance*. 2ª ed. New York-London: D. Appleton-Century Company, 1929, p. 275-278.

⁶⁵ LUTZ, Harley L. *Public finance*. 2ª ed. New York-London: D. Appleton-Century Company, 1929, p. 278-279.

a tributação incutisse na maioria dos cidadãos uma sensação de estar fundada em critérios de justiça e equidade, e não estar estruturada para privilegiar classes ou grupos selecionados.

O que seria uma tributação justa em si, além de uma vaga ideia de igualdade formal, ele não explicou, ao menos não nesse momento, embora tenha discutido mais adiante as principais teorias sobre a distribuição da carga tributária. Igualmente curiosa era sua percepção de que os cidadãos, em geral, têm aversão ao risco de mudança do sistema tributário. Mesmo categorias oneradas por pesados tributos dificilmente aceitariam mudanças no sistema com o receio de que venham a ficar numa posição de maior desvantagem ou que outras categorias fiquem em posição de vantagem.⁶⁶

Elasticidade seria a capacidade de o sistema tributário responder rapidamente a mudanças na demanda por recursos. Seria um corolário da adequação fiscal, na medida em que esta restará comprometida a longo prazo se o sistema não comportar alguma elasticidade. Lutz comentou que uma pequena majoração nas alíquotas do imposto de renda e do imposto de importação sobre o chá foi suficiente para equilibrar, em determinada época, o orçamento fiscal inglês.

A elasticidade, como fica claro nas observações de Lutz, não estaria, salvo em casos excepcionais (como na tributação da receita bruta de empresas), ligada propriamente às escolhas das bases tributárias, mas essencialmente às restrições normativas à modificação de alíquotas. Exigência de lei para majorar alíquotas e anterioridade em suas diversas modalidades, por exemplo, levariam o sistema a ter menor elasticidade. Sob essa ótica, por outro lado, a possibilidade de modificar alíquotas por simples decreto teria propósito fiscal (equilibrar receitas e despesas) e não extrafiscal.⁶⁷

Lutz elencou como quinto requisito a simplicidade, mas logo questionou posições simplistas que consideravam o imposto de renda naturalmente complexo, em contrapartida da simplicidade do imposto sobre vendas (sobre consumo). Na sua visão, alguma complexidade seria necessária para garantir a adequação fiscal e a equidade do sistema. Um tributo nunca seria mais simples que os fatos econômicos sobre os quais incide, daí porque, sendo a noção de renda complexa, o imposto de renda seria igualmente complexo. Isso se resolveria, portanto, não com a supressão do imposto de renda, mas com adequada regulamentação.

Ainda neste ponto, Lutz argumentou que as obrigações acessórias não devem ser mais complicadas que o estritamente necessário, sendo comum (mas nem sempre adequado) a sua

⁶⁶ LUTZ, Harley L. *Public finance*. 2ª ed. New York-London: D. Appleton-Century Company, 1929, p. 279-280.

⁶⁷ LUTZ, Harley L. *Public finance*. 2ª ed. New York-London: D. Appleton-Century Company, 1929, p. 280-282.

intensificação quando há queda de arrecadação. Lutz ponderou que esse requisito ainda exige que a resolução de queixas suscitadas pelo contribuinte sejam solucionadas de forma simples e, para exemplificar uma situação inversa, citou a experiência norte-americana do imposto sobre a propriedade, em que as pautas de valores dos imóveis foram sucessivamente replicadas pelos entes governamentais maiores, numa escala ascendente que afastava a jurisdição final do contribuinte, tornando difícil que ele fosse ouvido. Para ele, pior do que gastar o tempo decidindo uma dúzia de queixas sem fundamento seria não apreciar corretamente uma com fundamento.⁶⁸

O sexto requisito de Lutz foi descrito como a necessidade de que o sistema seja composto por uma diversidade de tributos (obviamente não uma infinidade deles), devidamente coordenados de modo a formar uma unidade consistente. Ele reconhecia que havia opositores que acreditavam que o sistema deveria estar concentrado sobre um número bem pequeno de tributos ou, ainda, em apenas um tributo (tese defendida pelos fisiocratas franceses). Entretanto, segundo Lutz, a diversidade se justificaria como medida para fazer com que todo cidadão contribua de alguma maneira, de modo que, dentro de uma comunidade, todos tenham direitos e deveres. Para ele, “obrigações sem poder significa degradação, enquanto poder sem obrigações significa desmoralização.”⁶⁹

O apelo parece-me totalmente infundado. Mesmo num sistema complexo como o brasileiro, é absolutamente comum que um grande percentual dos cidadãos não contribua diretamente para os gastos do Estado (aqueles que se encontram abaixo da faixa de isenção do imposto de renda, por exemplo). Não é, portanto, a diversidade de espécies que espraia a tributação entre os indivíduos. Ademais, concentrar os tributos em poucas ou uma espécie não significa, necessariamente, concentrá-los em poucas pessoas, a depender da figura escolhida.

Lutz sustentava ainda que esse requisito pressupunha a coexistência num sistema de tributos diretos e indiretos (distinção que será melhor debatida no quarto capítulo), mas essa afirmação deve ser devidamente contextualizada. À época, a imposição sobre a renda nos EUA era tímida. Somente a partir da segunda guerra que ela ganhou maior ênfase. Então, quando ele falou na necessidade da convivência de tributos diretos e indiretos, e ele o fez sob a necessidade de garantir a equidade, parece-me que, na verdade, ele estava defendendo o imposto de renda como um imposto que melhor atenderia ao critério de justiça.

⁶⁸ LUTZ, Harley L. *Public finance*. 2ª ed. New York-London: D. Appleton-Century Company, 1929, p. 282-283.

⁶⁹ LUTZ, Harley L. *Public finance*. 2ª ed. New York-London: D. Appleton-Century Company, 1929, p. 285.

Acrescente-se que, sem concordar enfaticamente, ele ponderou que talvez a indiferença do público a respeito da eficiência do gasto governamental pudesse ser uma decorrência da percepção advinda da estruturação do sistema tributário em impostos indiretos e da conseqüente conclusão equivocada de que “outra pessoa está pagando as contas”.⁷⁰ O imposto direto, assim, teria a vantagem de reavivar o debate, em cada cidadão, sobre a importância da economicidade na gestão de recursos públicos.⁷¹

Finalmente, o sétimo requisito, da flexibilidade, de certa forma caminha próximo ao requisito da elasticidade. Segundo Lutz, o sistema tributário não deveria ser rígido a ponto de tornar hercúlea qualquer tentativa de reforma. E neste ponto ele foi enfaticamente contra o engessamento do sistema tributário na Constituição, o que é uma característica marcante do sistema tributário brasileiro.

Lutz considerava ser fútil e imprudente que uma geração defina os detalhes da legislação e da organização administrativa para outra geração, assim como seria ingênuo procurar perpetuar certos negócios e modos de fazer alguma coisa. Contra o argumento de que Constituições rígidas são adotadas a partir da desconfiança que se tem do legislador ordinário de aumento do gasto público e conseqüente aumento da tributação, Lutz comentou que o responsável pelo aumento, em última análise, seria o próprio cidadão que elegeu o político e que Constituições rígidas, presas a velhos esquemas, divorciados das novas necessidades e da adequada distribuição da carga fiscal, ao contrário do que se defende, não promoveria o interesse dos contribuintes e distanciar-se-ia da justiça.⁷²

O que se percebe é que Lutz, partindo das máximas de Adam Smith, em essência explicitou alguns elementos de ordem econômica que já estavam implícitos (adequação fiscal), agregou outros de ordem jurídica (elasticidade e flexibilidade) e incluiu um componente por razões políticas (diversidade) de necessidade duvidosa.

1.4.1.3. Hugh Dalton – algumas ideias complementares

⁷⁰ LUTZ, Harley L. *Public finance*. 2ª ed. New York-London: D. Appleton-Century Company, 1929, p. 286.

⁷¹ LUTZ, Harley L. *Public finance*. 2ª ed. New York-London: D. Appleton-Century Company, 1929, p. 284-288.

⁷² LUTZ, Harley L. *Public finance*. 2ª ed. New York-London: D. Appleton-Century Company, 1929, p. 288-291.

Mais ou menos na mesma época de Lutz, o economista britânico Hugh Dalton se propôs a escrever algo bem menos ambicioso sobre os elementos de um sistema tributário, que ele chamou de *some characteristics of a good tax system*. Ao invés de elencar os elementos necessários em si, como Smith e Lutz, Dalton examinou dois aspectos isolados.

O primeiro deles, ao qual dedicou maior atenção, foi a questão da diversidade de bases tratada por Lutz. Dalton repetiu que a ideia de sistema tributário fundado em uma única base surgiu com os fisiocratas, que defendiam que a tributação deveria incidir sobre a renda da terra, que (à época) seria onde toda a tributação ao final recairia, simplificando a arrecadação.

Dalton teceu duas críticas a essa proposta: primeiro, não proporcionaria arrecadação suficiente (não atenderia, assim, a adequação fiscal). Segundo, propiciaria uma má distribuição da carga fiscal, não observando a capacidade contributiva (*ability to pay*) dos indivíduos, pois uma pessoa pode ser milionária sem ter terras e uma pessoa pobre pode ter gasto todas as suas economias na aquisição de uma casa própria, de modo que uma delas contribuiria numa proporção do seu patrimônio muito maior.

Dalton não precisaria ir tão longe. A proposta dos fisiocratas foi pensada para uma realidade social bem distinta daquela por ele examinada (e mais distinta ainda da atual). Mas é muito interessante ele trazer para o debate a necessidade de que a tributação esteja relacionada à capacidade contributiva.⁷³

Em seguida, Dalton passou a questionar a viabilidade de um sistema fundado apenas na tributação da renda pessoal, que não incorreria nos dois problemas anteriormente comentados. Ele afirmou, entretanto, que tal sistema enfrentaria três dificuldades. A primeira seria a dificuldade arrecadatória sobre pequenas rendas, isto é, a falta de economicidade. A segunda seria o fato de não alcançar heranças. A terceira seria a circunstância de desestimular a poupança mais que outros tributos.

O próprio Dalton, entretanto, ofereceu respostas a essas supostas dificuldades. A primeira poderia ser contornada em alguma medida por melhorias no aparato administrativo e, de fato, faria algum sentido isentar pequenas rendas de tributação. Para a segunda, bastaria tributar a herança pelo imposto de renda, tendo citado exemplo onde isso foi feito. Em relação à terceira dificuldade, Dalton embaralhou as coisas. Sugeriu a tributação não sobre a renda auferida, mas sobre a renda consumida. Com isso ele acabou por migrar para um sistema de tributação apenas sobre o consumo, pior, apenas sobre o consumo de algumas *commodities*,

⁷³ DALTON, Hugh. *Principles of public finance*. 14^a ed. London: Routledge, 1945, p. 41-42.

chegando à conclusão de que esse sistema padeceria dos mesmos vícios do sistema proposto pelos fisiocratas, o que, acredito, não faz o menor sentido.

Supor que o simples fato de a tributação estar concentrada na renda auferida desestimularia a poupança desconsidera por completo a previdência das pessoas, transformando-as automaticamente em perdulárias. Existem inúmeras circunstâncias que influenciam o consumo, sendo a tributação apenas uma delas. Talvez o que Dalton tenha querido dizer era que um imposto sobre a renda não estimularia a poupança, o que é bem diferente de dizer que ele desestimula a poupança. Mas isso significaria admitir como premissa que é papel da tributação estimular a poupança nacional, um novo elemento (extrafiscal) de utilidade duvidosa. Voltaremos a esse assunto com mais detalhes no quarto capítulo.

Ao final desse tópico, Dalton reconheceu que um sistema com múltiplas incidências também não é desejável, dada sua inerente complexidade excessiva. Chegou a sugerir que um sistema ideal seria baseado na tributação da renda e herança (para alcançar ricos), na tributação de umas poucas *commodities* (para alcançar os pobres), preferencialmente não ligadas à saúde, e uma tributação sobre o demérito de bens (por exemplo, bebidas alcoólicas e supérfluos, o que novamente coloca em questão o papel da tributação e do próprio Estado).⁷⁴

O segundo ponto tratado por Dalton dizia respeito à dúvida se um tributo deveria ser sentido o máximo possível ou o mínimo possível pela sociedade. Isto toca à questão psicológica do tributo associada à máxima da conveniência de Adam Smith. Dalton ponderou que em oposição à ideia de que o tributo sobre o consumo tem a vantagem de passar despercebido no preço do bem, exigindo menos sacrifício consciente, haveria uma corrente que acreditava que seria justamente ao sentirmos o tributo que passaríamos a exigir maior responsabilidade política na arrecadação e no gasto.⁷⁵

Como ele destacou, haveria até mesmo um pensamento ingênuo de que o rico deveria pagar mais imposto do que acredita e o pobre deveria pagar menos do que acredita. Reconhecendo a controvérsia, ele comentou que existiriam medidas que mitigariam o impacto psicológico da tributação, como a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, ou a cobrança do imposto sobre a herança quando do seu recebimento.⁷⁶

⁷⁴ DALTON, Hugh. *Principles of public finance*. 14^a ed. London: Routledge, 1945, p. 44-47.

⁷⁵ Ele chega a fazer uma curiosa analogia de que se tivesse sido exigido dos alemães uma pesada indenização em virtude da primeira grande guerra mundial, dificilmente eles entrariam em guerra novamente poucos anos depois, comparação que me parece inadequada, pois associa o tributo à ideia de penalidade.

⁷⁶ DALTON, Hugh. *Principles of public finance*. 14^a ed. London: Routledge, 1945, p. 47-50.

Em resumo, Dalton debateu com mais detalhes o requisito da diversidade de Lutz, questionando sistemas fundados em um único imposto, defendendo que um sistema deve estar estruturado em alguns poucos tributos, embora alguns de seus argumentos sejam questionáveis. Ele resgatou ainda a discussão sobre a psicologia do tributo, inaugurada por Adam Smith, reforçando um ponto de vista trazido por Lutz também ao tratar da diversidade, quanto ao efeito positivo de o contribuinte se sentir responsável por ajudar a custear as despesas do Estado.

1.4.1.4. Fritz Neumark – uma obra completa

Se os autores anteriores, de origem anglo-saxã, dedicaram capítulos específicos de seus trabalhos para tratar das máximas ou dos requisitos de um sistema tributário, Fritz Neumark, na Alemanha, entendeu necessário produzir uma obra completa sobre o tema, cujo título é, em tradução livre, “princípios da imposição”.⁷⁷

1.4.1.4.1. Crítica aos princípios liberais clássicos

Neumark começa seu estudo examinando seis princípios de imposição correntes na doutrina liberal clássica. Rechaça a validade de um princípio da moderação, entendido na acepção, historicamente mais usual, de que a tributação não deve gravar os cidadãos de forma a atingir seu mínimo existencial e, de outro lado, financiar gastos que sequer seriam classificáveis como públicos em sentido estrito.⁷⁸ Ele fala que a noção do que seria um montante moderado a ser arrecado varia extraordinariamente no tempo e no espaço. Alíquotas de imposto de renda, que antes eram consideradas excessivas, hoje são tidas como baixas. Por

⁷⁷ E já no início ele critica a literatura anglo-saxã, que raramente investiga trabalhos alemães, italianos, franceses etc., e que por isso ignora os grandes avanços feitos a respeito dessa matéria em tais países (NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 27).

⁷⁸ Essa ideia pode ser encontrada, por exemplo, nos escritos de Henry Carter Adams, o qual afirma que um pagamento feito de forma coercitiva, para ser reconhecido como um tributo, deve, antes de tudo, ser destinado a algum propósito público. (ADAMS, Henry Carter. *The Science of finance: an investigation of public expenditures and public revenues*. New York: Henry Holt, 1899, p. 293-294). Essa lógica, entretanto, toca com a psicologia do tributo, não sendo raro o debate público sobre o excesso da carga tributária diante das deficientes prestações estatais e, ainda, diante dos valores desviados por corrupção.

isso diz que não se trata, genericamente, de um princípio válido, até porque, segundo ele, “os impostos não são estabelecidos por prazer, não existe, por assim dizer, um sadismo fiscal, nem um lema de o imposto pelo imposto.”⁷⁹ Embora reconheça que a elevação da carga tributária tenha alguma interconexão com a imoralidade tributária (com a defraudação fiscal), Neumark pondera que na maioria dos casos se exagera muito os efeitos dessa interconexão.⁸⁰

Neumark, ao que parece, comete aqui um equívoco. O fato de o conceito de moderação possuir um elevado grau de abstração (indeterminação) não significa que não possa, em determinada época e local, vir a ser determinado segundo algum consenso social. A queixa de Neumark, acredito, seria mais acertada se dirigida expressamente aos discursos meramente retóricos fundados em tal princípio do liberalismo clássico.

Na mesma toada, Neumark critica o princípio da neutralidade distributiva da imposição, que seria aquele que exigiria que as posições sociais relativas dos contribuintes não fossem alteradas pela tributação. Para ele, a tributação aspira conscientemente uma certa modificação dessas posições relativas, diante da percepção em geral hoje aceita, segundo ele, de que a distribuição de riqueza pré-tributo não seria necessariamente justa ou meritocrática, especialmente em razão da desigualdade de pontos de partida. O ponto toca com a noção de justiça que será debatida no próximo capítulo. O interessante é que Neumark propõe, para compensar sistemas tributários regressivos (em virtude da incidência mais pesada do imposto sobre o consumo sobre as classes mais desfavorecidas) medidas compensatórias no gasto⁸¹, o que, penso, toca apenas indiretamente com o desenho do sistema tributário.

Igualmente, o princípio da constância dos ingressos (resistência a crises), na visão de Neumark, mereceria um juízo negativo, substituído em países desenvolvidos pelo da flexibilidade passiva.⁸² Trata-se de uma questão mais orçamentária do que tributária, que não merece o necessário aprofundamento aqui.

Assim como Lutz e Dalton, Neumark também discorda do princípio da imperceptibilidade, ou seja, que o imposto deva ser o mais imperceptível possível ao cidadão, para não criar resistência à conformidade fiscal (também chamado por ele de princípio do

⁷⁹ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 61.

⁸⁰ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 58-62.

⁸¹ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 62-65.

⁸² NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 65-67.

cinismo). Por razões semelhantes aos dois outros, Neumark chega a defender um princípio da perceptibilidade.⁸³

A noção da legalidade (proibição da arbitrariedade, segurança), para Neumark, está tão enraizada nos países desenvolvidos, convertida em algo tão natural, que não precisaria, para ele, ser elencada como princípio.⁸⁴

Finalmente, Neumark rejeita a equivalência como princípio fundamental da tributação, asseverando que tal ideia é afeta apenas às taxas, às quais ele sequer reconhece natureza tributária.⁸⁵

1.4.1.4.2. Princípios da imposição

Após esses apontamentos preliminares, Neumark se propõe a definir os princípios da imposição que lhe parecem pertinentes e, para fazê-lo, divide-os em quatro grupos: (i) orçamentários-fiscais, que interessam primariamente ao Estado e considerados por ele os mais importantes; (ii) político-sociais e éticos, cuja observância interessa aos contribuintes; (iii) político-econômicos; e (iv) jurídico-tributários e técnico-tributários.

1.4.1.4.2.1. Princípios orçamentários-fiscais

Neumark enumera dois princípios orçamentários-fiscais: o da suficiência dos ingressos fiscais e o da capacidade de adaptação da imposição (capacidade de incremento). O primeiro é muito semelhante ao requisito da adequação fiscal e o segundo ao da elasticidade, tal como definidos por Lutz, embora Neumark se esforce por distingui-los. Três pontos dos escritos de Neumark nesta parte, contudo, merecem destaque.

Primeiro, que a suficiência pode ser vista tanto sob o ângulo do sistema como um todo, como de um único tributo, caso este, contrariando a lógica dominante, seja afetado a alguma despesa específica. Igualmente, a suficiência também deve ser aferida não apenas

⁸³ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 67-71.

⁸⁴ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 71-72.

⁸⁵ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 72-74.

sobre o total arrecadado, mas também sob a ótica de cada ente federado, pois podem existir desequilíbrios internos.

Segundo, que a percepção de suficiência está intimamente ligada ao quanto se espera do Estado, ou melhor, à dimensão das necessidades coletivas fixadas pelas ideias políticas dominantes (pois na sua visão o gasto público precede a arrecadação), já que tais necessidades podem se estender de forma ilimitada. Ele não ignora, é claro, que nessa equação há de se levar em conta a quantia máxima de impostos considerada suportável sob uma perspectiva econômica.

Terceiro, que a suficiência da arrecadação não deve ser perseguida com menoscabo absoluto do postulado da justiça tributária, de certa forma contrariando sua premissa inicial de que os princípios orçamentários-fiscais teriam primazia.⁸⁶

1.4.1.4.2.2. Princípios político-sociais e éticos

Os princípios de imposição político-sociais e éticos, para Neumark, poderiam ser subdivididos em dois postulados: justiça e redistribuição. Dentro de justiça ele insere três princípios: generalidade, igualdade e proporcionalidade (também chamado por ele de capacidade contributiva). Teremos a oportunidade de discutir esse tópico específico (incluindo-se as noções de tributação e redistribuição) nos dois capítulos seguintes. Convém apenas antecipar uma ponderação de Neumark apropriada para este momento.

Ele argumenta que, a menos que exista alguma estreita relação entre o valor pago pelo contribuinte e o benefício recebido do Estado, o imposto será visto com desagrado. Mas como essa estreita relação só se evidencia nas taxas, cuja natureza tributária é até mesmo questionada por Neumark, o que lhe parece possível e importante é que o contribuinte tenha a sensação de que a tributação está respeitando a sua capacidade econômica e que suas obrigações tributárias pareçam justas se comparadas com seus pares. A necessidade de observância dos postulados da justiça, portanto, não é apenas um imperativo ético, mas constitui uma questão de conveniência, já que proporciona menor resistência do contribuinte.⁸⁷

⁸⁶ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 79-100.

⁸⁷ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 101-104.

1.4.1.4.2.3. Princípios político-econômicos

Neumark divide os princípios de imposição político-econômicos em duas categorias: (i) política econômica, composta pelo princípio de evitar medidas tributárias dirigistas, pelo princípio de minimizar intervenções tributárias na esfera privada e na livre disponibilidade econômica dos indivíduos e pelo princípio de evitar as consequências involuntárias que os prejuízos dos impostos ocasionam à concorrência; e (ii) processo político-econômico, composta pelo princípio da flexibilidade ativa da imposição, pelo princípio da flexibilidade passiva (incorporada) da imposição e pelo princípio de uma imposição orientada para a política de crescimento.

Dirigismo fiscal, para Neumark, ocorre quando, por razões econômicas ou sócio-políticas, se busca favorecer ou prejudicar grupos econômicos isolados, determinados setores da produção ou algumas categorias de consumo por meio de uma tributação diferenciada. Em essência, Neumark é refratário a qualquer dirigismo fiscal, por considerar que eles violam seus princípios decorrentes do postulado de justiça, bem como os princípios de transparência e segurança, tratados adiante.

Um exemplo rápido dado por ele ilustra essa situação: na legislação alemã há (ou havia) uma bonificação fiscal em favor dos titulares de pequenos cultivos, por entender que eles pertencem à classe mais pobre da população. Ao assim fazer, segrega-se, do grande grupo integrado pelas pessoas mais pobres, um pequeno círculo insignificante da população e a ele se concede uma ajuda fiscal, que não é aplicada aos demais pobres de outras classes, que se encontram nas mesmas circunstâncias financeiras.

Para ele, o dirigismo fiscal, na história, tem sido concretizado a partir de pressões de variados grupos de interesses e avalizado, sem avaliação criteriosa, por políticos interessados apenas em se manter no poder, o que conduz a sistemas tributários injustos, complexos (em alguns casos com grandes listas de inclusões e exceções e com diferenciações injustificáveis sob qualquer ponto de vista) e sem coerência (distorcidos), e traz ainda uma ideia de corrupção em sentido figurado (possível pela combinação de um governo forte e um Estado fraco), embora em muitos casos essa corrupção se dê em seu sentido literal.⁸⁸

⁸⁸ Num passado recente, descobriu-se que o Governo do Estado do Rio de Janeiro havia concedido benefícios fiscais até mesmo para casas de prostituição, como se verifica em reportagem: SUL21. *Renúncias fiscais de*

Neumark ainda comenta, com certa dose de ironia, que toda medida dirigista tem a tendência de perpetuar-se, mesmo que concebida como algo provisório, logo se transformando em verdadeiro direito legitimamente adquirido.⁸⁹

Em segundo lugar, o princípio de minimizar intervenções tributárias na esfera privada e na livre disponibilidade econômica dos indivíduos representa, em essência, uma defesa da liberdade (por isso também chamado por Neumark de princípio liberal). Constituindo um princípio de segundo escalão, significa, em essência, a inadmissão de intervenções gratuitas na esfera privada do contribuinte, o que não compreende, segundo Neumark (e novamente concordo com ele), a possibilidade de a administração tributária ter acesso a dados que permitam a correta identificação da capacidade contributiva do indivíduo, em atenção ao postulado de justiça.⁹⁰

Uma das consequências desse princípio liberal é a inadmissão de impostos que incidam sobre o consumo de bens específicos, por discriminar arbitrariamente (sem fundamento na capacidade contributiva) preferências entre indivíduos. Daí porque Neumark rejeita, com raríssimas exceções (as quais de certa forma enfraquecem seu discurso), impostos sobre consumos específicos.⁹¹

Em terceiro lugar, o princípio de evitar as consequências involuntárias que os prejuízos dos impostos ocasionam à concorrência é resumido por Neumark como princípio da neutralidade, entendido, como já visto, não na sua concepção liberal clássica, mas pela noção

Sérgio Cabral contemplam de boate a cabeleireiro. Publicado em 27/06/2011. Disponível em: <<https://www.sul21.com.br/noticias/2011/06/renuncias-fiscais-de-sergio-cabral-contemplam-de-boate-a-cabeleireiro/>>. Acesso em: 17/07/2019. E que muitas empresas haviam subornado o então Governador (Sergio Cabral) em troca da concessão de benefícios fiscais, conforme reportagem: O GLOBO. *Confissão de Cabral revela como empresas corrompiam para sonegar impostos.* Publicado em 27/03/2019. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/brasil/confissao-de-cabral-revela-como-empresas-corrompiam-para-sonegar-impostos-23553318>>. Acesso em: 17/07/2019. Cass Sunstein defende que algum grau de paternalismo, mesmo numa cultura libertária, é inevitável. Por exemplo, quando estabelece que uma pessoa pode escolher entre duas opções, mas define qual será a regra padrão diante da ausência de escolha expressa, o governo acaba por agir com alguma dose de paternalismo. Ele cita, para ilustrar seu argumento, a opção do indivíduo de indicar na carteira de motorista que será doador de órgão em caso de acidente fatal. Quando a regra padrão, ante a ausência de manifestação expressa, é que o sujeito é doador (consentimento presumido), como em muitos países europeus, mais de 90% das pessoas coloca seus órgãos à disposição para doação. Quando a regra padrão é inversa (negativa de consentimento presumida), como nos EUA, apenas 20% o fazem. Evidentemente, a diferença de percentuais não tem relação com a cultura dos países, mas com o ponto de partida adotado pelo governo. (SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. Libertarian paternalism is not an oxymoron. *University of Chicago Public Law & Legal Theory Working Paper* n° 43, 2003, p. 32-33).

⁸⁹ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 274-303.

⁹⁰ Essa discussão envolve, por exemplo, a constitucionalidade ou não de a fiscalização ter acesso aos dados bancários dos contribuintes sem autorização judicial, tema que foi apreciado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 601.314 (relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, publicado em 16/09/2016).

⁹¹ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 304-316.

(negativa) de que a tributação não deve interferir num ambiente em que o mecanismo competitivo esteja funcionando adequadamente, entendendo competição numa acepção ampla. Disso resulta a crítica de Neumark não apenas aos impostos sobre consumos específicos, mas também à discriminação entre o produto do capital e o produto do trabalho (prática adotada no ordenamento brasileiro) e à diferenciação de carga tributária entre regiões dotadas de autonomia fiscal (ocasionando as atuais guerras fiscais).⁹²

Os três princípios de política econômica, evidentemente, estão interligados. Em última análise, o dirigismo fiscal leva à quebra de neutralidade diante da concorrência e, simultaneamente, interfere na liberdade individual.

1.4.1.4.2.4. Princípios do processo político-econômico

Dentro da categoria dos princípios ligados ao processo político-econômico, o princípio da flexibilidade diz respeito à capacidade de adaptação do sistema a situações conjunturais ligadas à estabilidade monetária e à manutenção do índice de emprego.

Neumark insiste que este princípio seria distinto daquele princípio da capacidade de adaptação. Primeiro, pela motivação, já que aquele visto ao início não teria relação com a estabilidade fiscal, mas com outras questões conjunturais anormais, como guerra e calamidade pública, e, segundo, porque o princípio da capacidade de adaptação estrito senso somente contempla a possibilidade de incremento da arrecadação, enquanto o princípio da estabilidade pode caminhar nos dois sentidos.⁹³ Para os fins aqui propostos, parece-me que a distinção não se mostra relevante, sendo ambos semelhantes aos requisitos da elasticidade e flexibilidade de Lutz.

A distinção entre flexibilidade ativa e passiva, que funcionam num sistema de forma complementar, está relacionada à forma como essa adaptação é conduzida. Na ativa, há uma intervenção normativa que altera a estrutura tributária (por meio de uma modificação linear na alíquota de um tributo⁹⁴, no alargamento ou redução do seu campo de incidência, ou pela

⁹² NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 316-339.

⁹³ A Constituição brasileira, de certa forma, encampa essa distinção de Neumark. Para os casos de calamidade pública e guerra, prevê a possibilidade de instituição de empréstimo compulsório (art. 148, I) ou impostos extraordinários (art. 154, II). Já para enfrentar questões conjunturais, prevê que determinados impostos não respeitarão o princípio da anterioridade (art. 150, § 3º), nem a reserva de lei (art. 153, § 1º).

⁹⁴ Na Alemanha, segundo Neumark, o governo tem a faculdade de modificar por decreto-lei a alíquota do imposto de renda em até 10% pelo prazo de 1 ano, e essa modificação tem que ser ratificada pelo Parlamento.

criação de um novo tributo ou extinção de um existente). Na passiva, a adaptação é endógena, automática do próprio sistema.

Assim, enquanto a flexibilidade ativa caminha mais próxima do requisito da flexibilidade de Lutz, a flexibilidade passiva tem mais proximidade com a elasticidade. Neumark acredita que o imposto que melhor responde ao princípio da flexibilidade (e aqui sua contribuição acadêmica é inovadora), nas suas duas modalidades, é aquele que incide sobre a renda.

No caso da flexibilidade ativa, isso se dá não apenas porque os impostos indiretos não atendem ao seu postulado de justiça, mas também porque tais impostos possuem uma tendência latente de alta dos preços. Já no caso da flexibilidade passiva, isso se deve às características do imposto de renda, que, pressupondo que atinja uma parte considerável da renda total e que represente uma parcela significativa da arrecadação tributária (como usualmente se dá em países desenvolvidos), possui melhores índices para quatro fatores: (i) a magnitude quantitativa do montante (da massa) sujeito à imposição em relação à produção nacional; (ii) o grau de sensibilidade dessa magnitude em comparação com a variação simultânea da produção nacional; (iii) o nível da escala impositiva, entendido como tipo impositivo médio efetivo; e (iv) a relação entre a variação do gravame tributário e a variação simultânea da base impositiva. Neumark é enfático que os impostos sobre o consumo costumam ser péssimos estabilizadores.⁹⁵

O outro princípio ligado ao processo político-econômico é, como visto, o princípio de uma imposição orientada à política de crescimento. Neumark descreve esse princípio como a necessidade de que o sistema tributário não produza efeitos que freiem o crescimento econômico (aspecto negativo) e, por outro lado, possa exercer uma influência positiva sobre a economia sempre que o índice de crescimento se mostre insatisfatório a longo prazo.

Contraditoriamente, entretanto, ele mesmo coloca em xeque esse princípio ao suscitar dúvida se estabilidade e crescimento econômicos são reciprocamente compatíveis e até que grau medidas tributárias podem ser úteis para estimular o crescimento a longo prazo. Pondera, ainda, que o conflito entre crescimento econômico e seu postulado de justiça fiscal é de particular transcendência, daí porque sugere que uma política de gastos seria mais adequada a esse propósito.

No Brasil, qualquer imposto pode ser majorado por medida provisória, sem restrições percentuais ou temporais, o que de certa forma, assim encarado, diminui a rigidez do sistema tributário.

⁹⁵ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 341-371.

Duas hipóteses de dirigismo fiscal supostamente voltados ao crescimento econômico, pensados por Neumark, deixam esse conflito evidente. A primeira seria, diante da escassez de mão-de-obra, conceder benefícios fiscais a estrangeiros que venham trabalhar no país ou a empresas que contratem estrangeiros. A segunda, diante de problema semelhante, seria reduzir a tributação sobre o salário em relação à imposição média sobre a renda. Nos dois casos, cria-se uma distinção odiosa. Daí porque, para Neumark, esse princípio deve ser observado especialmente na sua acepção negativa, acepção essa extremamente abstrata.⁹⁶

1.4.1.4.2.5. Princípios jurídico-tributários e técnico-tributários

Finalmente, Neumark enumera os seis princípios jurídico-tributários e técnico-tributários: (i) congruência e sistematicidade; (ii) transparência; (iii) praticabilidade; (iv) continuidade das normas; (v) economicidade; e (vi) comodidade. De plano, ele já alerta que tais princípios possuem um peso menor que os anteriores, de modo que, à exceção do caso em que a praticabilidade resta inviabilizada (e talvez isso desemboque num problema de insuficiência), tais princípios sempre cedem espaço aos anteriormente vistos, o que não retira sua importância.

O princípio de congruência e sistematicidade caminha junto, por óbvio, com a própria noção de sistema: algo unitário e ordenado, como seu viúvo. Neumark acredita que não se possa falar em sistema com um único imposto, tendo em vista a multiplicidade de finalidades perseguidas pela moderna política fiscal. E diante de um sistema composto por variados tributos, é importante que não exista contradição interna entre eles (como também pontuara Molina) – ideia que se aplica tanto ao sistema como um todo, como aos subsistemas de cada ente tributante –, nem vazios (lacunas) que funcionem como obstáculos à realização dos demais princípios. Mas como é evidentemente impossível realizar todos os princípios em igual medida, deve-se almejar um sistema *second best*.

Neumark dá inúmeros exemplos em que esse princípio é desrespeitado, podendo-se destacar, entre eles, o caso inglês, em que o imposto sobre heranças é esvaziado pela ausência de tributação incidente sobre doações, desde que respeitadas certas condições.⁹⁷

⁹⁶ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 371-396.

⁹⁷ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 398-406. No Estado do Rio de Janeiro, essas duas situações são, historicamente, tratadas de forma igual para fins tributários, embora, por questões de praticabilidade, pequenas doações sejam isentas de imposto.

O princípio da transparência, para Neumark, seria composto pela noção de certeza (segurança) de Adam Smith e pela clareza da legislação, ponto que de certa forma toca com a noção de simplicidade de Lutz.

Muitos fatores levam a uma legislação complexa e nada simples de se interpretar. Entre eles temos, com mais relevância, (i) o grau de intensidade com que a legislação dos impostos diretos leva em consideração as peculiaridades próprias da situação e/ou da pessoa do contribuinte, o que cria, de uma certa forma, um embate entre justiça e transparência; e (ii) as legislações especiais redigidas (com inúmeros benefícios) para atender interesses particulares de grupos de pressões, somente inteligíveis para aquele específico grupo e seus experts⁹⁸ (cujos honorários não podem ser custeados pelo cidadão comum), o que compromete não somente o postulado de justiça, mas também os princípios político-econômicos já examinados.

Merece destaque a referência de Neumark de que as normas, e as normas tributárias em especial, são elaboradas por juristas no poder executivo, votadas e modificadas por juristas no parlamento, aplicadas por juristas e aperfeiçoadas por juristas, não sendo exagero, segundo ele, dizer que as leis são “elaboradas por juristas para juristas”.⁹⁹

Eu ousaria retificar que, no parlamento (brasileiro), as leis são votadas e modificadas por pessoas com pouco ou nenhum conhecimento jurídico-tributário e de técnica legislativa¹⁰⁰, justamente um dos maiores motivos da falta de clareza das normas. E complementar que a abertura do texto, o que leva a algumas dificuldades, é inerente à

⁹⁸ Sobre os efeitos da complexidade da legislação e sua caracterização como um fenômeno político, confira-se: TANZI, Vito. *Termites of the state: why complexity leads to inequality*. New York: Cambridge University Press, 2018.

⁹⁹ A afirmação pode soar irônica, mas não raro encontra-se na doutrina que, a prevalecer a interpretação literal, “seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legisladas.”, suscitando a falsa impressão, se não lido com a devida contextualização, de que ao homem médio é defeso conhecer o direito, embora seja obrigado a segui-lo. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 77). Raciocínio semelhante pode ser encontrado em: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Formalismo e substantivismo tributário. Dever moral e obrigação jurídica. E a segurança jurídica? In: PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 489-518.

¹⁰⁰ Nesse sentido, confirmam-se as ponderações de Victor Thuronyi, em tradução livre: “Aqueles que elaboram legislação em países em desenvolvimento usualmente não são subespecialistas nessa área (isto é, advogados que se especializaram na elaboração de leis e em particular na elaboração de leis tributárias). Funcionários locais responsáveis pela elaboração normalmente são peritos tributários do ministério das finanças, e nem sempre são advogados ou especialistas em elaboração de leis. (THURONYI, Victor. *Drafting tax legislation*. In: THUORONYI, Victor. *Tax law design and drafting*. Washington: FMI, 1996, p. 72).

linguagem, como visto ao início, de modo que tanto maior será a complexidade, quanto mais inchado for (mais impostos tiver) o sistema.

A simplicidade e clareza da legislação é de transcendência ainda maior se pensarmos em sistemas tributários, como o brasileiro, em que o contribuinte, na maior parte dos casos, deve calcular o imposto devido por sua conta e risco, procedendo ao recolhimento do que entender correto sem qualquer participação do Estado.

Há quem defenda a codificação como uma técnica para evitar a complexidade da legislação. Neumark, entretanto, discorda dessa proposição. Para ele, a concentração em si não reduz a complexidade, tendo mais relação com o princípio da continuidade. O que reduziria a complexidade, para ele, seria uma revisão material e terminológica das normas, reduzindo imprecisões que favorecem a arbitrariedade da fiscalização e a fraude fiscal dos contribuintes.¹⁰¹

A ponderação de Neumark parece-me im procedente. Sem desconsiderar o efeito positivo de um texto bem redigido, há que se considerar, em primeiro lugar, que é muito mais fácil ter coerência dentro de um código do que em normas esparsas. Não bastasse isso, em segundo lugar, a unificação aumenta a transparência quando permite que o contribuinte médio (e o cidadão) conheça melhor todos os detalhes da legislação.¹⁰²

O princípio da praticabilidade é de vital importância, pois nada adianta estruturar um sistema isolado do mundo e tentar aplica-lo a circunstâncias e num ambiente em que faltam as necessárias e indispensáveis premissas psicológicas e institucionais, exigindo-se, assim, que o sistema satisfaça a compreensão intelectual e as tendências políticas do contribuinte médio, assim como seja sensível à existência de uma equipe qualificada de funcionários tributários, que seja “quantitativamente suficiente e moralmente idônea.”¹⁰³

É por razões de praticabilidade que se rejeita um imposto sobre o gasto pessoal e progressivo, supondo-se que seria mais complexo que um usual imposto de renda, ou um imposto geral sobre o patrimônio, dada a dificuldade de avaliação de determinados bens. É igualmente por uma questão de praticabilidade que se admite a retenção do imposto de renda

¹⁰¹ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 406-423.

¹⁰² Corroborando as vantagens da codificação, Victor Thuronyi assinala, em tradução livre, que “o uso de um código facilita a eliminação de provisões duplicadas. [...] Colocando todas as leis tributárias num código também facilita o seu cumprimento, porque o contribuinte sabe que tem todas as leis tributárias à sua frente quando estiver lidando com algum problema.” (THURONYI, Victor. *Drafting tax legislation*. In: THURONYI, Victor. *Tax law design and drafting*. Washington: FMI, 1996, p. 80-81).

¹⁰³ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 425.

na fonte e que, hoje, se estabelecem regimes de substituição tributária, em que uma pessoa dentro da cadeia econômica (em geral ao início dela) é eleita para responder, de forma concentrada, pelo pagamento do imposto sobre o consumo que seria devido por várias outras.

O problema é que, em muitos casos, métodos estabelecidos por questões práticas acabam sendo distorcidos com o tempo. Esse é o caso, por exemplo, do rendimento financeiro tributado exclusivamente na fonte, que acaba por deturpar a noção de renda¹⁰⁴, da substituição por antecipação (em que o contribuinte figura como substituto de si mesmo, unicamente para que o Estado receba os recursos antes, inexistindo concentração de fiscalização), a substituição inversa (que espalha um imposto que seria devido por um único indivíduo em vários, em razão de sua inadimplência contumaz¹⁰⁵) ou mesmo regimes de presunção ou simplificação, que acabam por gerar graves injustiças.

Neumark destaca a importância de investimento na estrutura administrativa responsável pela arrecadação, não apenas na formação dos profissionais, mas, com maior ênfase atualmente, em tecnologia.¹⁰⁶

O princípio da continuidade é quase que uma derivação do princípio da congruência e sistematicidade e do princípio da transparência. Não significa que a legislação deva seguir imutável e esteja impedida de se adaptar às novas realidades fáticas, às transformações da vida econômica e social e às novas técnicas arrecadatórias, mas se evitar que a legislação seja constantemente modificada de forma acrítica, em pequenos intervalos de tempo e não no seio de uma reforma estrutural que atenda aos demais princípios. Neumark destaca que, quanto mais longa for a vida de uma determinada figura ou técnica impositiva, tanto mais se acostumará o contribuinte a ela¹⁰⁷, deixando transparecer, assim, a relação desse princípio de continuidade com o aspecto psicológico do tributo.¹⁰⁸

¹⁰⁴ A tributação apartada de diversos tipos de rendimento tem sido alvo de crítica da doutrina. Segundo Gisele Lemke, “não se pode falar em renda, senão considerando todas as receitas e ganhos de capital ocorridos num período, juntamente com as respectivas despesas e perdas de capital, pois renda é o resultado líquido do período.” (LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 134).

¹⁰⁵ Essa situação pode ser verificada no Estado do Amazonas, em que as geradoras de energia de fora do Estado passaram a ser obrigadas a recolher, pelo regime de substituição tributária, o ICMS que seria devido pela única distribuidora estabelecida naquele Estado, conforme autorizado pelo Convênio ICMS nº 50/2019. O Estado opta por fiscalizar inúmeros contribuintes, ante a suposta contumaz inadimplência do sujeito passivo da operação.

¹⁰⁶ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 423-431.

¹⁰⁷ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 433.

¹⁰⁸ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 431-436.

O princípio da economicidade de Neumark caminha muito próximo da máxima de eficiência de Smith. Neumark chama a atenção para três tipos de custos distintos num sistema tributário: o incorrido diretamente pela estrutura de arrecadação, no que se inclui os jurisdicionais (judicial, inclusive); o incorrido pelo contribuinte para pagar seus tributos (o que inclui o de assessoramento jurídico, se bem que para empresas esse custo costuma ser dedutível do imposto de renda); e o incorrido por pessoas ou empresas, sem a devida indenização, em favor da fiscalização do imposto devido por terceiros.¹⁰⁹

Finalmente, o princípio da comodidade, ao qual Neumark atribui uma importância secundária, assemelha-se à máxima de Adam Smith da conveniência.¹¹⁰

1.4.1.5. Richard Musgrave, Klaus Tipke e Ricardo Lobo Torres – consolidação de ideias

As ideias expostas pelos autores estudados até aqui já proporcionam um bom resumo do conjunto de elementos necessários à constituição de um sistema tributário. Há inúmeros outros autores que tratam do tema, mas cujos apontamentos, com raras exceções, podem, em maior ou menor grau, ser reconduzidos àqueles já examinados.

Richard Musgrave, por exemplo, elenca os seguintes requisitos de uma boa estrutura tributária: (i) equidade; (ii) os impostos devem ser escolhidos de forma a minimizar interferência nas decisões econômicas em mercados eficientes e minimizar imposições excessivas; (iii) impostos podem ser usados para corrigir ineficiências do mercado privado, desde que provado que sejam capazes de fazê-lo, ou seja, uma espécie de extrafiscalidade mitigada, restrita a propósitos econômicos; (iv) flexibilidade¹¹¹ no exato formato de Neumark;

¹⁰⁹ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 436-447. José Casalta Nabais se refere a isso como sendo o fenômeno da gestão privada dos tributos: "...a Administração Tributária deixou de ser aplicadora das normas de imposição de tributação, com base em elementos de que antecipadamente dispunha, que proporcionavam uma fiscalização tributária *ex ante*, para passar a ser a fiscalizadora da aplicação dessas normas por parte das empresas.". (NABAIS, José Casalta. A liberdade de gestão fiscal das empresas. *Revista Fórum de Direito Tributário* n° 29, 2007).

¹¹⁰ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 447-450.

¹¹¹ Sobre os específicos apontamentos de Musgrave sobre flexibilidade, confira-se: MUSGRAVE, Richard Abel. Built-in flexibility. In: MUSGRAVE, Richard Abel. *Public finance in a democratic society*, vol. I. New York: New York University Press, 1986, p. 351.

(v) eficiência da administração e transparência da legislação; e (vi) economicidade dos custos da máquina administrativa e dos custos de conformidade do contribuinte.¹¹²

O adendo que Musgrave faz às anotações anteriores é a necessidade de que o sistema seja desenhado para funcionar numa economia globalmente aberta, especialmente no que se refere aos requisitos de justiça e eficiência. Desse modo, deve-se definir, por exemplo, o que constitui um tratamento justo em relação a indivíduos que recebem rendimentos submetidos a diferentes jurisdições fiscais. De outro lado, acredita Musgrave que a tributação não deve interferir na escolha entre investimentos nacionais ou estrangeiros.¹¹³

Tipke, por sua vez, refere-se a princípios portadores de sistema do direito tributário (igualdade, legalidade, justiça e vedação ao confisco¹¹⁴) e princípios da formação de espécies tributárias (justiça, produtividade, imperceptibilidade e praticabilidade¹¹⁵), afirmando que um sistema tributário deve ser interdisciplinar. Os dois conjuntos de princípios se complementam. As referências à justiça (indicado como princípio mor, que engloba igualdade e, para ele, pode ser combinado com eficiência), legalidade (no sentido de segurança jurídica), imperceptibilidade e praticabilidade (incluindo certeza, transparência, simplicidade e modicidade) não são novidades. Produtividade, apesar do nome diferente, nada mais é que a flexibilidade passiva de Neumark (*built-in-flexibility*), concordando Tipke que o imposto de renda é o que melhor se adapta a tal necessidade.

Também igual a Neumark, Tipke reforça que a falta de simplicidade pode levar à injustiça fiscal e que nenhum imposto é capaz de atender sozinho a todos os princípios. Em geral, impostos mais afetos à justiça e produtividade (princípios de racionalidade material) costumam ter mais dificuldade com imperceptibilidade e praticabilidade (princípios de racionalidade formal). Daí a necessidade, para Tipke, de que o sistema seja composto por um conjunto de tributos que atenda e equalize as qualidades e déficits de racionalidade. Quanto à vedação ao confisco, parece-me que se trata de um princípio relacionado à dosimetria do tributo, ou do conjunto de tributos, e não à estruturação do sistema em si.

¹¹² MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 210-211.

¹¹³ MUSGRAVE, Richard Abel. *Fiscal systems*. New Haven and London: Yale University Press, 1969, p. 243-252.

¹¹⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*, vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 190-286. Na verdade, Tipke também se refere, neste tópico, à tributação da família como um princípio autônomo, o que me parece questionável.

¹¹⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*, vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 391-400.

Da mesma forma, Ricardo Lobo Torres elenca o que chama de princípios de legitimização¹¹⁶: coerência, igualdade (responsável por equilibrar os valores liberdade, segurança jurídica, justiça e solidariedade) e praticidade, todos passíveis de serem reconduzidos aos elementos já examinados.

Torres coloca a justiça em patamar superior à praticidade, embora reconheça a necessidade de se suportar pequenas desigualdades sistêmicas para tornar o sistema factível. Praticidade, por sua vez, seria composto pelos seguintes elementos: clareza (da legislação), tipificação (estrutura aberta das palavras, para fim de simplificação), quantificação (empregada aqui como referência às pautas fiscais e presunções de valores adotadas pelo legislador), simplificação fiscal, neutralidade, *ne bis in idem* (não incidência dúplice sobre o mesmo fato gerador), proteção da concorrência e eficiência.¹¹⁷

1.4.1.6. Tax by Design: The Mirrlees Review – uma análise econômica

The Mirrlees Review é uma obra contemporânea, cujo estudo considero fundamental para o tema aqui tratado. Elaborada em conjunto por dez autores, entre eles James Mirrlees, prêmio Nobel de economia, pretende examinar um adequado desenho para um sistema tributário levando em conta, fundamentalmente, aspectos econômicos.¹¹⁸ A seguir a obra será referenciada apenas pelo nome de seu principal autor.

A abordagem econômica de Mirrlees não significa que ele desconsidere que a tributação deva ser justa; muito pelo contrário, ele assume que um sistema tributário deve ser desenhado levando em consideração a realidade socioeconômica atual na qual pretende ser implantado, especialmente a intensidade da desigualdade de renda e patrimônio entre as pessoas e a maneira de mitigá-la. Ou seja, ele já parte do pressuposto que uma das funções do

¹¹⁶ Ricardo Lobo Torres, na verdade, considera que acima desses princípios estariam os princípios que se aplicam a todo o sistema jurídico: ponderação, razoabilidade, igualdade, transparência e clareza. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 217).

¹¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 329-346.

¹¹⁸ MIRRLEES, James; ADAM, Stuart; BESLEY, Timothy; BLUNDELL, Richard; BOND, Stephen; CHOTE, Robert; GAMMIE, Malcolm; JOHNSON, Paul; MYLES, Gareth; POTERBA, James. *Tax by design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 2011.

sistema é corrigir eventuais injustiças materiais.¹¹⁹ Mas o que ele não se propõe a responder é o quanto uma realidade seria injusta e o quanto o sistema tributário deveria atuar nela. Essas considerações envolvem um julgamento político sobre o papel apropriado ao Estado (e que também não é examinado neste capítulo). O desenho que ele propõe, segundo afirma, atingiria melhor o objetivo social pretendido, qualquer que seja o grau desejado.

Não obstante isso, ele mostra-se preocupado com a sensação de justiça experimentada pelos contribuintes. Segundo Mirrlees, quanto mais pareça justa a forma pela qual se definem o nível das cargas tributárias e a estrutura do sistema (e aqui o processo democrático exerce um papel de destaque), maior será a chance de que suas regras sejam respeitadas pelos contribuintes. Justiça e conveniência, assim, caminhariam juntas¹²⁰, da mesma forma que concluíra Neumark e Lutz.

O foco de Mirrlees, portanto, é desenhar, a partir de qualquer julgamento político de justiça dado, um sistema que seja eficiente do ponto de vista econômico, o que significa, na sua visão, reduzir o peso-morto (*deadweight loss*) gerado pela tributação, ou seja, inibir mudanças de comportamento não produtivas e, portanto, indesejadas.¹²¹ Ele explica que todo tributo produz dois efeitos no comportamento dos indivíduos. O primeiro, chamado de *income effect*, é o incentivo dado ao indivíduo de compensar a perda ocasionada pelo tributo. Por exemplo, um aumento da tributação sobre o salário encoraja o empregado a trabalhar mais para manter seu padrão de vida. O segundo, chamado de *substitution effect*, por outro lado, interfere no sentido oposto, tornando, no mesmo exemplo, a hora de trabalho menos atrativa (ou sugerindo uma mudança de um padrão de consumo quando o aumento do imposto recai sobre um produto específico).¹²² O desenho ideal tenta evitar essa substituição, quando não é

¹¹⁹ Mirrlees trata da tributação não apenas sob a ótica da arrecadação, mas também do gasto público. Por isso ele enxerga a possibilidade de se redistribuir riqueza por meio da tributação. Voltaremos a esse ponto de forma mais profunda no terceiro capítulo.

¹²⁰ MIRRLEES, James; ADAM, Stuart; BESLEY, Timothy; BLUNDELL, Richard; BOND, Stephen; CHOTE, Robert; GAMMIE, Malcolm; JOHNSON, Paul; MYLES, Gareth; POTERBA, James. *Tax by design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 2011, p. 3, 8 e 33.

¹²¹ Quem originalmente desenvolve esse conceito é Frank Ramsey, em sua obra: RAMSEY, Frank P. A contribution to the theory of taxation. *The Economic Journal*, vol. 37, nº 145, 1927, p. 47-61. Disponível em: <<https://www.uib.cat/depart/deaweb/webpersonal/amedeospadaro/workingpapers/bibliosecpub/ramsey.pdf>>. Acesso em 13/08/2019.

¹²² Um exemplo desse efeito substitutivo é o caso do contribuinte que se vê desestimulado a incrementar seu faturamento sob pena de ultrapassar o limite de enquadramento do Simples Nacional (instituído pela Lei Complementar nº 123/2006) e ser obrigado a migrar para a apuração fiscal com base no lucro presumido.

intencional, o que tem relação com a elasticidade da oferta e demanda do que está sendo tributado. Alta elasticidade leva a grandes perdas.¹²³

Mirrlees refere-se expressamente à necessidade de que o sistema exija o menor custo possível da administração e do contribuinte e indica três guias instrumentais (que chama de regras ouro) para se atingir eficiência econômica: neutralidade, simplicidade e estabilidade. Neutralidade significa tributar atividades similares de forma similar, de modo a não interferir nas escolhas das pessoas (do que consumir ou no que trabalhar). E isso engloba também, na sua visão, considerar o mesmo valor presente para o consumo atual e o consumo no futuro, de modo que a tributação não interfira na decisão de poupar ou gastar, tema que dedicaremos um exame mais profundo no quarto capítulo.

Mirrlees admite exceções a essa regra, como no caso de tributação especial sobre atividades poluentes. Mas ele mesmo reconhece que, em geral, a falta de neutralidade da legislação tem sido difícil de justificar, citando inúmeros casos na Inglaterra como exemplo. Essas distorções tornam o sistema complexo, encorajam a busca por subterfúgios (legais e ilegais) e aumentam o custo tanto para o governo como para o contribuinte. Neutralidade, assim, está intimamente ligado à simplicidade (transparência da legislação) e o respeito a ambos costuma levar a um sistema mais justo.¹²⁴

1.4.2. Uma proposta, alinhada à doutrina, de enumeração dos elementos

1.4.2.1. Justiça e suficiência

Do que vimos até aqui, a maioria dos autores examinados indicam a equidade (justiça) como um, ou o mais importante, dos princípios/requisitos/elementos em que um sistema tributário deve ser pautado. Adam Smith chegou a dizer que a segurança (certeza) seria uma máxima mais importante, mas isso talvez tenha explicação histórica, pois, como será visto no próximo capítulo, ele foi um dos primeiros a tratar efetivamente da noção de justiça numa acepção além daquela formalista horizontal. Dalton não tratou desse aspecto na medida em

¹²³ MIRRLEES, James; ADAM, Stuart; BESLEY, Timothy; BLUNDELL, Richard; BOND, Stephen; CHOTE, Robert; GAMMIE, Malcolm; JOHNSON, Paul; MYLES, Gareth; POTERBA, James. *Tax by design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 2011, p. 29.

¹²⁴ MIRRLEES, James; ADAM, Stuart; BESLEY, Timothy; BLUNDELL, Richard; BOND, Stephen; CHOTE, Robert; GAMMIE, Malcolm; JOHNSON, Paul; MYLES, Gareth; POTERBA, James. *Tax by design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 2011, p. 39-44.

que sua abordagem quanto aos elementos foi pontual e Mirrlees porque sua preocupação foi desenhar um sistema a ser aplicado independentemente do critério de justiça, mas não retirou a sua importância.

De fato, entendo que **justiça** é um elemento fundamental¹²⁵ para se desenhar (e se avaliar a qualidade de) um sistema tributário.¹²⁶ Não por outra razão, dedicarei o próximo capítulo inteiro a discutir teorias de justiça. Isso não significa que a justiça sempre prevalecerá frente aos demais princípios, porque de nada adianta um sistema justo que seja impraticável. Como será melhor debatido mais adiante, a noção de justiça não exclui os outros elementos; antes, possui íntima conexão com eles.

Como fizeram alguns autores, especialmente Lutz, Neumark e Mirrlees, convém destacar a necessidade de que o sistema não apenas seja justo, mas que pareça justo (e isso traz à mente o velho provérbio: não basta ser honesto, tem que parecer honesto¹²⁷), por questões de conveniência.¹²⁸ Quanto maior for a sensação de justiça do sistema, menor será o esforço intencional do contribuinte em evadir-se do pagamento do tributo (são grandezas negativamente implicantes).¹²⁹

Além disso, é necessário advertir que a justiça como elemento necessário do sistema tributário não diz respeito apenas à forma de distribuição da sua carga. Antes, diz respeito também ao papel que se espera do Estado, pois isso traz consequências sobre o quanto é

¹²⁵ Como diria Tyler A. LeFevre, citando N. T. Wright, “um senso de justiça vem com o kit de ser humano. Sabemos disso, como dizemos, em nossos ossos.” (LeFEVRE, Tyler A. Justice in taxation. *Vermont Law Review*, vol. 41, 2017, p. 764).

¹²⁶ Sobre o destaque que se deve dar à justiça como elemento fundamental de um sistema tributário, confira-se: ROCHA, Sergio André. *Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal*. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>>. Acesso em: 24/07/2019. AYALA, José Luis Pérez. *Explicación de la técnica de los impuestos*. Madrid: EDERSA, 1978, p. 16. NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 207 e seguintes.

¹²⁷ Na realidade, o provérbio correto é: “À mulher de César não basta ser honesta, tem que parecer honesta”, frase atribuída ao Imperador Júlio César ao se divorciar de Pompéia, sua segunda esposa, que, segundo se conta, nada fizera contra a honra do marido.

¹²⁸ Um exemplo emblemático dessa necessidade é a isenção do imposto de renda no recebimento de lucro pelo sócio de pessoa jurídica no sistema tributário brasileiro (art. 10 da Lei nº 9.249/1995). A isenção existe porque, em tese, a tributação da renda foi concentrada na pessoa jurídica, não se justificando, em princípio, com as alíquotas atualmente vigentes, uma nova tributação quando do recebimento do lucro pelo sócio. Não obstante, para o assalariado que tem seu rendimento tributado na fonte, a isenção do lucro recebido pelo sócio parece injusta e motiva questionamentos.

¹²⁹ Sobre a correlação entre a percepção de justiça (ou legitimidade) da tributação e a sonegação fiscal, confira-se: BOTELHO, Paula Derzi. *Sonegação fiscal e identidade nacional*. Belo Horizonte: Del Ray, 2005. No mesmo sentido, Amartya Sen afirma que “o modo como as pessoas se comportam depende frequentemente de como elas veem – e percebem – o comportamento dos outros.” (SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das letras, 2010, p. 353).

necessário arrecadar e no que é prioridade gastar (lembrando que os recursos são finitos, que as necessidades são infinitas e que todo direito tem custo¹³⁰).

Justiça, assim, exige uma análise macro das finanças públicas¹³¹ a respeito da suficiência dos recursos. Daí porque justiça e **suficiência** caminham juntas.¹³² E a suficiência, como segundo elemento, não é observável apenas sob a ótica da totalidade dos tributos, mas, também, sob o prisma de cada ente tributante – o que numa federação tem relevância redobrada –, já que, como pontuado anteriormente, podem existir desequilíbrios internos na distribuição das competências tributárias e dos recursos. Não me parece, entretanto, que isso exija, obrigatoriamente, que o sistema atribua a cada ente competências tributárias próprias. Esse é um mito que igualmente será tratado no quarto capítulo.¹³³

1.4.2.2. Neutralidade

¹³⁰ Até mesmo direitos de liberdade exigem, para serem efetivados, um conjunto de medidas positivas por parte do Estado. Nesse sentido, confira-se: HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on tax*. New York-London: W. W. Norton & Company, 1999. No mesmo sentido, defendendo que a tutela de todo direito fundamental exige alguma prestação positiva do Estado, confira-se: GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 391.

¹³¹ E assim resgata-se, de certa forma, a teoria monista de Benvenuto Grizzioti, que, em oposição à Giannini, defendia a necessidade de se estudar o direito tributário em conjunto com outras disciplinas. (GRIZZIOTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. 2ª ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 15-47).

¹³² Kiyoshi Harada chega a afirmar a necessidade de que uma reforma do Estado preceda a reforma tributária. (HARADA, Kiyoshi. Possível reforma tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Direito tributário e reforma do sistema*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2003, p. 292-293).

¹³³ Basta pontuar, por ora, que “boa parte dos municípios [brasileiros], especialmente os pequenos, depende das transferências intergovernamentais, obrigatórias ou voluntárias, para manterem as suas contas, não se alcançando a efetiva autonomia financeira por intermédio do poder que detêm de legislar sobre o consumo de serviços.” (FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 151). Em sentido semelhante, confira-se: ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, p. 112-113. Ainda, Daniel Giotti de Paula afirma que “a distribuição do poder de tributar entre entes federados em campos privativos não é uma exigência universal do federalismo fiscal. Desde que haja previsão de receita para as entidades subnacionais exercerem suas atividades, atendido está o princípio da federação ou a cláusula do federalismo fiscal, dando-se autonomia aos entes.” (PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 124). Some-se a isso a crítica de Alcides Jorge Costa à atribuição de competência aos municípios e estados para tributar o consumo (ISS e ICMS), na medida em que tal realidade influi sobre a ordem econômica nacional, devendo, por isso, ser gerida de forma unificada pelo ente central. (COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 7/8. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1987/1988, p. 1757-1758).

O terceiro elemento necessário é o da **neutralidade**. Esse elemento, em princípio, opõe-se à característica extrafiscal do tributo, ou seja, à ideia de que o tributo deva conter outras funções além de arrecadar recursos para o Estado. Não se ignora que todo tributo, de certa forma, pela sua simples incidência, já influencia o fenômeno econômico, o que leva alguns autores a defender que a extrafiscalidade é uma condição imanente ao próprio tributo¹³⁴, que convive de forma harmônica com a função fiscal em toda figura impositiva¹³⁵ e que a neutralidade absoluta seria um mito.¹³⁶

Em face de tais colocações da doutrina, acredito ser mais que óbvio que, quando se fala em extrafiscalidade, quer-se referir àquela em sentido estrito¹³⁷, em que a arrecadação assume, clara e propositalmente¹³⁸, papel secundário.¹³⁹

Mas mesmo nessa acepção estrita, a neutralidade é vista com reservas por parte da doutrina. Partindo da ideia de que a economia de mercado é insuficiente, por si só, para dar respostas satisfatórias às necessidades socioeconômicas de uma comunidade e que a atuação estatal é essencial para a própria constituição do modo de produção capitalista¹⁴⁰, tem-se defendido não apenas a possibilidade, mas a necessidade de que o Estado intervenha na economia para induzir comportamentos, corrigir distorções competitivas e reduzir desigualdade (entre indivíduos e entre regiões).

¹³⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 103.

¹³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 162. No mesmo sentido, Geraldo Ataliba fala que não há distinção de forma ou estrutura entre tributos fiscais ou extrafiscais. (ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 148).

¹³⁶ FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 151.

¹³⁷ A distinção entre extrafiscalidade imanente e extrafiscalidade em sentido próprio ou estrito é de José Casalta Nabais (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 630).

¹³⁸ Celso de Barros Correia Neto pondera que a extrafiscalidade pode se manifestar de diversas formas, entre elas pelos efeitos externos, desejados ou não, diversos da geração de receitas pública e cita, como exemplo, o caso da extinta CPMF, usada pela fiscalização como elemento informativo para apuração do fato gerador de outros tributos e da capacidade contributiva dos sujeitos passivos. (CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 98 e 110).

¹³⁹ MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. Los fines extrafiscales del impuesto. In: AMATUCCI, Andrea (Dir.). *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo I, Bogotá: Temis, 2001, p. 357. No mesmo sentido, negando que extrafiscalidade como um traço congênito do tributo, distinguindo o que é essência do que decorre de puro acidente, confira-se: VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina, 1999, p. 58.

¹⁴⁰ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 25.

Assim, uma das funções do tributo, enquanto preço da liberdade¹⁴¹, seria justamente exercer esse papel extrafiscal.¹⁴² Segundo Celso de Barros Correia Neto, “o tributo deixa de ser apenas pressuposto para o exercício das demais competências constitucionais e passa a ser, ele próprio, instrumento direto da efetivação de interesses, valores e finalidades prestigiadas no ordenamento jurídico.”¹⁴³ Sem desconsiderar, assim, que a função precípua do tributo é propiciar recursos ao Estado para a consecução de suas atividades e que, nessa função, a neutralidade exerce um papel relevante, ao recomendar que não se interfira desnecessariamente nas relações econômicas e no equilíbrio concorrencial, o mesmo autor pondera que a noção de extrafiscalidade toca com a ideia de aproveitar os “efeitos produzidos pela incidência tributária para a realização de outras competências constitucionais.”¹⁴⁴

O discurso impressiona à primeira vista. Desonerações são invariavelmente justificadas por visarem o desenvolvimento econômico, combater a desigualdade (regional ou individual), o pleno emprego etc.¹⁴⁵ Na prática, a realidade é bem distinta. Vou insistir, portanto, na importância da neutralidade (na sua acepção não absoluta) para o sistema tributário, com base em três argumentos distintos.

Em primeiro lugar, a exigência de neutralidade decorre de uma concepção de liberdade, da qual comungo, que entende ser inaceitável que o Estado interfira nas escolhas

¹⁴¹ Segundo Ricardo Lobo Torres, “[n]ão existe tributo sem liberdade, e a liberdade desaparece quando não a garante o tributo.” (TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 109). Noção semelhante é encontrada em Liam Murphy e Thomas Nagel, para quem “não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos.” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 98). Para um exame sobre a interação, ao longo da história, entre tributação e liberdade, confira-se: SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 431-471.

¹⁴² Segundo Luís Eduardo Schoueri, “se dentre as formas de atuação estatal sobressai a tributação, parece coerente a conclusão de que normas tributárias indutoras, longe de serem uma exceção, surgem em obediência ao preceito constitucional da atuação positiva do Estado.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 87). Reuven Avi-Yonah afirma que a tributação teria três objetivos: arrecadar recursos para as despesas públicas, reduzir a desigualdade na distribuição da riqueza e regulamentar a atividade econômica. (AVI-YONAH, Reuven. The three goals of taxation. *Texas Law Review*, vol. 60 (1), 2006, p. 1-28).

¹⁴³ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 81. No mesmo sentido, confira-se: MÉLEGA, Luiz. O poder de tributar e o poder de regular. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 7/8. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1987/1988, p. 1775.

¹⁴⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 93.

¹⁴⁵ Leonardo Buissa Freitas chega a falar que uma desoneração para a aquisição de máquinas e equipamentos pode, em última análise, proteger os direitos dos consumidores, com o que é difícil concordar. (FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 186).

dos indivíduos que não causem danos a terceiros. “Todo aumento de preço é uma proibição para aqueles cujos meios ficam aquém do preço aumentado; e para aqueles cujos meios não ficam aquém constitui uma penalização infligida por satisfazer um gosto particular.”¹⁴⁶

Não se trata aqui de defender uma visão purista do tributo em face de uma concepção de Estado guarda-noturno, tal como fizera Otto Mayer¹⁴⁷, mas de execrar essa intenção moralizadora do Estado paternalista, que “se traduz, em última análise, na imposição das escolhas de um grupo social – do grupo politicamente dominante – sobre todos os demais.”¹⁴⁸

Em oposição a esse primeiro argumento, costuma-se alegar que determinadas atividades geram custos internos e externos que devem ser equilibrados pela tributação. Custos internos seriam, em essência, aqueles decorrentes da falta de informação do consumidor quanto ao risco relacionado ao seu próprio comportamento, ou seja, ele não saberia ou subavaliaria o risco a que estaria se submetendo ao consumir um determinado produto. Essa circunstância levou a fervorosos debates e a inúmeros estudos empíricos a respeito da comercialização de cigarro, por exemplo, cuja indústria, durante décadas, negou os efeitos novíços do seu produto.

A tributação para equilibrar custos internos, entretanto, entre outros defeitos, desconsidera que nem todo comportamento do contribuinte é irracional¹⁴⁹ e que “a maximização do bem-estar pessoal não se identifica necessariamente com uma vida mais longa, uma melhor saúde ou uma vida profissional mais estável”¹⁵⁰, existindo outros meios que nos parecem mais eficientes para combater esses custos, como, por exemplo, campanhas educativas, proibição de publicidade e venda em determinados locais etc. E, de fato, parece que o público hoje é muito mais bem informado do que era no passado sobre os riscos à saúde

¹⁴⁶ MILL, John Stuart. *Sobre a Liberdade*. Lisboa: Edições 70, 2018, p. 168. Ponderando a concepção também deontológica que a liberdade assumia em Mill, Rawls afirma que, para o referido autor, “liberdades fortalecem nos cidadãos a noção do próprio valor, ampliam suas sensibilidades morais e intelectuais e estabelecem as bases de uma noção de dever e obrigação da qual depende a estabilidade das instituições justas.” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 290).

¹⁴⁷ MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Tomo II. Parte especial: Poder de policía y poder tributario. 2ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1982, p. 198, 261-262.

¹⁴⁸ VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina, 1999, p. 30. A referência, no título da obra, aos impostos do pecado, está ligada aos “impostos que incidem sobre comportamentos tradicionalmente contrários à moralidade cristã.” (Ibidem, p. 17).

¹⁴⁹ Sobre a irracionalidade do comportamento humano, confira-se: DAWNAY, Emma; SHAH, Hetan. *Behavioral economics: seven principles for policy-makers*. The New Economics Foundation, 2005.

¹⁵⁰ VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina, 1999, p. 213.

causados pelo cigarro e isso não é decorrência da tributação. Com muita propriedade, Sérgio Vasques pontua que “[e]m democracia o imposto não pode assentar na manutenção de um Estado paternal que suprima a liberdade dos contribuintes para lhes poupar os custos de serem responsáveis.”¹⁵¹

Custos externos (ou simplesmente externalidades) seriam aqueles causados a terceiros não diretamente relacionados com a atividade, como, por exemplo, os fumantes passivos, aqueles que vivem nas redondezas de uma indústria que degrada o meio-ambiente etc.¹⁵² Parece-me que, mesmo nesses casos, a tributação não é a forma mais eficiente de correção, como muitos defendem¹⁵³, ignorando por completo as características pessoais de cada consumidor.

Em trabalho dedicado a examinar os custos do cigarro, Jon D. Hanson e Kyle D. Logue identificam quatro modelos possíveis de regulação. O primeiro, chamado de *command-and-control*, seria aquele em que o órgão regulador (expressão usada aqui numa acepção ampla) define o método exato que deve ser adotado pela empresa para reduzir os riscos (custos sociais) da atividade. O problema desse modelo, segundo eles, é que (i) dificilmente os riscos de uma atividade nova são rapidamente identificados e mensurados; (ii) exige que o regulador saiba de antemão quais investimentos podem ser feitos em segurança para um produto existente, quais aperfeiçoamentos de cada um dos produtos existentes podem ser feitos para melhorar a segurança e quais melhorias seriam alcançadas com essas modificações; e (iii) não incentiva o produtor a adotar métodos ainda mais seguros.

¹⁵¹ VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina, 1999, p. 218.

¹⁵² A ideia de equilibrar essas externalidades (quando o custo privado não coincide com o custo social) por meio da tributação aparece pela primeira vez, até onde tenho conhecimento, nos escritos de Arthur Pigou (PIGOU, Arthur C. *The economics of welfare*. London: Macmillan and Co., 1920). Daí porque costuma-se se chamar esse método de “imposto de Pigou”. Na Europa, a ideia de combater externalidades ambientais via tributação fomentou o movimento de *Green Tax Reform*.

¹⁵³ Nesse sentido, Celso de Barros Correia Neto sugere que “[o] discurso jurídico [...] vale-se também de argumentos de eficiência, ao pretender que as imposições fiscais possam desestimular o consumo dessas substâncias e internalizar custos sociais que ensejam.” (CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 106). Mesmo raciocínio encontra-se em Luís Eduardo Schoueri, quando sugere que, com a internalização das externalidades, transfere-se para o mercado tal custo, cabendo ao consumidor decidir sobre o sucesso ou fracasso de uma atividade. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44). Esses argumentos são sempre arriscados. Para rebater essa tese, certa feita uma empresa norte-americana elaborou um infeliz estudo que demonstrava que o consumo de tabaco, ao final, reduzia os custos do Estado, pois as pessoas morriam mais cedo e, assim, geravam menos custo de aposentadoria. Confira-se em: SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 2017, p. 56-57. O estudo certamente foi um tiro pela culatra em termos de marketing, mas não há como negar que ele serve de alerta para a necessidade de se examinar com olhar crítico argumentos estatísticos puramente retóricos, sem bases empíricas.

O segundo modelo, chamado de *performance-based*, é aquele em que se impõe requisitos técnicos específicos para o exercício da atividade, como, por exemplo, que o cigarro não contenha mais que x porcentos de nicotina. Esse sistema, embora preferível ao primeiro, pois deixa a empresa livre para escolher o melhor método para atingir o fim almejado, padece de problema semelhante, pois como se pode definir qual seria o percentual seguro, ou melhor, adequado de nicotina?

O terceiro modelo, denominado *ex ante incentive-based*, seria o da tributação, incorporando-se ao preço do produto o custo da externalidade gerado. Mas esse modelo sofre de males semelhantes aos primeiros, pois exige que o regulador saiba, de antemão, qual o custo das externalidades, não leva em consideração a distinção entre produtos (por exemplo, cigarros com índices diferentes de nicotina) e, o que é pior, não estimula o investimento em produtos mais seguros. Afinal, já que todas as empresas pagam a mesma coisa, seria não competitivo investir em melhorias que reduzam as externalidades. Em última análise, portanto, a incorporação das externalidades por meio da tributação não difere tanto do modelo *command-and-control*.

Dáí porque os autores julgam que o melhor sistema seja um *ex post incentive-based*, ou seja, um sistema que imputa à empresa, *a posteriori*, os custos das externalidades de sua atividade (eventualmente por meio de reclamações judiciais individuais ou movidas pelo próprio Estado), pois nesse modelo reduz-se os problemas decorrentes da falta de informação adequada do regulador, bem como dos distintos graus de informação entre os indivíduos. Além disso, estimula-se a empresa a buscar medidas mais seguras.¹⁵⁴

Em segundo lugar, eu entendo que a exigência de neutralidade se funda numa percepção de que o Estado, em seu dirigismo fiscal, como pontua Neumark, invariavelmente é corrompido pelo interesse de grupos de pressão¹⁵⁵, implementando exceções na legislação que o tornam injusto e complexo¹⁵⁶, e da complexidade demasiada e desnecessária advém mais injustiça. Isso sem falar nas consequências nefastas da “guerra fiscal” entre os entes da

¹⁵⁴ HANSON, Jon. D.; LOGUE, Kyle D. The costs of cigarettes: the economic case for ex post incentive-based regulation. *Yale Law Journal*, n. 5, 1998, p. 1163-1361.

¹⁵⁵ O que explica, por exemplo, que a cerveja, no Brasil, seja usualmente menos tributada que outras bebidas alcoólicas?

¹⁵⁶ Nesse sentido: TANZI, Vito. *Termites of the state: why complexity leads to inequality*. New York: Cambridge University Press, 2018, p. 112. Confira-se, ainda, os apontamentos de Joseph Stiglitz sobre as atividades de *rent-seeking* e como as camadas do topo moldam as regras do jogo a seu favor. (STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 93).

Federação¹⁵⁷, praticamente leiloando benefícios fiscais, sem maiores critérios ou estudos sobre o impacto financeiro da medida (e por vezes levando ao desequilíbrio das contas públicas¹⁵⁸), para atrair investimentos para seu território.

Para piorar, na prática o Estado acaba aproveitando essa “porteira aberta” para, sorrateiramente, submeter a tributações elevadas alguns bens de primeira necessidade, como, por exemplo, tem sido comum em relação à energia elétrica no Brasil¹⁵⁹, enquanto deixa de fora outras atividades notoriamente nocivas ao meio ambiente.¹⁶⁰

Em terceiro lugar, acredita-se que esse dirigismo fiscal, em geral, não passa por simples testes de proporcionalidade, especialmente no que se refere à adequação¹⁶¹, em razão da falta de elasticidade de oferta e demanda de alguns produtos. Por exemplo, de nada adianta

¹⁵⁷ Sobre a necessidade de uma reforma que coíba a guerra fiscal entre Estados, confira-se: MANEIRA, Eduardo. Guerra fiscal, federalismo e reforma tributária. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Editora JusPodivm, 2019, p. 509-522.

¹⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 64.

¹⁵⁹ No Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, a alíquota das operações com energia elétrica pode chegar a 28% (art. 14, inciso VI, da Lei estadual nº 2.657/1996), ao passo que a alíquota interna comum é de 18% (inciso I). O tema está para ser julgado pelo STF, com repercussão geral, no RE 714.139 (relator Ministro Marco Aurélio). De fato, é difícil imaginar a energia elétrica como um bem escasso (o que de qualquer forma não retira sua essencialidade), a autorizar uma tributação mais gravosa. Energia é uma mercadoria absolutamente *sui generis*, que deve ser gerada na exata medida em que é demandada, haja vista as dificuldades tecnológicas de armazenagem. Assim como a falta de energia, o excesso de energia disponível também é prejudicial aos agentes do sistema. Outro exemplo que pode ser citado é a carga tributária sobre material escolar. Levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT indica incidências expressivas sobre “a cola (42,71%), o estojo (40,33%), a lancheira, (39,74%), o fichário (39,38%), o papel sulfite (37,77%), a agenda (43,19%), e o caderno (34,99%)”. INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. *Material escolar com quase 50% de imposto, segundo IBPT*. Publicado em 11/01/2017. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2564/Material-escolar-com-quase-50-de-imposto-segundo-IBPT>>. Acesso em: 10/08/2019. Cabe a ressalva que o IBPT não divulga seus métodos de cálculo, o que coloca em dúvida a credibilidade da exatidão da informação, embora eu duvide que esteja muito fora da realidade.

¹⁶⁰ Por exemplo, há estudos que indicam serem necessários cerca de 15 mil litros de água para produzir um quilo de carne bovina para consumo, fora problemas associados ao desmatamento para pastagens e emissão de gases que aumentam o efeito estufa. Nesse sentido, confira-se: SUPER INTERESSANTE. *Me vê 16 mil litros de água!* Publicado em 21/12/2016. Disponível em: <<https://super.abril.com.br/blog/planeta/me-ve-16-mil-litros-de-agua/>>. Acesso em 13/08/2019.

¹⁶¹ Nesse sentido, confira-se: TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: J. Brushatsky, 1970, p. 43. Corroborando esse raciocínio, Sérgio Vasques pondera que “não se deve ceder à tentação fácil de imputar a terceiros encargos sem comprovação cuidada. [...] ...a tributação corretiva combina argumentos que à superfície são inteligíveis ao homem comum, com subtilezas técnicas que, examinadas em profundidade, não o são de todo. [...] ...os níveis de tributação existentes não manifestam qualquer relação de correspondência com os custos sociais envolvidos.” (VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina, 1999, p. 209).

tributar gravosamente combustíveis se não existe uma alternativa viável ao seu uso.¹⁶² O mesmo vale para bebidas alcoólicas, cuja demanda é inelástica e a tributação agravada não tem diminuído o seu consumo.¹⁶³ De forma semelhante, há estudos que demonstram que a tributação excessiva sobre o tabaco não reduziu o seu consumo (efeito melhor alcançado com adequada informação), mas apenas aumentou/incentivou o contrabando.¹⁶⁴ Com efeito, se a intenção é inibir o consumo de determinado bem, a alta taxação de bens de pouca elasticidade mostra-se uma medida no mínimo contraditória, transformando o Estado num Leviatã que ataca os contribuintes justamente onde sabe que eles não podem se defender.¹⁶⁵

Três considerações adicionais a respeito da neutralidade devem ser feitas. A primeira é que a exigência de neutralidade não significa que a tributação tenha que ignorar elementos de justiça (fiscal) na distribuição da carga entre os contribuintes; justamente ao contrário, sendo a justiça um elemento fundamental, o sistema é desenhado de forma que melhor o atenda. E, como visto, uma das razões para se preservar a neutralidade é exatamente evitar o aprofundamento de injustiças. Mas, para que fique bem claro, desenhar o sistema em observância à justiça nada tem a ver com extrafiscalidade. Essa é uma confusão comum¹⁶⁶ que decorre da falta de dissociação das duas faces da atividade financeira do Estado: a

¹⁶² O exemplo, de certa forma, é infeliz, porque a falta de elasticidade, neste caso, pode ser justamente usada com propósitos fiscais, embora a camuflagem extrafiscal persista.

¹⁶³ FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 26.

¹⁶⁴ André Batalha sinaliza para o aumento do contrabando de cigarros a partir do número de apreensões extraído do Balanço Aduaneiro anual da Receita Federal. (ALCÂNTARA, André Luiz Batalha. *Controle de constitucionalidade da extrafiscalidade: da indução negativa ao abuso estatal*. Dissertação apresentada para obtenção do título de mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na UERJ, 2018). É evidente que o aumento das apreensões pode ter outras causas, mas no mínimo desperta a dúvida. Ainda sobre a inadequação de tais medidas, em virtude da falta de elasticidade da demanda de alguns produtos, da falta de comprovação da sua eficácia e das injustiças geradas, confira-se: DEODATO, Alberto. *As funções extrafiscais do imposto*. Tese apresentada à Faculdade de Direito da universidade de Minas Gerais para concurso de professor catedrático de Ciências das Finanças, s.l., 1949, p. 95 e seguintes. Não por outra razão, Paulo Caliendo pondera que a função extrafiscal da tributação deve ser “residual, motivada e, se possível, temporária.” (CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 536).

¹⁶⁵ VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina, 1999, p. 206-207. Vasques discorda expressamente de Frank Ramsey, para quem seria exatamente nesta situação que teríamos a tributação ótima: “Se corrigem o comportamento dos contribuintes, minimizam as exterioridades, promovem a eficiência; se não os corrigem, minimizam a tara perdida, promovem a eficiência.” (Ibidem, p. 204).

¹⁶⁶ Um dos primeiros a fazer essa associação é Adolph Wagner (WAGNER, Adolph. *La scienza delle finanze*. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1891, p. 889-891).

arrecadação e a despesa pública, o que, como já dito, será examinado mais detidamente no terceiro capítulo.

O que eu gostaria de insistir neste momento é que a intervenção estatal é mais adequadamente desenvolvida por meio da regulamentação e do gasto público, sendo a tributação um instrumento ruim para essa função.¹⁶⁷ Como bem pontua Roberto Ferraz, os incentivos financeiros diretos (subvenções) permitem maior controle do destinatário. Para ele, “quando se abre mão de qualquer tributo, mediante isenção ou exoneração de qualquer grupo ou atividade, a única certeza que se tem é a de que não se arrecadará aquele tributo. Quem será beneficiado é uma incógnita.”¹⁶⁸ Pode propiciar vantagem no bolso dos produtores, dos intermediários, dos distribuidores, dos varejistas e, “talvez quem sabe, dos consumidores”. E mesmo que uma desoneração, por exemplo, sobre o feijão, enquanto produto integrante da cesta básica, repercuta no preço pago pelo consumidor, “não há escolha de qual consumidor atingir, pois a redução repercutirá tanto para o mais pobre quanto para o mais rico (por exemplo, nas feijoadas servidas nos melhores restaurantes).”¹⁶⁹

Os incentivos financeiros diretos são, ainda, mais transparentes (a tal ponto que a maioria deles, se aberta no orçamento, dificilmente seria aceita pela população, o que reforça a neutralidade como elemento informador do sistema), sendo possível conhecer de antemão o valor dispendido, ao contrário do que ocorre nas desonerações, que dependem de estimativas nem sempre confiáveis¹⁷⁰, permitindo maior controle orçamentário¹⁷¹ e mensuração da carga tributária global.¹⁷²

¹⁶⁷ Não concordo, assim, com aqueles que enxergam apenas diferença jurídico-formal entre incentivos financeiros diretos e renúncias fiscais, como Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: APET/MP Editora, 2007, p. 328).

¹⁶⁸ FERRAZ, Roberto. Intervenção do Estado na economia por meio da tributação: a necessária motivação dos textos legais. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 20. São Paulo: IBDT/Dialética, 2006, p. 243.

¹⁶⁹ FERRAZ, Roberto. Intervenção do Estado na economia por meio da tributação: a necessária motivação dos textos legais. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 20. São Paulo: IBDT/Dialética, 2006, p. 244. Luís Eduardo Schoueri fala ainda de um indesejado “efeito carona” (*free rider*), quando o contribuinte é induzido a adotar um comportamento que ele já adotaria de qualquer forma. Mas o próprio autor reconhece que essa situação também pode ocorrer nas subvenções diretas. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 63-67).

¹⁷⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 160.

¹⁷¹ PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos fiscais e o desenvolvimento econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. v. II. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003, p. 1112.

¹⁷² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 665.

Não bastasse isso, as desonerações ainda colocam em jogo discussões sobre o regime de partilha de impostos numa federação (se a exoneração deve ser incorporada na partilha de receita entre entes ou não¹⁷³).

A segunda consideração adicional a ser feita é que a neutralidade tem espectro de aplicação maior do que se imagina. Por exemplo, no imposto sobre o consumo, ela não atua apenas evitando a diferenciação de tributação entre atividades, mas também trabalha para que a estrutura do imposto não induza determinados comportamentos (como a concentração de atividades em sistemas com incidência plurifásica cumulativa¹⁷⁴) ou não gere distorções (como a concessão de isenção numa cadeia tributada pelo regime não cumulativo que toma base o valor arrecadado na etapa anterior¹⁷⁵). E mais. A exigência de neutralidade está presente em todos os impostos. A título ilustrativo, portanto, nada explica – a não ser a pressão de grupos de interesse com maior poder aquisitivo – que os ganhos sobre investimentos financeiros em renda variável sofram tributação inferior àqueles frutos do trabalho, como ocorre no Brasil. Se a tributação elevada sobre os ganhos em renda variável fosse capaz de desestimular tal atividade, como se costuma argumentar, então não consigo imaginar como alguém consiga se dispor a ser um trabalhador assalariado.

¹⁷³ O tema foi apreciado pelo STF quando do julgamento do RE 572.762 (relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2008, publicado em 05/09/2008), quando se concluiu que os municípios teriam direito ao repasse de parcela do ICMS sem computar as exonerações concedidas pelo Estado, como se o exercício da competência tributária do Estado estivesse limitado à parcela da receita própria. Criticando esse posicionamento: SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 295-296. Concordando com a conclusão do julgado, mas por razões distintas, defendendo que federalismo fiscal pressupõe uma conexão entre receita e função: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. RE 572.672/SC: Federalismo fiscal e a importância da interpretação estrutural. In: SCAFF, Fernando Facury; TÔRRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JR., Onofre Alves (Coord.). *Federalismo (s)em júízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 541-574.

¹⁷⁴ Misabel Derzi elenca diversas desvantagens da tributação plurifásica cumulativa, entre eles o rompimento da neutralidade competitiva, na medida em que o preço será influenciado pela quantidade de etapas que a mercadoria circula até o consumidor final. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 123. No mesmo sentido, COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 30).

¹⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Série Pesquisas Tributárias*, nº 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 152. Para André Mendes Moreira, a não cumulatividade, como corolário da neutralidade, garantiria que a competitividade econômica seja determinada tão somente por fatores como eficiência, custo e qualidade, não sendo afetada pela tributação. (MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 84-89).

A terceira consideração envolve as relações internacionais. Historicamente, os impostos aduaneiros são um antigo instrumento de atuação extrafiscal com propósitos protecionistas, largamente aplicado mesmo na época em que se advogava o purismo do tributo.¹⁷⁶ E não obstante a internacionalização das economias e a formação de blocos econômicos, os impostos aduaneiros não perderam sua força. Enquanto escrevo os EUA lançam uma ofensiva tributária contra a importação de produtos chineses.¹⁷⁷ Entendo, contudo, que essas medidas não significam, necessariamente, o rompimento do elemento neutralidade, pois neutralidade não pressupõe que se dê tratamento igual a relações comerciais com diferentes países, mas que se tribute de forma neutra os mais diversos produtos de um mesmo país.

1.4.2.3. Simplicidade

O quarto elemento necessário é o da **simplicidade**, que se desdobra em diversas exigências. A mais trivial é de que a legislação seja o mais clara possível¹⁷⁸ e, preferencialmente, que se incentive atividades codificadoras. Afinal, quanto mais complexo o sistema, mais injustiça se cria, como já alertava Adolph Wagner há mais de 120 anos.¹⁷⁹ Isso não significa, como visto ao início, um prestígio à interpretação literal e ao pensamento lógico-dedutivo; muito ao contrário, ciente de que a linguagem trabalha, necessariamente, com conceitos com maior ou menor grau de determinação, que o significado dos textos

¹⁷⁶ Não por outra razão, Sérgio Vasques acentua que a extrafiscalidade, quando introduzida na literatura financeira, não era uma ideia nova. (VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina, 1999, p. 42).

¹⁷⁷ GLOBO.COM. *Trump diz que adotará tarifa adicional de 10% sobre US\$ 300 bilhões em bens da China*. Publicado em 01/08/2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/08/01/trump-diz-que-eua-adotarao-tarifa-adicional-de-10percent-sobre-us-300-bilhoes-em-bens-da-china.ghtml>>. Acesso em 06/08/2019.

¹⁷⁸ Embora isso seja quase dizer o óbvio, existem, de fato, normas tributárias cuja interpretação é difícil até para um expert. Por exemplo, a Lei nº 10.883/2003, que institui a COFINS não cumulativa, assim dispõe, no art. 3º, a respeito dos créditos escriturais apropriáveis: “§ 2º Não dará direito a crédito o valor: [...] II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.” A dificuldade interpretativa, associada à expressão “esse último”, decorre até mesmo da falta de razão para se diferenciar os casos de isenção dos demais casos em que o tributo não é exigido. Por razões não muito diferentes Ricardo Lobo Torres sugere a desnecessidade de todos os dispositivos do CTN que buscam regular a interpretação e integração da legislação tributária. (TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.).

¹⁷⁹ WAGNER, Adolph. *La scienza delle finanze*. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1891, p. 893.

jurídicos podem ser alterados ao longo do tempo mesmo que sem modificação das palavras empregadas e que a interpretação envolve um processo valorativo, o que se busca é um sistema que, antes, prime pela coerência interna¹⁸⁰ e isso não é relevante apenas no momento de redigir o texto da norma, mas também na sua interpretação.¹⁸¹

Sobre a atuação do Poder Judiciário na interpretação das normas, Ricardo Lobo Torres comenta que “ao revés de simplificar o direito tributário, introduz maiores complicações no sistema, quase sempre por falta de domínio técnico na matéria fiscal e, frequentemente, pelo apego a posições ideológicas incompatíveis com os pressupostos científicos do direito tributário”.¹⁸² E ilustra essa situação com a declaração de inconstitucionalidade da contribuição previdenciária sobre o valor pago a autônomos, sem vínculo de emprego.¹⁸³ Apegando-se unicamente a uma interpretação literal, “o STF impôs inusitada complicação econômica e funcional, pois os autônomos, que até a decisão judicial pagavam contribuição social, deixaram de pagá-la e ainda repetiram o indébito; mas não perderam o direito aos benefícios previdenciários adquiridos.”¹⁸⁴

Mas é claro que não é somente o Legislativo e o Judiciário os responsáveis por tornar o sistema complexo. O contribuinte e a Fazenda Pública também têm a sua parcela de culpa nesse processo, sempre forçando a interpretação a seu favor, mesmo que isto implique a assunção de posições contraditórias que possam trazer incoerência para o sistema. De fato, isto fica claro quando inúmeros autores defendem a tipicidade cerrada e a interpretação literal para restringir o alcance de tributos, ou seja, quando se está diante de regras impositivas (como no exemplo do professor Ricardo Lobo Torres acima), mas, por outro lado, advogam o

¹⁸⁰ Normas tributárias incoerentes não faltam. Por exemplo, no campo processual-tributário, o Código Tributário Nacional descreve, no art. 151, as causas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Como não estão entre elas a carta de fiança, se o contribuinte ingressa com uma ação anulatória e oferece em garantia uma carta de fiança, o débito passa a não obstar a emissão de certidão de regularidade fiscal, mas a Fazenda Pública continua obrigada a propor, dentro do prazo prescricional, uma execução fiscal, para cobrar um débito que já está garantido, o que não faz o menor sentido.

¹⁸¹ Carlos Alexandre de Azevedo Campos, por exemplo, aponta que, ao se afastar a tributação do ISS sobre locações de bens móveis com base numa interpretação puramente literal, desprezando o elemento sistemático, o Judiciário, de certa forma, tornou o sistema disforme. (CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 262-263).

¹⁸² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 478.

¹⁸³ RE 166.772, relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994, publicado em 16/12/1994.

¹⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 478-479.

pluralismo metodológico quando se trata de examinar a amplitude de imunidades, isto é, quando estão em jogo as limitações constitucionais ao poder de tributar (como, por exemplo, no caso do livro eletrônico). E a Fazenda Pública faz exatamente o inverso.¹⁸⁵

A partir desse descompromisso com a noção de unidade, há quem sugira que alguma complexidade é circunstância inerente a qualquer sistema tributário diante das modificações legislativas e interpretativas que este vai sofrendo ao longo do tempo.¹⁸⁶ Simplicidade, assim, depende de uma abordagem mais honesta (numa acepção ampla da palavra) das partes envolvidas no processo de construção do direito¹⁸⁷ (e de construção do sistema tributário se o imaginarmos como algo dinâmico¹⁸⁸) e isto toca diretamente, como se verá, com o último item que será tratado neste capítulo. A Fazenda Pública precisa perceber que a tributação (e nisso estão incluídas as obrigações acessórias) traz um custo para a economia, assim como a advocacia precisa admitir que o custo da economia gerada com a declaração de inconstitucionalidade de um tributo recairá em alguém, eventualmente no seu próprio cliente (de modo que só quem sai ganhando, em alguns casos, com algumas teses mirabolantes é a própria advocacia).

Mas independentemente do papel desenvolvido pelas partes, é inquestionável que um sistema tributário pode ser originalmente desenhado de forma mais ou menos complexa. E não é preciso ir tão longe para se confirmar essa afirmativa. Basta ver que o sistema brasileiro, com essa multiplicidade de impostos sobre o consumo, repartidos entre diferentes

¹⁸⁵ Sergio André Rocha chama essa incoerência de formalismo seletivo. (ROCHA, Sergio André. *Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2017, p. 45-49).

¹⁸⁶ FOLLONI, André Parmo. Reflexões sobre Complexity Science no Direito Tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele; ASSIS E SILVA, Francisco de. (Coord.). *Direito tributário e filosofia*. Curitiba: Instituto Memória, 2014, p. 35. Em sentido semelhante, confira-se: PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 53.

¹⁸⁷ Essa abordagem mais honesta, por exemplo, também é exigível do legislador. Nesse sentido, por exemplo, Carlos Alexandre de Azevedo Campos comenta da possibilidade de elusão legislativa da Constituição, citando, a título ilustrativo, uma lei do Paraná que, para contornar o princípio da anterioridade nonagesimal, alterou, apenas para o ano de 2015, o fato gerador do IPVA do primeiro dia do ano para o dia primeiro de abril. (CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e elusão legislativa da Constituição no direito tributário*. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Editora JusPodivm, 2019, p. 619-655). Em interessante artigo, Gribnau examina o impacto gerado no sistema tributário holandês da mudança de um modelo fundado no comando e controle para um baseado na colaboração. (GRIBNAU, Hans. *Soft law and taxation: the case of the Netherlands*. *Legisprudence*, vol. 1 (3), 2007).

¹⁸⁸ A ideia de sistema jurídico tributário dinâmico, construído de baixo para cima, em oposição ao sistema estático, imposto de cima para baixo, é encontrada em MANHIRE, J. T. *Tax compliance as a wicked system*. *Florida Tax Review*, vol. 18, nº 6, 2016, p. 239-242.

entes, impostos esses com variadas alíquotas, quase infinitas exceções, com listas taxativas e com regimes não cumulativos restritos, será necessariamente complexo (e injusto); um sistema em que cada um dos mais de 5 mil municípios tem sua própria legislação tributária (e processual tributária), descrita em detalhes, em relação ao mesmo imposto sobre serviços, como no Brasil, jamais poderá ser simples.

Levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT indicava, em 2016, que desde a promulgação da Constituição Federal, em 1988, já haviam sido editadas mais de 363 mil normas tributárias no Brasil (federais, estaduais e municipais), uma média de 31 novas normas por dia.¹⁸⁹ Não é sem razão, assim, que um estudo de 2018 do Banco Mundial sinalize que o Brasil, entre os 189 países pesquisados, é aquele em que mais se gasta tempo para cumprimento da legislação tributária (também referido como custo de conformidade¹⁹⁰). Tal estudo aponta que no Brasil gasta-se no ano, em média, 1958 horas com tal atividade, sendo 1161 apenas com os impostos sobre o consumo.¹⁹¹ Em segundo lugar vem a Bolívia, com quase a metade: 1025 horas. Nossos vizinhos latino-americanos, neste ponto, estão anos-luz à nossa frente, de certa forma alinhados com os países desenvolvidos. Na Argentina, gasta-se 312 horas, no Chile, 291, no Uruguai 190.¹⁹²

E a noção de custo de conformidade, ou seja, custos não diretamente relacionados com o tributo pago, é um dado importante também para a dosimetria da justiça do sistema. Pois existem custos fixos, como a manutenção de equipamentos (computadores, softwares de gestão fiscal etc.), a contratação de pessoal (contadores, advogados etc.) que são diluídos quanto maior for a empresa.¹⁹³ Essa noção é ainda mais importante na realidade brasileira, em

¹⁸⁹ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. *Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf>>. Acesso em: 10/08/2019.

¹⁹⁰ Numa derivação da expressão inglesa *tax compliance cost*. (POPE, Jeff. *Tax compliance costs*. In: LAMB, Margaret; LYMER, Andrew; FREEDMAN, Judith; JAMES, Simon (Ed.). *Taxation: an interdisciplinary approach to research*. New York: Oxford University Press, 2005, p. 203).

¹⁹¹ Esse dado, de certa forma, coloca em xeque a crença quanto à eficiência arrecadatória dos impostos sobre o consumo, o que será melhor examinado no quarto capítulo.

¹⁹² WORLD BANK GROUP. *Paying taxes 2018*. Disponível em: <<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/2018-Paying-Taxes.pdf>>. Acesso em: 10/08/2019. Cabe a ressalva de que, em alguns países, a noção de obrigação acessória é mais restrita que no Brasil, o que pode distorcer, em termos comparativos, esses dados.

¹⁹³ SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973, p. 146. SLEMROD, Joel B.; BLUMENTHAL, Marsha. The income tax compliance cost of big business. *Public Finance Quarterly Journal*, vol. 24, n° 4, 1996, p. 425.

que, invariavelmente, pequenos erros formais de declaração, não intencionais, sujeitam o contribuinte a pesadas multas. Daí a importância de que o desenho do sistema estimule as partes a agir de forma menos conflituosa, como será visto a seguir.

Um sistema simples, inversamente portanto, é um sistema fundado em poucos tributos (como todos os autores anteriormente estudados advertem), não distribuídos de forma competitiva entre os entes¹⁹⁴, com poucas exceções e alíquotas uniformes (o que tem íntima relação com o elemento da neutralidade), com regimes de apuração que não fomentem muita controvérsia (não cumulatividade com menores restrições, por exemplo) etc.

A insistência em frisar, aqui, que um sistema complexo, com inúmeras exceções e brechas legais, dá azo a um sistema injusto tem uma razão de ser. É que historicamente simplicidade tem sido associada à praticabilidade (isto é, regras de padronização que objetivam tornar o sistema factível) e, não raras vezes, medidas voltadas para a praticabilidade do direito tributário foram encaradas como uma afronta à legalidade, na medida em que podem dar azo a uma tributação dissociada da capacidade contributiva, levando Josef Isensee a admitir a praticabilidade como uma ilegalidade tolerável diante de um estado de necessidade.¹⁹⁵

Não foi outra a razão de se questionar (e talvez essa tenha sido a queixa mais feroz da doutrina contra a praticabilidade) a substituição tributária para frente, em que se tributa com base num fato gerador ainda não ocorrido. Além da alegada inconstitucionalidade do regime, suscitavam-se dúvidas sobre as consequências jurídicas quando a operação subsequente não se realizasse ou fosse realizada em bases inferiores à estimada pela legislação.¹⁹⁶

¹⁹⁴ Estabelecer na Constituição Federal competências tributárias privativas significa excluir de outros entes a possibilidade de alcançar tais materialidades e, da necessidade de estabelecer esses limites quando existem impostos com incidências sobre realidades semelhantes (como nos impostos brasileiros sobre o consumo), advém a complexidade. E mais. Essa exigência de separação rígida de competências impede a evolução natural dos conceitos, o que tem relação com a flexibilidade do sistema. Nesse sentido, confira-se: PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 127-128 e 143.

¹⁹⁵ DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 675.

¹⁹⁶ O STF, na ADI 1.851 (relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, publicado em 22/11/2002), julgou constitucional a substituição tributária, ressaltando, num primeiro momento, o direito de o contribuinte reaver o imposto pago quando a operação subsequente não tivesse se realizado. A substituição tributária propiciaria “maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária”, segundo o voto do relator. Num segundo momento, o STF, no RE 593.849 (relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, publicado em 31/03/2017), entendeu que o contribuinte também teria direito à restituição do imposto pago a maior quando o valor estimado na legislação se mostrasse superior ao efetivo. Hoje, existe um movimento dos Estados para exigir a diferença supostamente paga a menor quando a base legal tiver sido estimada em patamar inferior ao real. E com isso perde-se, em parte, o sentido da técnica de substituição.

De fato, o sistema tributário é repleto de padronizações, que de certa forma afastam a tributação da efetiva capacidade contributiva individual¹⁹⁷ (cuja medição exata, na verdade, é inatingível, um ideal utópico¹⁹⁸). Mas muitas dessas padronizações são inevitáveis para o funcionamento do sistema. Não há como se ter, por exemplo, uma legislação de imposto de renda desenhada para cada indivíduo, conforme a sua específica realidade, ou um imposto sobre veículos automotores que leve em conta as características de cada automóvel (se o proprietário tem feito manutenção, se está com uma lanterna quebrada, se está batido etc.), ou um imposto sobre a propriedade predial que leve em conta a condição física do apartamento (se está reformado ou não). Os obstáculos são inúmeros.

Deve-se reconhecer, assim, como destaca Daniel Giotti de Paula, que levar a capacidade contributiva “às últimas consequências, como uma exigência de tratamento tributário individualizado em qualquer circunstância e para qualquer contribuinte, traria mais complexidade para o sistema tributário do que a propalada justiça que se espera com esse princípio”.¹⁹⁹

Justiça e praticabilidade, portanto, são noções não excludentes²⁰⁰, que devem trabalhar em equilíbrio²⁰¹ no desenho de uma lei que objetiva aplicação em massa. Excesso de

¹⁹⁷ Segundo Lapatza, o legislador possui uma certa liberdade de configuração normativa com o objetivo de evitar planejamentos tributários. Segundo essa ótica, as presunções seriam, a rigor, um instrumento para melhor atingir a capacidade contributiva. (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Dir.). *Tratado de Derecho Tributario*, 2003, p. 511).

¹⁹⁸ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *La simplificación del ordenamiento; una idea general que debe concretarse: la base imponible*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 90.

¹⁹⁹ PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 159-160. No mesmo sentido, confira-se: LAPATZA, José Juan Ferreiro. *La simplificación del ordenamiento; una idea general que debe concretarse: la base imponible*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 89; CUBERO TRUYO, A. M. *La simplificación del ordenamiento tributario* (desde la perspectiva constitucional). Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 32.

²⁰⁰ Paulo Caliendo assim se manifesta, embora use a expressão “eficiência” e não “praticabilidade”. (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 76).

²⁰¹ Regina Helena Costa afirma que “o princípio da praticabilidade promove atenuações na diretriz maior da isonomia e, por consequência, em seu desdobramento – a capacidade contributiva –, com vistas a possibilitar, em concreto, a realização desses valores.” E cita como exemplo de praticabilidade o lançamento por homologação, em que o contribuinte declara e paga o tributo devido independentemente de qualquer procedimento da autoridade fiscal. Curiosamente, entretanto, ela faz alusão de que esse princípio teria fundamento na supremacia do interesse público sobre o privado, o que, além de contradizer a própria noção de princípio por ela acolhida (em que conflitos são solucionados pela ponderação, buscando sua máxima realização), parte de uma premissa utilitarista que dá ensejo a um inaceitável desprezo dos direitos dos contribuintes. (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 124, 397 e 355). Para um exame mais

praticabilidade (simplicidade) pode levar a um sistema injusto, mas pouca ou nenhuma praticabilidade (complexidade) também leva a esse mesmo resultado. Simplicidade, desse modo, é uma exigência do ponto de vista de quem é cobrado, mas também do ponto de vista de quem cobra.²⁰²

De certa forma corroborado esse raciocínio, Humberto Ávila destaca que, mesmo nos casos em que se adotam padrões para contornar a onerosidade de uma fiscalização individualizada, “o modelo particularista não é abandonado, mas permanece como contraponto para a generalização, na medida em que os padrões legais utilizados, além de deverem ser compatíveis com a maioria dos fatos efetivamente praticados, devem possuir cláusulas de retorno ao modelo particularista”.²⁰³ Por meio dessas cláusulas de retorno, o padrão “deixará de ser aplicado ao caso concreto se as diferenças entre o fato presumido e o ocorrido forem de grande alcance, extensão ou intensidade, ou se elas forem de uma qualidade tal, que tenham um impacto disparatado relativamente a algum contribuinte específico.”²⁰⁴

Eu iria um pouco além, para dizer que um sistema deveria buscar se estruturar de uma forma que as padronizações sejam o mínimo necessárias possível; ou seja, não dá para pensar um sistema cuja regra geral seja, de antemão, inviável, a exigir padronizações extremas, como tem sido a realidade do imposto estadual sobre o consumo no Brasil. De fato, é um grande mito a alegada eficiência do imposto sobre o consumo não cumulativo, sob a suposição de que os contribuintes fiscalizariam um ao outro.²⁰⁵ Se isso fosse verdade, a substituição tributária seria, em grande medida, desnecessária. Além disso, as padronizações deveriam

minucioso da crítica da supremacia do interesse público sobre o privado, confira-se: BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, capítulo 3.

²⁰² NOVOA, César García. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 330.

²⁰³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 89. No mesmo sentido, Sainz de Bujanda chama a atenção de que as estimações por razões de praticabilidade não podem se divorciar por completo da capacidade contributiva. (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Los métodos de determinación de bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario. In: *Hacienda y derecho*, vol. IV, IEP, 1973, p. 242).

²⁰⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 114. Se o impacto disparatado for sentido por todo um segmento da economia, então estaremos diante, talvez, não da necessidade de uma cláusula de retorno, mas de se concluir pela invalidade da padronização. Caso contrário, algo que deveria ser exceção logo se transformará em regra e o simples vira complexo.

²⁰⁵ Sobre essa alegada vantagem da tributação sobre o consumo não cumulativa, confira-se: FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 38.

funcionar, na medida do possível, de forma voluntária (como, por exemplo, funciona na declaração de imposto de renda simplificada da pessoa física no Brasil), e quando isso não fosse factível, daí sim, teríamos as cláusulas de retorno para os casos desviantes extremos.

Simplicidade compreende, igualmente, a exigência de que os indivíduos possam ter uma percepção realista da carga tributária específica e global que estão suportando²⁰⁶ (o que também podemos chamar de transparência fiscal) e, com isso, melhor participarem do jogo democrático, sendo absurdo, para dizer o mínimo, a defesa de tributos com base na sua suposta imperceptibilidade (como fazem alguns em relação ao imposto sobre o consumo²⁰⁷). Aliomar Baleeiro sugere que essa imperceptibilidade cria uma espécie de anestesia fiscal que dificulta ao cidadão perceber qual o seu exato sacrifício para a manutenção dos serviços públicos.²⁰⁸

Além disso, simplicidade sugere ainda uma certa ideia de previsibilidade da tributação²⁰⁹, ou seja, de que o sistema deve (i) permitir que o contribuinte seja capaz de identificar as normas a ele aplicáveis (cognoscibilidade), (ii) criar um estado de segurança na

²⁰⁶ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 169.

²⁰⁷ Essa psicologia fiscal é um traço marcante dos estudos de Schmolders, conforme se extrai do seguinte trecho, em tradução livre: “A imperceptibilidade dos impostos sobre o consumo causa nos contribuintes insegurança e confusão. Contudo, o que provam os resultados da pesquisa é que os impostos indiretos são realmente imperceptíveis, ao menos no que diz respeito ao seu montante. Então isso quer dizer também que, fiscalmente, são impostos muito úteis, já que em grande parte são ocultos, não costumam gerar resistência e obedecem à ‘regra de Cambridge’, segundo a qual a Fazenda tem que fazer crer aos pobres que pagam mais e aos ricos que pagam menos do que realmente cada um paga. Estas considerações são certas, claro, sob a condição de que os impostos indiretos estejam realmente ocultos e não apareçam em listas de preços ou meios semelhantes. Os impostos indiretos não suscitam sentimento algum da sua carga nem repulsa, enquanto não se fale deles. Em tal sentido superam os impostos sobre a renda, que ainda despertam na memória a antiga ideia dos censos.” (SCHMOLDERS, Gunter. *Problemas de psicología financiera*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, p. 96).

²⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 183-184. Em sentido semelhante, Schoueri considera como um dos objetivos de um sistema tributário “saber quem está pagando e quem está se beneficiando”, como uma decorrência da exigência de responsabilidade política. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 48). Igualmente Sainz de Bujanda critica essa postura fiscal, que chama de antieducativa. (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V. Madrid, 1967, p. 106 e 113-117). Buchanan trata essa falta de consciência fiscal como uma desvantagem da tributação sobre o consumo. (BUCHANAN, James. *Hacienda pública*. Madrid: Española Editorial de Derecho Financiero, 1965, p. 526). Richard M. Bird, após reconhecer a divergência doutrinária, pondera que “é difícil elaborar uma justificativa sustentável para esconder do público a extensão real do ônus tributário em um estado democrático.” (BIRD, Richard M. *Transparência e tributação: algumas reflexões preliminares / Transparency and taxation: some preliminary reflections*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013, p. 188).

²⁰⁹ Previsibilidade é considerada uma das dimensões da complexibilidade de um sistema. Nesse sentido, confira-se: SLEMROD, Joel. Complexity, compliance costs, and tax evasion. In: ROTH, J.; SCHOLZ, J. (eds). *Taxpayer compliance: social science perspectives*, Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1989, p. 157.

interpretação das normas e na apuração do tributo devido (calculabilidade) e (iii) criar um estado de segurança no contribuinte contra mudanças bruscas da legislação (confiabilidade)²¹⁰, sendo certo que esse último aspecto toca diretamente com limitações ao poder de tributar positivadas na Constituição Federal brasileira, tais como a da anterioridade²¹¹, e deve dialogar com o próximo elemento a ser examinado, da flexibilidade.

Um último aspecto da simplicidade diz respeito à capacidade do sistema de solucionar controvérsias entre contribuinte e fisco de forma eficiente, ou seja, que proporcione num tempo curto uma resposta juridicamente fundamentada, preocupada com a coerência do sistema, que assegure tratamento igual a situações idênticas e que dê efetividade às normas tributárias. Um sistema processual-tributário que não consegue cumprir adequadamente essa função é deficiente, podendo levar a injustiças e distorções competitivas, além do desperdício de recursos. Não se trata, assim, de um requisito exógeno ao sistema.

Neste aspecto a realidade brasileira é decepcionante. O Judiciário brasileiro, que consumiu mais de R\$ 90 bilhões em 2017²¹², não consegue nem de longe atender esse aspecto da simplicidade. Rapidez e jurisdição no Brasil são duas palavras que não cabem na mesma frase. Processos, especialmente na esfera judicial, podem durar e usualmente duram mais de uma década para serem decididos de forma definitiva. O relatório Justiça em Números de 2018, produzido pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), indica que, em média, um processo na justiça estadual (excluindo juizados especiais) demora 4 anos e meio na fase de conhecimento e um pouco mais que isso na fase de cumprimento de sentença. Ao final de 2017 havia R\$ 80,1 milhões de processos pendentes de solução (dos quais 39% é composto por execuções fiscais), não obstante a média de processos baixados por magistrado em 2017 tenha sido de 7,2 por dia útil do ano, um índice elevadíssimo e que certamente depõe contra a

²¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. Diogo Leite de Campos fala em estabilidade, cognoscibilidade e previsibilidade como corolários da certeza jurídica. Para ele: “[v]ai-se mais além da proibição de não retroactividade e do próprio respeito pelos direitos adquiridos. Exige-se que o Direito fiscal não se altere mais rapidamente do que se alteram as condutas humanas, não podendo ser alterado no decurso de condutas que contavam com a sua estabilidade.” (CAMPOS, Diogo Leite de. *O sistema tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 59).

²¹¹ Art. 150, inciso III, alíneas *b* e *c*, da Constituição Federal.

²¹² CNJ. Justiça em números 2018. Brasília: 2018. Disponível em: <<http://cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>, p. 31. Acesso em: 12/08/2019.

qualidade das decisões. E o estudo evidencia, ainda, uma tendência de elevação do estoque de processos pendentes, que aumentou 31,9% de 2009 a 2017.²¹³

No campo tributário essa inoperância do sistema processual é ainda mais gritante. Não bastasse a elevadíssima taxa de congestionamento das execuções fiscais, da ordem de 91,7%, em virtude da constitucionalização do direito tributário e da repetição de demandas, muitos temas acabam exigindo uma resposta final do Supremo Tribunal Federal (STF), cuja performance institucional é muito aquém da desejável. Sergio André Rocha pondera que, além dos ministros não serem versados em matéria tributária (e, de fato, não é de se esperar que alguém domine com profundidade todos os ramos do Direito), “a pauta da Corte não dá vazão à enorme quantidade de assuntos tributários que chegam para julgamento. A consequência, não raro, são decisões mal fundamentadas que, quase sempre, demoram demais para serem proferidas.”²¹⁴

Um exemplo emblemático dessa morosidade é o julgamento pelo STF da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O tema foi inicialmente enfrentado em 1999, quando do exame do RE 240.785, que chegara no Tribunal um ano antes. Um pedido de vista, entretanto, suspendeu seu julgamento, que só foi retomado em 2006. Seis ministros, então, votaram por declarar a inconstitucionalidade e um votou no sentido contrário. Embora já existisse maioria formada, um novo pedido de vista impediu a conclusão do julgamento naquela data. Somente em 2014 retomou-se o julgamento, quando finalmente o Tribunal declarou, por maioria de votos, a inconstitucionalidade. Foram 16 anos de tramitação apenas no STF, fora o tempo transcorrido nas instâncias ordinárias (em que processos podem ficar anos apenas aguardando despachos de mero expediente). Mas o caso só produziu efeitos entre as partes. Por isso, paralelamente, em 2008 reconheceu-se a repercussão geral da matéria no RE 574.706, que chegara ao Tribunal um ano antes. Seu julgamento só foi realizado em 2017 (com uma composição bem distinta do primeiro caso) e o acórdão demorou cerca de 7 meses para ser publicado. A Fazenda Nacional, entretanto, suscitou em embargos de declaração dúvida quanto à extensão da decisão e ainda formulou pedido de modulação dos seus efeitos, embargos esses que até a presente data (2020) não

²¹³ CNJ. Justiça em números 2018. Brasília: 2018. Disponível em: <<http://cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>, p. 34, 72, 82 e 124. Acesso 12/08/2019.

²¹⁴ ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista de direito tributário atual* nº 39, 2018, p. 520.

foram apreciados, não obstante a matéria afete uma infinidade de contribuintes e demandas existentes.

Mas esse caso não é emblemático apenas em razão do tempo. O acórdão proferido, constituído por extensos votos escritos de cada um dos ministros²¹⁵ e que totalizam 227 páginas, com a devida vênia, é a antítese do que se espera de simplicidade; é praticamente um livro.²¹⁶ Ao invés de revelar o entendimento de uma instituição (o STF), parece retratar uma competição de entendimentos individuais, deixando à sorte das partes a correta compilação dos votos, ou seja, interpretar a interpretação.

Até para um expert em direito é difícil, em certa medida, identificar as razões de decidir do Tribunal naquele julgado. Se nos pautarmos apenas no voto da relatora, podemos identificar a adoção de várias premissas, jurídicas ou não, que me parecem incorretas ou sem sentido.

Por exemplo, quando ela afirma que a discussão envolve a “possibilidade jurídica de se incluir o valor do ICMS [...] na definição de *faturamento* para definição de base de cálculo do PIS e da COFINS”, ela parece ignorar a distinção feita há décadas pelo STF entre *faturamento* e *receita*, esta última sim utilizada hoje como base de cálculo de tais contribuições, ponto que é destacado de forma detalhada no acórdão recorrido em sequência transcrito no voto da relatora, mas que, ao meu ver, não tem relação alguma com a matéria em julgamento. Aliás, a relatora volta a mencionar em diversos trechos o vocábulo *faturamento* ao invés de *receita*.

Ou quando ela sugere, ao tratar do ICMS devido na saída, que “parte dele [do ICMS] se mantém no patrimônio do contribuinte até a realização da nova operação”, confundido, aparentemente, a noção do crédito da entrada que será aproveitado pelo contribuinte com a ideia de que nem todo débito da saída é revertido em pagamento ao Estado. E justamente para rechaçar a ideia de que apenas parte do ICMS incidente na saída deveria ser decotado da base de cálculo das contribuições, ela desenha uma hipotética cadeia produtiva, afirmando que, “conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte

²¹⁵ O voto da relatora, Ministra Carmen Lúcia, contém 18 páginas; o voto do Ministro Edson Fachin, além de uma declaração inicial de 2 páginas, tem mais 16; o voto do Ministro Luís Roberto Barroso, além de uma declaração inicial de 11 páginas, tem mais 19; da Ministra Rosa Weber tem apenas uma declaração de voto de 3 páginas; o voto do Ministro Luiz Fux tem 6 páginas; o voto do Ministro Dias Toffoli tem 7 páginas, posteriormente aditadas por mais 25; do Ministro Ricardo Lewandowski há apenas uma declaração de voto, intercalada pela fala de outros ministros, de 4 páginas; o voto do Ministro Marco Aurélio tem 6 páginas; o voto do Ministro Gilmar Mendes tem 66 páginas; e o voto do Ministro Celso de Mello tem 21 páginas.

²¹⁶ Para uma crítica à extensão das decisões judiciais, confira-se: SUNSTEIN, Cass. *One case at a time: judicial minimalism on the Supreme Court*. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 263.

[...], parte do valor do ICMS destacado na ‘fatura’ é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior”, donde conclui que em algum momento da cadeia econômica o imposto foi recolhido.

A conclusão, com a devida vênia, não faz o menor sentido. O ICMS aproveitado não é compensado com o ICMS “gerado” na operação anterior; o ICMS aproveitado corresponde ao ICMS incidente na operação anterior, que é compensado com o ICMS da saída. E o fato de o ICMS ter incidido numa operação anterior jamais poderia levar à conclusão, sob o ponto de vista contábil (ou matemático), que na verdade todo o ICMS nominalmente incidente na operação não deveria integrar a base de cálculo, independentemente do valor efetivamente recolhido. Afinal, o ICMS da etapa anterior já foi deduzido das contribuições devidas pelo fornecedor (na etapa anterior). Logo, autorizar a dedução integral significa autorizar a dedução duas vezes.

Mas o que mais surpreende é se extrair a inconstitucionalidade da inclusão no imposto na base de cálculo das contribuições da simples constatação, sem maiores explicações, de que o ICMS não integra a receita da empresa porque é repassado aos cofres estaduais. Afinal, sob essa mesma lógica todos os demais tributos teriam que ser excluídos da base de cálculo (tais como IPTU, IPVA, IRPJ etc.), pois todos eles interferem na formação do preço da operação. Este ponto será melhor examinado no quarto capítulo. Neste momento, o comentário serve apenas para demonstrar a incapacidade técnica do Judiciário (o que inclui até mesmo sua mais alta corte), de lidar com discussões tributárias que exijam uma visão holística mais profunda do sistema.

Esse despreparo do Judiciário para lidar com temas tributários²¹⁷ tem levado os contribuintes a defender a importância das instâncias recursais na esfera administrativa, cujos membros teriam mais expertise no tema. Entretanto, esses conselhos suscitam outras tantas discussões, como a questão do voto de qualidade em favor do fisco.²¹⁸ Daí porque Sergio André Rocha pontua que “a reforma institucional do processo tributário [...] é uma das mais necessárias para a criação de um ambiente de segurança jurídica tributária no Brasil”.²¹⁹ E

²¹⁷ Esse ponto, aliás, tem íntima associação com a justiça. Como pontua Rawls: “Um tipo de ação injusta é a incapacidade, por parte de juízes e de outras autoridades, de aplicar a lei apropriada ou de interpretá-la corretamente.” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 291).

²¹⁸ Sobre o tema, vide: ANDRADE, Fábio Martins de. *A polêmica em torno do voto duplo: a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

²¹⁹ ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista de direito tributário atual* nº 39, 2018, p. 520.

isso envolve, acredito, não apenas uma mudança nas estruturas dos órgãos julgadores (eu sou um ferrenho defensor, por exemplo, de que concursos para juízes sejam feitos por área de especialização, como ocorre com o direito do trabalho) e o uso de métodos alternativos de solução de conflitos, mas, principalmente, uma superação do próprio paradigma de beligerância que existe na relação fisco-contribuinte, o que implica a desconstrução do modelo arrecadador baseado na intimação e repressão e em se deixar de olhar a tributação como uma norma de rejeição social, ou seja, uma verdadeira (re)educação fiscal.²²⁰

A importância dessa superação é ainda maior quando a gestão tributária é transferida para o contribuinte, a quem compete interpretar as normas, apurar e pagar o imposto devido, justamente quem entende (sob a ótica vigente) que não deve pagar.²²¹ A esse respeito, Richard M. Bird destaca a importância de tratar o contribuinte “como um cliente a ser atendido, ao invés de um ladrão a ser pego”.²²² Segundo ele,

a experiência demonstra que há muito a ser ganho enxergando os contribuintes como clientes – talvez não clientes muito dispostos, mas ainda clientes – ao invés de

²²⁰ Marciano Seabra de Godoi e Elisângela de Rezende ressaltam a importância dada por Sainz de Bujanda na educação fiscal do cidadão, a ser instrumentalizada pela ruptura das presunções de fisco-usurpador (estimulada pela existência de regimes obscuros e privilegiados de remuneração de funcionários públicos) e contribuinte-fraudador, e por uma ampla política de informação tributária. Com absoluta razão, eles demonstram desconforto, assim, com a constatação de que a ciência do direito brasileira tem se dedicado quase que exclusivamente a tratar de teses jurídicas formais e materiais que possam ser judicializadas por grandes contribuintes, ignorando discussões que tratem da exigência de que o sistema assuma determinadas características de justiça, na contramão do resto do mundo. (GODOI, Marciano Seabra de; REZENDE, Elisângela Inês Oliveira de. Educação fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso? In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Editora JusPodivm, 2019, p. 685-692).

²²¹ Sergio André Rocha chama a atenção que a fiscalização, atualmente, tem atribuído aos contribuintes não apenas a tarefa de apurar e pagar o seu próprio imposto, mas “a função de produzir, além do que a lei estabelece, os papéis de trabalho da fiscalização”, desconsiderando o custo dessa atividade. (ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista de direito tributário atual* nº 39, 2018, p. 516-517).

²²² BIRD, Richard M. Transparência e tributação: algumas reflexões preliminares / Transparency and taxation: some preliminary reflections. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013, p. 174. Para uma análise sobre as razões que motivaram a autoridade fiscal sueca a alterar seu comportamento policialesco, os instrumentos adotados e as consequências para essa relação fisco-contribuinte, confira-se: LARSEN, Lotta Bjorklund. *Shaping taxpayers: values in action at the Swedish Tax Agency*. New York: Berghahn, 2017. Entre outras coisas, a autora descreve que nessa mudança de perspectiva, em que o contribuinte deixa de ser visto como o criminoso a ser repreendido e passa a ser visto como um consumidor de serviços, a tônica da autoridade fiscal passa a ser o adequado esclarecimento ao contribuinte. Ela destaca que esse objetivo tem sido melhor alcançado com avanços tecnológicos, que não apenas facilitaram tarefas de auditoria fiscal, mas viabilizaram uma melhor comunicação entre fisco e contribuinte, que pode tirar suas dúvidas até mesmo por telefone. (Ibidem, p. 66-67). No Brasil, diferentemente, o cidadão tem que penar para conseguir uma senha de atendimento presencial, sem a qual não passa da porta da Receita Federal, e tem que torcer para não encontrar um funcionário que lhe trate como se estivesse lhe prestando um favor, que não se negue a atendê-lo porque a procuração foi outorgada (por prazo indeterminado) há mais de 1 ano, que não exija que a firma da procuração seja reconhecida por autenticidade etc., mesmo quando sua intenção é apenas conseguir uma guia para pagamento de um débito.

possíveis criminosos. Por exemplo, a facilitação da conformidade exige melhoria dos serviços aos contribuintes, fornecendo a eles instruções claras, formulários compreensíveis, assistência e informação, conforme necessário. [...] A perspectiva do serviço ao contribuinte enfatiza a redução de incerteza, esclarecendo ambiguidades legais, comunicando claramente o que dizem as leis, deixando de alterá-las com tanta frequência de forma que ninguém mais as compreenda, e tornando o cumprimento dessas leis o mais simples e barato possível.²²³

Ele destaca a importância da tecnologia da informação para tornar a conformidade do contribuinte com o sistema o mais fácil possível, citando o crescente “pré-arquivamento” de declarações de imposto de renda a partir de informações obtidas com terceiros, como se verifica em Cingapura e na Dinamarca.²²⁴

1.4.2.4. Flexibilidade

O quinto elemento necessário ao sistema é o da **flexibilidade**. Como estudado no tópico anterior, especialmente na obra de Neumark, flexibilidade tem duas modalidades, uma passiva e outra ativa, que se complementam. Não há dúvida que a intensa constitucionalização do sistema tributário brasileiro, na contramão da maioria dos países²²⁵, de certa forma, retira em parte sua flexibilidade ativa (e resulta na competência onipresente do STF).²²⁶ Um sistema tributário que atenda a essa exigência, na minha concepção, deveria se limitar a conter na

²²³ BIRD, Richard M. Transparência e tributação: algumas reflexões preliminares / Transparency and taxation: some preliminary reflections. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOSoft, 2013, p. 177-178.

²²⁴ BIRD, Richard M. Transparência e tributação: algumas reflexões preliminares / Transparency and taxation: some preliminary reflections. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOSoft, 2013, p. 173 e 181. Igualmente, Lotta Bjorklund Larsen afirma que na Suécia todos os contribuintes que tiverem algum tipo de rendimento declarado pela fonte (empregados, por exemplo) já recebem uma declaração minutada pela autoridade fiscal, que pode ser validada por telefone, mensagem de texto, aplicativo de celular ou pelo site do órgão na internet. (LARSEN, Lotta Bjorklund. *Shaping taxpayers: values in action at the Swedish Tax Agency*. New York: Berghahn, 2017, p. 69). No Brasil, diametralmente o oposto, pagamentos feitos com erros de preenchimento levam débitos à inscrição em Dívida Ativa sem qualquer investigação eletrônica prévia. Pagamentos espontâneos não são automaticamente visualizados pelo sistema, gerando pendências. Um simples cruzamento prévio de guias de pagamento sem alocação no sistema, ou uma melhor configuração do sistema evitariam muitas discussões judiciais.

²²⁵ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário* n° 48. Belo Horizonte, 2010, p. 127-146.

²²⁶ Na verdade, se considerarmos que inúmeros fatores sociais interferem na possibilidade de aprovação de uma emenda constitucional, o histórico brasileiro revela uma ampla flexibilidade do sistema. Sobre uma visão geral da existência desses outros fatores, confira-se: DIXON, Rosalind. Constitutional amendment rules: a comparative perspective. *University of Chicago, Public Law and Legal Theory Working Paper* n° 347, 2011, p. 96-111.

Constituição Federal uma breve descrição dos elementos aqui listados e disso decorre minha afirmação, logo ao início, de que a reforma tributária aqui pensada resultaria numa significativa modificação do capítulo da Constituição Federal dedicado a tratar de tal sistema.

Duas ponderações adicionais fazem-se necessárias. Em primeiro lugar, quando se falou de flexibilidade ativa, tratou-se da capacidade do sistema de ser modificado para lidar com novas realidades socioeconômicas. A flexibilidade ativa, entretanto, será menos necessária quanto mais aberta ou geral for a linguagem usada pela legislação, ou, inversamente, será mais necessária quanto mais se defender a necessidade de se adotar o uso de conceitos fechados ou de listas taxativas, como no caso do ISS brasileiro, uma vez que o desenvolvimento de novas atividades vão exigir periódicas modificações legislativas.

Em segundo lugar, a flexibilidade diz respeito à possibilidade de o país lidar com questões econômicas macro. Assim, a importância de flexibilidade é muito maior para o governo central do que para estados federados (daí porque é um elemento do sistema tributário nacional e não necessariamente dos microssistemas).²²⁷

1.4.2.5. Responsabilidade – fator condicionante

Por fim, há que se destacar a importância da **responsabilidade** como fator condicionante para a boa operação do sistema, que de certa forma caminha junto com a necessidade, antes arguida, de se reduzir o clima de beligerância entre fisco e contribuinte e se de exigir uma atitude mais honesta das partes envolvidas no dia-a-dia tributário.²²⁸

Há algum tempo, em congresso internacional de direito tributário promovido pela ABDF, Marco Aurélio Greco chamou a atenção dos presentes para um movimento de responsabilização dos advogados por planejamentos tributários considerados abusivos. A tônica era, se não estou enganado (pois essa palestra deve ter mais de uma década), responsabilizar o advogado quando a relação constituída com seu cliente fosse de parceria

²²⁷ Isso talvez explique porque, no sistema brasileiro, só a União Federal possui competência para instituir impostos residuais, impostos excepcionais em casos de guerra e empréstimo compulsório em caso de guerra, calamidade pública ou relevante interesse nacional (artigos 148 e 154 da Constituição Federal).

²²⁸ Confira-se, a esse respeito, um diálogo imaginário escrito por Daniel Shaviro, usado para discutir, entre outras coisas, questões éticas sobre a atuação de consultores jurídicos, especialmente quando se propõem a avaliar as chances de que a autoridade fiscal identifique alguma conduta sabidamente incorreta e, pior, quando se propõem a ajudar o cliente a tornar essa conduta mais difícil de ser identificada. (SHAVIRO, Daniel. Interrogating the relationship between 'legally defensible' tax planning and social justice. *Public Law & Legal Theory Research Paper Series Working Paper* nº 16-42, 2016).

negocial, isto é, quando o advogado ajustasse honorários de êxito sobre o planejamento proposto. Lembro bem dos protestos de muitos dos advogados presentes e da advertência de Greco de que não estava defendendo essa responsabilização, mas apenas apontando uma realidade crescente.

De lá para cá, esse tema avançou timidamente, mas avançou. A Receita Federal tem expandido o conjunto de corresponsáveis tributários nas suas autuações fiscais²²⁹ e, na esfera administrativa, tem-se insistido na responsabilidade de advogados públicos por pareceres que chancelem operações ilegais.²³⁰

Obviamente é preciso ter cautela nessa responsabilização. Uma coisa é opinar, de forma fundamentada, sobre um aspecto da tributação sujeito a variadas interpretações. Outra bem distinta é construir um planejamento tributário claramente abusivo e ficar na cômoda posição defensiva de que o advogado estaria só sugerindo o plano, mas que quem decidiu adotá-lo foi seu cliente.

Admito que algum grau de responsabilização deve estar na mesa. Em muitos países da Europa isso é uma realidade, podendo o advogado que patrocinar uma “aventura jurídica” não apenas ser multado, como sofrer sanções disciplinares (por exemplo, uma suspensão do direito de advogar).²³¹ Mas há um porém. Falar de responsabilização implica,

²²⁹ Nesse sentido, confira-se: CONJUR. *Advogados questionam responsabilizações por planejamentos fiscais*. Publicado em 05/06/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jun-05/advogados-questionam-responsabilizacoes-planejamentos-fiscais>>. Acesso em 12/08/2019. Vide, ainda, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4, de 10/12/2018.

²³⁰ Confira-se o seguinte julgado do STF em que se traçou uma linha divisória sobre a função do parecer exarado: CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. CONTROLE EXTERNO. AUDITORIA PELO TCU. RESPONSABILIDADE DE PROCURADOR DE AUTARQUIA POR EMISSÃO DE PARECER TÉCNICO-JURÍDICO DE NATUREZA OPINATIVA. SEGURANÇA DEFERIDA. I. Repercussões da natureza jurídico-administrativa do parecer jurídico: (i) quando a consulta é facultativa, a autoridade não se vincula ao parecer proferido, sendo que seu poder de decisão não se altera pela manifestação do órgão consultivo; (ii) quando a consulta é obrigatória, a autoridade administrativa se vincula a emitir o ato tal como submetido à consultoria, com parecer favorável ou contrário, e se pretender praticar ato de forma diversa da apresentada à consultoria, deverá submetê-lo a novo parecer; (iii) quando a lei estabelece a obrigação de decidir à luz de parecer vinculante, essa manifestação de teor jurídica deixa de ser meramente opinativa e o administrador não poderá decidir senão nos termos da conclusão do parecer ou, então, não decidir. II. No caso de que cuidam os autos, o parecer emitido pelo impetrante não tinha caráter vinculante. Sua aprovação pelo superior hierárquico não desvirtua sua natureza opinativa, nem o torna parte de ato administrativo posterior do qual possa eventualmente decorrer dano ao erário, mas apenas incorpora sua fundamentação ao ato. III. Controle externo: É lícito concluir que é abusiva a responsabilização do parecerista à luz de uma alargada relação de causalidade entre seu parecer e o ato administrativo do qual tenha resultado dano ao erário. Salvo demonstração de culpa ou erro grosseiro, submetida às instâncias administrativo-disciplinares ou jurisdicionais próprias, não cabe a responsabilização do advogado público pelo conteúdo de seu parecer de natureza meramente opinativa. Mandado de segurança deferido. (MS 24.631, relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 09/08/2007, publicado em 01/02/2008).

²³¹ Vide palestra de Fernando Zilveti, a partir das 2h15m: FGV DIREITO SP. *Qualidade dos gastos públicos no Brasil: o Simples Nacional*. disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=ReLqm9CNDY&feature=youtu.be&t=6218>> Acesso em: 26/11/2019.

necessariamente, falar para todos os atores, ou seja, não apenas para experts tributários que orientam o contribuinte, mas para autoridades fiscais, procuradores e até julgadores. E isso é um problema, porque parece que a responsabilização para os outros lados é sempre desprezada (ainda que exista previsão legal).²³²

Quanto um juiz que tem um percentual expressivo de suas sentenças reformadas contribui para a ineficiência do sistema? E um procurador que rotineiramente ignora provas claras dos autos em suas manifestações, que retarda providências determinadas pelo juiz, ou que não cumpre seu expediente? Ou um fiscal que tem autos de infração anulados acima de um determinado percentual? Se vamos pensar em responsabilidade como um elemento do sistema, insisto, vamos pensar de forma mais abrangente, para todos os agentes envolvidos.

1.4.3. Considerações finais

Os seis elementos indicados (justiça, suficiência, neutralidade, simplicidade, flexibilidade e responsabilidade) poderiam receber outras nomenclaturas. Por exemplo, pressupondo que alguma complexidade é inevitável, ao invés de simplicidade imagino que alguém prefira adotar a expressão *complexidade moderada* ou *complexidade necessária*²³³, porque, como visto, uma estrutura simples demais pode desconsiderar circunstâncias relevantes e levar a uma tributação injusta. Situações semelhantes podem ocorrer com a maioria dos demais elementos, incluindo-se com o próprio uso do vocábulo justiça, que teria que ser substituído por algo como *justiça factível*. Pessoalmente, eu prefiro indicar como norte um nome que expresse um ideal, ainda que utópico, ou melhor, ainda que esse norte sofra alguns temperamentos, devidamente destacados no texto.

Além disso, é verdade que as ponderações suscitadas sob o signo do elemento *simplicidade* talvez pudessem ser desdobradas em outros elementos, como *certeza*, *segurança* e *transparência*. Até porque, um sistema complexo não será necessariamente inseguro ou incerto ou opaco (embora tenda a isso). Sem negar essa realidade, entendo que, com os

²³² Após eu escrever esse tópico, veio a ser promulgada a lei de abuso de autoridade (Lei nº 13.869/2019), que de certa forma toca com alguns dos pontos aqui tratados. Essa lei tem gerado bastante controvérsia, ao supostamente inibir a atividade de persecução criminal dos agentes públicos, já tendo sido alvo de ação direta de inconstitucionalidade (ADI 6.234, relator Ministro Celso de Mello).

²³³ Nesse sentido, tratando da complexidade inerente ao sistema tributário em diversos países, confira-se a seguinte coletânea: JAMES, Simon; SAWYER, Adrian; BUDAK, Tamer (Ed.). *The complexity of tax simplification: experiences from around the world*. New York: Palgrave Macmillian, 2016.

devidos esclarecimentos feitos, o vocábulo cumpre bem sua função e que a indicação de excessivos nomes pode atrapalhar mais do que ajudar.

Visto, assim, os seis elementos necessários de um sistema tributário, chegou a hora de aprofundar o estudo do elemento justiça. É o que farei no próximo capítulo.

2. A IDEIA DE JUSTIÇA

2.1. Considerações iniciais

A proposta desse trabalho é identificar a estrutura básica de um sistema tributário ótimo e um dos principais elementos desse sistema, segundo apontado no capítulo anterior, é a justiça. Um sistema tributário ideal deve ser, fundamentalmente, justo.²³⁴ Isso não significa, como já pontuado, que tal sistema não deva estar atento à preservação dos outros importantes elementos e interagir com eles, mas a justiça é a alma que dá sentido à existência.

Na verdade, desconheço quem negue, nos dias de hoje, que a tributação deva ser justa ou aspirar a justiça em alguma medida.²³⁵ A controvérsia, entretanto, reside na definição do que seria uma tributação justa. A definição do conceito de justo varia no tempo e no espaço. O que seria considerado justo para uma antiga comunidade Inca nos Andes, como o sacrifício humano para os deuses, por exemplo, dificilmente será aceitável para uma comunidade latino-americana da atualidade. Aristóteles, no século IV a. C., já reconhecia essa diversidade de conceitos de justiça. Como na sua visão uma coisa poderia ser justa por natureza ou por convenção (por prescrição da lei, pois as ações legítimas seriam definidas por quem é hábil para legislar), ele reconhecia que as coisas justas “não são as mesmas em todos os lugares, já que as formas de governo também não são as mesmas”, de modo semelhante às unidades de medidas, que “são maiores onde são compradas, e menores onde são vendidas”.²³⁶

Mas se o problema se resumisse a isso, ao menos existiriam conceitos de justiça mais ou menos estáveis em determinados tempos e espaços. A dificuldade que se tem, entretanto, é que não existe um consenso sobre o conceito de justo sequer entre indivíduos que convivem numa mesma sociedade. Michael Sandel ilustra bem esse desencontro de ideias ao comentar o caso dos preços extorsivos que passaram a ser cobrados na Flórida por bens de primeira necessidade após a passagem e a destruição causada pelo furacão Charley, em 2004. Muitos moradores ficaram revoltados com os preços que consideraram abusivos. Um simples serviço de retirada de árvores do telhado poderia custar 23 mil dólares. Na visão deles, as pessoas

²³⁴ Como afirma Paulo Nader, “a justiça é o magno tema do Direito”. (NADER, Paulo. *Introdução ao Estudo do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 123).

²³⁵ Peyton Young comenta que falar em equidade (que seria associada a uma ideia de distribuição que se considera apropriada em uma determinada sociedade e estaria presente mesmo em tribos primitivas) não significa necessariamente um discurso ético ou moral. (YOUNG, Peyton H. *Equity: in theory and practice*. Princeton: Princeton University Press, 1994, p. 3).

²³⁶ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 125 e 140.

estavam se aproveitando do desastre natural. De outro lado, havia quem defendesse as leis do livre mercado: o aumento do preço incentivaria que as pessoas, especialmente aquelas em locais distantes, focassem sua atenção na produção de bens que se tornaram necessários após o furacão.²³⁷

Se não há consenso sobre o que é justo, muito menos há sobre o que seria uma tributação justa, pois, neste caso, temos inúmeros fatores agravantes que dificultam o discurso, como, por exemplo, a complexidade e especialidade da linguagem, ou seja, a discussão não está aberta a todos. E mesmo dentro do campo jurídico-tributário, é surpreendente como o estudo da justiça só mais recentemente tem ganhado maior destaque.²³⁸

Além disso, como visto no primeiro capítulo, a discussão sobre a tributação justa está associada ao debate, igualmente complexo, sobre o que se espera do Estado (o elemento suficiência), pois se existem bens públicos que beneficiam indistintamente toda a coletividade, como a defesa externa por exemplo, há outros que propiciam vantagens aos indivíduos considerados separadamente, como é o caso, por exemplo, da educação pública²³⁹, levando à controvérsia sobre como tais bens devem ser custeados.

E mais. O debate sobre a justiça na tributação dificilmente é dissociado das divergências sobre os possíveis efeitos concretos de cada estrutura proposta (se impactam investimento, emprego, arrecadação etc.), que possuem elevado grau de incerteza empírica.²⁴⁰

As divergências são inúmeras: há quem diga que a tributação, para ser justa, deve recair mais pesadamente sobre aqueles que possuem maior renda ou patrimônio; há quem diga que isso é injusto. Uns entendem que a tributação, para ser justa, deve estar pautada em

²³⁷ SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2017, p. 11-13.

²³⁸ Liam Murphy e Thomas Nagel ponderam que questões como liberdade de expressão, pornografia, aborto, igualdade de proteção legal, ação afirmativa, regulamentação da conduta sexual, liberdade religiosa, eutanásia e suicídio assistido têm fomentado discussões morais muito mais sofisticadas. (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 6). Em sentido semelhante, Julio Cesar Santiago comenta que os primeiros doutrinadores tributários brasileiros de destaque, como Rubens Gomes de Souza, encapsulavam o direito tributário no restrito estudo da cobrança e fiscalização dos tributos. (SANTIAGO, Julio Cesar. *Solidariedade: como legitimar a tributação?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 2).

²³⁹ A distinção é feita por MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 62-67. Na verdade, essa distinção não é tão simples. Mesmo aquele que não estuda numa rede pública de ensino acaba obtendo benefícios indiretos com isso, como, por exemplo, no caso de um empregador, com a contratação de empregados mais qualificados. Mas não há dúvida que existe uma grande diferença entre esse tipo de gasto e aquele, por exemplo, incorrido com a defesa contra invasões externas ou com a manutenção de um sistema jurídico.

²⁴⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 6.

princípios de segurança; outros defendem que a tributação não pode jamais ignorar os índices de riqueza de cada indivíduo, ainda que em prol da segurança. Alguns aceitam que a tributação estimule ou desestimule determinados comportamentos que consideram injustos; mas isso também pode ser enxergado como igualmente injusto.

O conceito de justiça, hoje, é comumente associado a dois princípios básicos: liberdade e igualdade. Comparando-os em uma balança, alguns darão maior peso à liberdade, outros à igualdade²⁴¹ (e, mais recentemente, à solidariedade). Nem sempre foi assim, entretanto. A construção do conceito de justiça está, de certa forma, entrelaçada às mudanças nas estruturas sociais das civilizações.

Na primeira parte deste capítulo, veremos, de uma forma extremamente concisa, a evolução da ideia de justiça desde as civilizações pré-filosóficas até Immanuel Kant.²⁴² A maior parte deste estudo será feito diretamente a partir das obras dos autores citados, por meio de uma análise essencialmente descritiva, o que é importante para evitarmos algumas equivocadas impressões pré-concebidas²⁴³, que podem distorcer o discurso sobre justiça tributária.

Esse corte metodológico até Kant foi feito porque, a partir do século XIX, é possível identificar melhor correntes de pensamento a respeito da justiça²⁴⁴ e elas não necessariamente caminham numa ordem cronológica linear. As correntes do liberalismo, que serão examinadas de forma crítica na segunda parte, estão baseadas, em alguma medida, nas ideias dos cânones²⁴⁵ investigados na primeira parte.

²⁴¹ Há quem diga que não existe uma clara dicotomia entre igualdade e liberdade. Nesse sentido, confira-se: DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. Princeton University Press, 2006.

²⁴² O estudo histórico aqui proposto foca em pensadores ocidentais, seja pela forte influência que sofremos deles, seja pelas restrições próprias da língua. Evidentemente, há inúmeros trabalhos correlatos de outras culturas, muitos deles desconhecidos no ocidente. Por exemplo, Amartya Sen, em um de seus trabalhos, destaca interessantes estudos a respeito de ética e política na cultura indiana, alguns até mesmo contemporâneos a Aristóteles. (SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011).

²⁴³ Isaiah Berlin destaca a magnitude que essas ideias podem assumir e o perigo que a sua incorreta compreensão pode acarretar. Citando uma poeta alemão, ele menciona o trabalho de Rousseau como a obra manchada de sangue que, nas mãos de Robespierre, destruiu o antigo regime. (BERLIN, Isaiah. Two concepts of liberty. In: *Four Essays on Liberty*. Oxford, England: Oxford University Press, 1969, p. 119).

²⁴⁴ David Johnston afirma que, a partir de então, os pensadores desenvolvem uma atitude de utilizar padrões ideias de justiça para a avaliação das instituições sociais, isto é, o modelo pelo qual as vantagens e os ônus da sociedade devem ser distribuídos e as efetivas transformações que podem ser implementadas para se aproximar desse modelo. (JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 201).

²⁴⁵ A expressão é usada por Harold Bloom para destacar a importância de se escolher o que se vai ler, pois não temos tempo para ler tudo, mesmo que só nos dedicássemos a ler. (BLOOM, Harold. *The western canon: the books and school of the ages*. New York: Harcourt Brace & Company, 1994, p. 15).

Procurarei demonstrar a dificuldade de construir uma teoria de justiça transcendental, com princípios rígidos aplicáveis a qualquer sociedade, na medida em que a nossa percepção de justiça é plural. Defenderei, assim, uma abordagem comparativa, que foque nas circunstâncias concretadas da sociedade e que busque identificar e combater injustiças flagrantes, a partir de consensos públicos. Evidentemente, essa investigação exigirá o exame dos princípios explícitos e implícitos consagrados na Constituição Federal, o que faremos ao final.

2.2. A ideia de justiça das civilizações pré-filosóficas até Kant

2.2.1. Civilizações pré-filosóficas²⁴⁶

O Código de Hamurabi, representado por uma compilação de normas da antiga Babilônia, é considerado o primeiro registro escrito a fazer referência à justiça. O propósito da justiça em tal Código era, explicitamente, impedir a opressão do fraco, sob ameaça de violenta punição. Esse objetivo, entretanto, não tinha qualquer relação com alguma ideia, ainda que vaga, de igualdade ou de assistência aos pobres. Visava, muito ao contrário, à preservação das hierarquias sociais, bem marcadas à época, e dos direitos a estas correlatos, ou seja, tinha por finalidade evitar que alguém fosse destituído injustamente, pelo uso da força, da sua posição social legal. Uma justiça, assim, que conferia legitimidade às desigualdades e de natureza claramente retributiva ou vingativa: para cada transgressão, uma punição, embora nem sempre houvesse uma reciprocidade equilibrada entre a violação e a punição, pois esta variava conforme a posição social da vítima e do ofensor.²⁴⁷

Não muito diferente é a história bíblica do dilúvio divino, que, com exceção de Noé e sua família, varreu a espécie humana da Terra, como resposta (ou punição) à maldade de seus

²⁴⁶ É importante destacar que muitos dos estudos desse período são baseados em textos legais ou religiosos, que nem sempre retratam com fidedignidade a realidade. Gustavo Silveira Siqueira faz esse alerta ao comentar a equivocada impressão que um historiador do futuro teria ao ler, isoladamente, o dispositivo constitucional brasileiro que trata do salário-mínimo. O referido autor destaca ainda a necessidade de se atentar para os diferentes significados que uma expressão pode ter ao longo do tempo. (SIQUEIRA, Gustavo Silveira. Observações sobre como o Direito ensina errado a História do Direito. *Revista Internacional de História Política e Cultura Jurídica*, vol. 10, nº 1, Rio de Janeiro: 2018, p. 93-103).

²⁴⁷ JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 17-22.

pensamentos e atos. Igualmente é a história bíblica de Sodoma e Gomorra, transformadas em cinzas por deus, em virtude dos pecados cometidos por seus cidadãos.

As escrituras hebraicas também retratam uma justiça visivelmente marcada pela reciprocidade, seja na relação entre deus e os seres humanos, com inúmeras histórias de vingança divina por conta de ciclos de infidelidade dos judeus, seja na relação entre homens, com a lei de talião (retratada pela expressão “olho por olho, dente por dente” e da qual deriva a expressão retaliação). Assim como no Código de Hamurabi, as escrituras hebraicas também tratam da necessidade de defender a justiça para os fracos. E da mesma forma que lá, esse preceito aqui também não tem qualquer ligação com alguma ideia de igualdade. Na verdade, as escrituras hebraicas chancelam a subordinação das mulheres aos homens, assim como a escravidão, embora de um modo bem mais brando do que aquela a que muitos habitantes da África Subsaariana foram submetidos durante séculos. Há nas escrituras hebraicas, entretanto, um pequeno passo em direção à igualdade, ao menos para os homens adultos livres, pois, para essa classe de seres, não há distinção de punição a depender da classe social, como na Babilônia. E, com raras exceções, as punições são mais proporcionais aos delitos.²⁴⁸

2.2.2. Grécia Antiga – os filósofos

2.2.2.1. Platão

Até o apogeu de Atenas, no século V a.C., contudo, não havia um estudo sistematizado sobre a justiça. São os filósofos gregos que o iniciam, principalmente Sócrates, Platão e Aristóteles. Há, entretanto, poucos registros das obras de Sócrates e muito do que se sabe das suas teorias foi extraído dos escritos de Platão.

De fato, em sua principal obra, *A República*, Platão desenvolve o conceito de justiça por meio da reprodução de um diálogo (na verdade, quase um monólogo a partir do Livro II), que teria se passado várias décadas antes, entre Sócrates e outros pensadores da época. Nesse diálogo, Platão, por meio de Sócrates, explica que a justiça não se preocupa com os interesses

²⁴⁸ JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 25-33. Segundo Paolo Prodi, enquanto nas civilizações do oriente médio o poder e a justiça centravam-se na figura da própria divindade, no mundo hebraico “a justiça é subtraída à esfera política para ser transportada para a esfera teológica em dependência direta com Deus: a soberania e o sagrado separam-se...” (PRODI, Paolo. *Uma história da justiça: do pluralismo dos foros ao dualismo moderno entre consciência e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 18).

mundanos que em geral motivam as pessoas; seu principal objetivo seria aperfeiçoar a alma, de modo que a razão e o bom-senso controlem os impulsos e as emoções humanas. Como as pessoas seriam profundamente diferentes nas suas capacidades, a justiça buscaria aproximar as pessoas de um estado de harmonia nas relações de comando e obediência entre desiguais.

Para ilustrar suas ideias, Platão faz inicialmente uma distinção entre a justiça de um indivíduo e a justiça de uma cidade inteira.²⁴⁹ E para examinar esta última, ele faz menção a uma cidade imaginária composta por três classes de pessoas: os dirigentes, os soldados e a classe mercantil (agricultores, artesãos, negociantes etc.). Mais que uma divisão do trabalho, essa distinção de classes decorreria da aptidão natural das pessoas, que seriam radical e imutavelmente diferentes.²⁵⁰ Nessa cidade existiriam quatro virtudes: sabedoria, reservada aos dirigentes; coragem, reservada aos soldados; moderação, distribuída entre todos; e justiça, cujo papel seria, exatamente, fazer florescer as outras três virtudes, fazendo com que cada classe exerça a sua função, sem interferir no trabalho da outra. Impedir que qualquer homem se aproprie do que pertence a outro, tal como dito por Platão, portanto, equivale a manter essa divisão rígida de trabalho determinada com base nas capacidades naturais e imutáveis dos cidadãos.²⁵¹

Voltando sua atenção para a justiça no indivíduo, Platão afirma que sua alma divide-se em três partes: racional, determinada e os desejos físicos. À semelhança do que fez em relação à cidade, Platão atribui a parte racional, responsável por, legitimamente, moderar os desejos e impulsos das outras partes, aos dirigentes; a parte determinada aos soldados; e os desejos físicos à classe mercantil.²⁵²

A ideia de justiça de Platão perpassa por um plano de purificação cultural e doutrinação comandada por uns poucos sábios, sem o consentimento dos demais. Eventual coerção necessária para atingir esse desiderato seria, na sua visão, como um remédio amargo. Platão rompe, assim, com o ideal heroico difundido por Homero²⁵³ no pensamento grego

²⁴⁹ Segundo Platão, “num espaço maior, talvez haja mais justiça e seja mais fácil entendê-la. Se quiserdes, portanto, primeiro examinaremos como ela é nas cidades.” (PLATÃO. *A República*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 61).

²⁵⁰ Essa divisão de trabalho proposta por Platão é totalmente contrária ao sistema pautado em liberdades desenhado muito tempo depois por Adam Smith e que será melhor examinado mais adiante.

²⁵¹ PLATÃO. *A República*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 148-155.

²⁵² PLATÃO. *A República*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 167-171.

²⁵³ Na verdade, Platão tece inúmeras críticas a Homero, especialmente sua visão a respeito dos deuses, que para Platão seria responsável por poucas coisas em relação ao homem. Ele argumenta que a descrição de guerras e maldades cometidas por deuses poderiam servir de desculpa para humanos praticarem atos semelhantes.

arcaico, em que a virtude do indivíduo estava intimamente ligada às qualidades do guerreiro (a exemplo de Aquiles em *Ilíada* ou Ulisses em *Odisseia*) e em que predominava na alma a parte determinada, voltada para a glória (retomada pelos vikings séculos depois), substituindo-o por um ideal de herói filósofo, guiado pela parte racional da alma, único capaz de buscar as verdades fundamentais.

Não há, no pensamento platônico, qualquer sinal de interesse pela justiça social. Ele ignora os pobres, os vulneráveis e os fracos. De fato, ele propõe o fim da propriedade privada, mas só para a classe dirigente. E ele nunca esteve preocupado com a forma de distribuição de riqueza entre os indivíduos; sua concepção de justiça, antes, tinha um propósito transcendente, de atingir ordem na cidade e, mais especialmente, na alma. É incrível, assim, que alguns atribuam a Platão o título de precursor de ideias sociais-democratas.²⁵⁴

2.2.2.2. Aristóteles

Assim como Platão, Aristóteles também entendia que as pessoas eram categoricamente diferentes em suas capacidades naturais, chegando a afirmar que umas são destinadas a governar e outras a serem governadas e a comparar a diferença entre senhores e escravos com a diferença entre humanos e os demais animais. Para ele, escravos seriam pessoas com capacidade limitada de raciocínio, de modo que sua condição social seria conveniente e justa. Não obstante admita tais desigualdades drásticas entre as pessoas e a adequação da relação de comando e obediência, sua teoria de justiça, diferentemente de Platão, não estava voltada propriamente para essa relação entre desiguais, mas para pautar relações entre homens livres e relativamente iguais, que, possuindo capacidades distintas, contribuem para a comunidade política²⁵⁵ de formas diferentes.

Iniciando sua teoria, Aristóteles faz uma primeira divisão entre justiça universal e justiça particular. A justiça universal, mais próxima do conceito de justiça de Platão, seria

(PLATÃO. *A República*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 76-78 e 95). Sobre a quebra, pelos filósofos gregos, do paradigma da percepção de bem a partir da figura do herói mítico, confira-se: BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do Direito*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 76 e seguintes.

²⁵⁴ JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 45-74.

²⁵⁵ Aristóteles compreendia a justiça como algo inerente à comunidade, na medida em que somente cidadãos educados na *pólis* a poderiam compreender. (MACINTYRE, Alasdair. *A justiça de quem? Qual racionalidade?* 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 111).

uma noção ampla da ideia de retidão de caráter, uma virtude que leva os indivíduos a fazer a coisa certa. Por sua vez, a justiça particular seria aquela aplicável às constituições políticas e às decisões judiciais, uma justiça mais palpável.

A justiça particular, daqui para frente referida apenas como justiça, é subdivida em duas partes: justiça distributiva e justiça comutativa (a que ele se referia como corretiva).²⁵⁶ Foi ele quem primeiro fez essa divisão, partindo, nos dois casos, de um ideal de igualdade. A justiça seria uma forma de se atingir ou de se reestabelecer a igualdade (ou reciprocidade) entre os indivíduos, dado que as relações de justiça se dão entre pessoas livres e relativamente iguais.

O conceito de justiça distributiva de Aristóteles é um tanto distinto do usualmente adotado nos dias de hoje. A sua ideia de justiça distributiva estava associada, em essência, à forma de distribuição de direitos políticos (isto é, à capacidade de votar e de exercer cargos públicos) e à noção de mérito. Uma pessoa estaria qualificada para a cidadania conforme o seu mérito. A igualdade seria realizada, assim, na medida em que cada um é recompensado conforme os seus méritos.²⁵⁷ Daí a ideia de que seria injusto os iguais em mérito serem tratados de maneira diferente, ou os desiguais em mérito serem tratados da mesma maneira, porque, ainda que ele pressuponha que a justiça regula pessoas relativamente iguais, isso somente significa que as pessoas não podem mandar nas outras, mas não anula a possibilidade de que elas sejam desiguais no mérito, o que é uma decorrência até mesmo óbvia das diferentes capacidades naturais dos indivíduos.

Apesar da inovação do pensamento, de se investigar méritos para a distribuição de direitos (e mesmo reconhecendo que a noção de mérito não seria unívoca²⁵⁸), o que Aristóteles “não levanta nem mesmo como uma possibilidade é que a justiça possa exigir que o Estado organize a estrutura fundamental da posse material entre seus cidadãos”²⁵⁹, tal como se enxerga modernamente a ideia de justiça distributiva.

²⁵⁶ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 128.

²⁵⁷ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 128-129.

²⁵⁸ Sem tomar partido de uma posição, Aristóteles comenta que um democrata defenderia que o direito à cidadania decorreria da simples condição de não ser escravo, um oligarca defenderia sua posição com base na riqueza ou na descendência, e um aristocrata daria primazia à excelência. (ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 129).

²⁵⁹ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 31.

Já a justiça comutativa, sem se preocupar com o mérito das pessoas, exigiria, segundo Aristóteles, o reestabelecimento da igualdade nas relações entre particulares, sejam elas relações voluntárias ou não. Por exemplo, uma troca seria igual se, antes dela, estabeleceu-se a correta proporção entre as coisas. Se alguém recebe mais do que sua proporção devida, então o restabelecimento da igualdade se daria pela devolução do excesso à vítima.²⁶⁰ Mesmo raciocínio aplica-se às relações involuntárias. Reestabelece-se o equilíbrio por meio da punição do agressor na mesma proporção aritmética, algo muito próximo da lei de talião.

Na justiça comutativa não se investiga o mérito das pessoas (não importa que um homem bom tenha lesado um homem mau, ou o inverso). Pressupõe-se que cada parte possuía uma cota justa antes da transação; busca-se apenas o reequilíbrio delas.

Aristóteles via a equidade como algo superior à justiça. Diante da incapacidade da lei de prever todas as situações concretas, agir com equidade equivaleria a corrigir a omissão do legislador e agir como teria previsto o legislador, aproximando-se, assim, do jusnaturalismo.²⁶¹ Para Aristóteles, o homem equitativo (e por isso virtuoso) é aquele que tende a pleitear menos que o devido, mesmo que a lei esteja a seu favor.²⁶²

2.2.3. De Roma à Idade Média – um milênio de pouca evolução

Quase três séculos depois, em Roma, (Marco Túlio) Cícero plantou duas sementes importantes à teoria da justiça. Em primeiro lugar, se até então as civilizações enxergavam a justiça como algo restrito às relações entre seus cidadãos, não alcançando as relações com estrangeiros (sendo comum a justiça divina representar a destruição ou a desgraça de inimigos), Cícero, inspirado nos conceitos éticos estoicos, fez referência a uma justiça universal, igualmente válida para todos os humanos. Essas ideias encontraram eco no pensamento ocidental por meio de obras de direito romano, especialmente o Digesto, compilação de normas levada a cabo por Justiniano, que diferenciava as leis específicas das nações do direito natural, este último dedutível diretamente da razão e aplicada

²⁶⁰ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 131 e 134-135.

²⁶¹ Contra, entendendo que Aristóteles não acreditava no direito natural e que sua percepção de equidade decorria de uma ideia de reciprocidade: JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 92-99.

²⁶² ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 149-150.

universalmente. Essa lógica foi propagada pela igreja cristã, cujos Evangelhos pregam a possibilidade de que qualquer um se converta à sua fé.²⁶³

Em segundo lugar, Cícero defende que não existem diferenças categóricas na capacidade de racionalidade dos seres humanos. A escravidão, ainda que endossada por Cícero, justificava-se por uma diferença de talentos. Essa visão também é retratada no *Digesto*, que considerava a escravidão como um instituto do direito das nações (*ius gentium*) criado pelo homem.

No que se refere à justiça distributiva, entretanto, Cícero mantinha a essência do pensamento de Aristóteles, distinguindo a justiça da beneficência, ao defender que só a primeira poderia ser legalmente exigida. Essa tese encontrou eco no mundo cristão, “no qual a caridade era uma virtude que definia o reino especial de Cristo, enquanto a justiça caracterizava o mundo de César (e de Moisés)”.²⁶⁴ Cícero ainda negava qualquer forma de beneficência que violasse direitos de propriedade e opunha-se a qualquer forma de redistribuição de propriedade, incluindo-se as leis agrárias.

De forma semelhante, Tomás de Aquino, no século XIII, reproduzia a concepção de justiça distributiva de Aristóteles: uma preocupação especialmente com a distribuição de direitos políticos segundo o mérito das pessoas. “Não há sugestão alguma [na obra de Aquino] de que prover aos pobres seja uma questão de justiça distributiva”.²⁶⁵ Para Aquino a propriedade privada, em contraposição à propriedade comum, era não somente legítima, mas também necessária para a vida humana. Deus teria nos concedido um “domínio natural sobre as coisas externas” e a maneira mais pacífica e eficiente de exercer esse domínio seria por meio da propriedade individual de bens.²⁶⁶

De fato, Tomás de Aquino defendia a possibilidade de alguém pleitear a propriedade de outra pessoa em caso de risco iminente de morte, como usar um remédio que não possui, caso disso dependa sua sobrevivência imediata. Esse direito decorrente da necessidade, entretanto, fazia parte, para Aquino, da justiça comutativa e não da justiça distributiva, e era formulado de modo extremamente limitado, sendo aplicável apenas na hipótese de não existir

²⁶³ JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 108-118.

²⁶⁴ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 32.

²⁶⁵ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 33.

²⁶⁶ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 52-53.

nenhuma outra maneira de satisfazer aquela necessidade urgente. Não bastaria, assim, que um necessitado estivesse com fome, mas que essa fome fosse de tal ordem que colocasse a vida da pessoa em risco. Trata-se, portanto, de uma exceção extrema ao curso normal da justiça.²⁶⁷

Já havia nessa época, por certo, experiências comunais, como a Ordem dos Franciscanos (também conhecida como a Ordem dos Frades Menores), que se atribuíam a missão de serem solidários com os pobres. Mas essas experiências comunais tinham muito mais um fundo religioso, de desapego aos bens materiais como meio de alcançar deus, do que qualquer sentimento de justiça na divisão comum de bens. E o auxílio aos pobres era uma forma de misericórdia e de piedade, motivada por sentimentos humanitários de se fazer o bem a quem não tem direito, e uma forma de arrebancar fiéis, e não de justiça. Nem mesmo São Francisco jamais sugeriu que a pobreza devesse ser abolida.²⁶⁸

Todos esses autores – Aristóteles, Cícero e Aquino – compartilhavam a ideia de que o ser humano é um ser social e político por natureza, possuindo um instinto inato de sociabilidade e uma disposição de procurar o apoio comum, mesmo quando provido de todos os bens materiais suficientes à sua sobrevivência. Tais ideias foram compartilhadas, nos tempos modernos, por Oreste Ranalletti, para quem a associação com outros humanos seria uma condição essencial da vida, não se identificando jamais na história, por mais remota que seja, a vida em completo isolamento, salvo em casos excepcionais, como no caso de alguma anomalia mental.²⁶⁹ Em contraste a essa linha de pensamento, surgem ao final da Idade Média os chamados contratualistas, tendo como ponto central a negativa do impulso associativo natural. Para os contratualistas, a vida em sociedade decorreria de um ato de vontade dos indivíduos: o contrato social. A maioria deles não imagina que os indivíduos, de fato, assinaram ou consentiram expressamente com tal pacto. Trata-se, em geral, de uma forma científica de descrever o Estado como uma criação humana, tornando o homem artífice do seu destino.

O estudo das teorias contratualistas é importante para se entender a construção do conceito de justiça. Isto porque, pressupondo que a sociedade é constituída por um acordo entre os indivíduos (ainda que esse acordo possa ser hipotético), descobrir o que motivou essa

²⁶⁷ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 43-45, 48, 51

²⁶⁸ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 63-64, 74-75 e 77.

²⁶⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 10-11.

associação, o que foi ajustado nessa associação e qual o resultado da violação do que foi acordado, em última medida, é descobrir o que é justo ou injusto.

Há quem enxergue em Platão o mais remoto antecedente do contratualismo, uma vez que ele, assim como fizeram os utopistas do século XVI, descreveu uma organização social construída racionalmente, sem qualquer referência a esse impulso associativo natural. Essa visão não parece correta, na medida em que nem Platão nem os utopistas estavam preocupados em revelar a origem da sociedade, mas apenas em descrevê-la de uma forma ideal. De qualquer forma, merece ser registrado o pioneirismo de Thomas More, um dos mais expressivos utopistas (e cunhador da palavra), ao discutir a injustiça na distribuição de bens (e de trabalho) em uma sociedade.²⁷⁰

2.2.4. Os contratualistas – Hobbes e Locke

2.2.4.1. Thomas Hobbes

Somente um século depois de More, em 1651, é escrito *Leviatã*, obra-prima de Thomas Hobbes, o primeiro dos contratualistas de fato, ou seja, que afirma que a formação do Estado decorre de um ato de vontade, de um contrato social, a partir de um estado de natureza original. Hobbes foi certamente muito importante para romper a ideia de que os seres humanos são categoricamente desiguais por natureza.

Hobbes tem conhecimento que os homens não são exatamente iguais, mas afirma que a desigualdade entre eles não é tamanha a permitir a preponderância natural de um sobre os

²⁷⁰ O livro de Thomas More, *A Utopia*, é redigido na forma de um diálogo que teria tido com Raphael, um viajante que narra sua experiência na ilha de Utopia (à semelhança do que fizera Platão em relação ao discurso de Sócrates a respeito de Calípolis), local onde inexistiria o conceito de propriedade privada. Em certa passagem, Raphael comenta com More não conseguir entender como seria possível atingir qualquer justiça ou prosperidade enquanto houver propriedade privada, “a não ser que se considerem justo para a pior espécie de pessoa ter as melhores condições de vida, ou a não ser que se disponha a chamar de próspero um país em que toda a riqueza concentra-se na posse de uma minoria”. More chega até mesmo a renunciar uma ideia de função social da propriedade internacional ao defender um “direito natural de extrair alimento de qualquer solo que os proprietários originais não usam para si mesmos”, o que justificaria até mesmo uma declaração de guerra. E para fundamentar o reduzido número de leis na ilha, More afirma que seria “uma grande injustiça alguém se vincular a um código legal longo demais para uma pessoa lê-lo por inteiro, ou difícil demais para entendê-lo”, um conceito de simplicidade da legislação já tratado no capítulo anterior. (MORE, Thomas. *A Utopia*. São Paulo: Martin Claret, 2013, p. 57, 59, 76, 106-107, 133-134 e 137). Apesar das maravilhas da ilha de Utopia, More deixa um relevante princípio de lado, que é a liberdade. Sua ilha tem muito pouco espaço para liberdades individuais, um mal que as sociedades comunistas enfrentaram na prática. Além disso, sua licença poética na construção dessa utopia, na qual não se conhece escassez, retira de certa forma a utilidade de suas ideias na construção de uma teoria de justiça.

demais, porque “o mais fraco tem força suficiente para matar o mais forte, seja por meio de maquinações secretas ou aliando-se a outro que se ache no mesmo perigo em que ele se encontra”.²⁷¹ Dessa (quase) igualdade de capacidade surge a igualdade de esperança na realização dos próprios fins e a possibilidade de os homens desejarem a mesma coisa. E a competição entre homens iguais, aliada à desconfiança que possuem um nos outros, leva a disputas violentas. Assim, no estado de natureza, há o que Hobbes chama de guerra de todos contra todos. Não se trata, para Hobbes, de uma atitude anormal, de selvageria, mas sim uma atitude racional de prudência. Como ninguém sabe o que o outro pensa, é necessário supor. E dessas suposições recíprocas, tendo como ponto de partida a igualdade de capacidades e a desconfiança no próximo, a conclusão que se chega é que o mais razoável seria atacar o outro, seja para vencê-lo, ou simplesmente para evitar um ataque possível.²⁷²

Nesse estado de natureza de guerra, nada pode ser considerado injusto na visão de Hobbes, pois não há leis ou mesmo uma ideia de propriedade privada. A noção de justiça só existiria entre homens vivendo em sociedade:

As noções de bem e mal, de justiça e injustiça, não encontram lugar nesse procedimento; não há lei onde não há poder comum e, onde não há lei, não há injustiça. As duas principais virtudes na guerra são a força e a fraude. Justiça e injustiça não pertencem às faculdades do corpo e do espírito; se assim fosse, existiriam num homem sozinho no mundo, da mesma forma que suas sensações e paixões. Justiça e injustiça só existem entre os homens em sociedade, nunca em isolamento. É natural, também, que não exista propriedade ou domínio, nem distinção entre o que é seu e o que é meu. Apenas pertence a cada homem o que ele é capaz de obter e conservar. O homem, por obra da Natureza, encontra-se, pois, nessa miserável condição...²⁷³

O direito natural, portanto, equivale à “liberdade que cada homem tem de utilizar seu poder como bem lhe aprouver, para preservar sua própria natureza, isto é, sua vida; conseqüentemente, é a liberdade de fazer tudo aquilo que, segundo seu julgamento e razão, é adequado para atingir esse fim”.²⁷⁴

Entretanto, por medo da morte e por desejar obter por meio do trabalho as coisas que lhe proporcionam conforto, o homem anseia a paz. Racionalmente, o homem percebe ser preferível a paz às suas paixões individuais. O esforço para obter e manter a paz constitui, portanto, a primeira lei fundamental da natureza, segundo Hobbes. Dela deriva a segunda lei:

²⁷¹ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2014, p. 106.

²⁷² RIBEIRO, Renato Janine. Hobbes: o medo e a esperança. In: WEFFORT, Francisco C. (Org.). *Os Clássicos da Política*: Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, “o Federalista”. vol. I, 10ª ed. São Paulo: Ática, 1998, p. 55.

²⁷³ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2014, p. 110.

²⁷⁴ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2014, p. 110-111.

“o homem deve concordar com a renúncia a seus direitos sobre todas as coisas, contentando-se com a mesma liberdade que permite aos demais, na medida em que considerar tal decisão necessária à manutenção da paz e da sua própria defesa”.²⁷⁵ Hobbes enumera ainda outras tantas leis secundárias da natureza, as quais denomina mais tarde de ditames da razão, resumindo-as na ideia de que não se deve fazer ao próximo o que não gostaria que fizessem consigo.

Hobbes, contudo, pondera que a existência dessas leis naturais não é suficiente para garantir a paz “se não houver o temor de algum poder que nos obrigue a respeitá-las. Sem a espada, os pactos não passam de palavras sem força, que não dão a mínima segurança a ninguém”.²⁷⁶ Assim, esperando alcançar algum benefício, os homens transferem, voluntariamente, a um único homem ou a uma assembleia de homens, o poder de governar soberanamente. Essa seria a única forma de instituir um poder comum, “capaz de defender a todos das invasões estrangeiras e das injúrias que uns possam fazer aos outros, garantindo-lhes, assim, segurança suficiente para que, mediante seu próprio trabalho e graças aos frutos da terra, possam alimentar-se e viver satisfeitos”.²⁷⁷ Mais do que mero consentimento, seria a unificação de todos numa só pessoa (ou assembleia de pessoas), o soberano. E assim é gerado o Estado (e concomitantemente a sociedade), chamado pelo autor de grande Leviatã.

Aos súditos, então, resta a liberdade de fazer aquilo que é permitido pelo soberano ou que não estiver regulado por lei. Essa liberdade, entretanto, não retira nem limita o poder do soberano de vida e morte. Como cada súdito é, por instituição de um Estado, autor de todos os atos e decisões do soberano, nada do que este fizer poderá ser considerado injusto. Nessa visão, queixar-se de um ato do soberano é queixar-se de si mesmo. Para Hobbes, o soberano pode até cometer uma iniquidade, como punir um inocente, mas não pode cometer uma injustiça. O súdito não pode se recusar a cumprir uma ordem do soberano se essa recusa prejudica a finalidade para a qual foi criada a soberania. Pela mesma razão, embora o súdito não possa resistir à força do Estado em defesa de um terceiro, mesmo que inocente, ele pode rebelar-se contra o soberano quando este atente contra a sua própria vida, pois neste caso o súdito não lhe deve mais sujeição.²⁷⁸ Ao soberano é atribuído, ainda, o poder de prescrever

²⁷⁵ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2014, p. 111.

²⁷⁶ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2014, p. 138.

²⁷⁷ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2014, p. 141.

²⁷⁸ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2014, p. 145-146 e 172-177.

regras, o direito da judicatura, de recolher tributos para pagar suas despesas e de conceder títulos de honra.²⁷⁹

Apesar do súdito estar sujeito aos “apetites e paixões irregulares” do soberano, que detém poder tão ilimitado, Hobbes afirma que essa situação é irrelevante “se comparado com as misérias e terríveis calamidades que acompanham a guerra civil ou a condição dissoluta de homens sem senhor, sem sujeição às leis e a um poder coercitivo capaz de atar suas mãos, impedindo a rapina e a vingança”.²⁸⁰ O Leviatã, a rigor, não aterroriza, tal como o estado de natureza. Em linhas gerais, ele apenas mantém os súditos temerosos do cumprimento das leis que agora conhecem e traz esperança de uma vida melhor e mais confortável.

Hobbes exerceu grande influência na resolução de conflitos de autoridade na Europa da Idade Moderna. Assim como muitos autores de sua época, entendia que era preciso um governo forte para conter distúrbios e revoltas, frequentes em seu país. Até hoje a ideia de contrato social pauta debates sobre justiça, mesmo que se negue sua forma específica de contratualismo. Não se pode negar, entretanto, a importância do seu pensamento.

Em primeiro lugar, ele rompe definitivamente com a ideia de que os seres humanos seriam categoricamente desiguais por natureza quanto às suas capacidades, o que afastava qualquer necessidade de que as desigualdades de condições e direito retratadas nas leis, destinadas a distribuir justiça, fossem justificadas. Fecundando a semente que Cícero havia plantado muito tempo antes, Hobbes nos transporta para um mundo em que as desigualdades precisam ser justificadas, na medida em que não existe tamanha desigualdade entre os indivíduos e que todos eles possuem direitos naturais iguais.

Em segundo lugar, Hobbes consolidou a ideia, já iniciada há tempos, em especial com Martinho Lutero e de certa forma já presente em Thomas More, de que as instituições políticas e os sistemas sociais são produtos da convenção humana, acrescentando, ainda, a percepção de que tais sistemas poderiam ser aperfeiçoados pelo esforço humano.²⁸¹

Hobbes, porém, em certa medida, costuma ser malvisto, porque negava o direito natural de cada indivíduo a sua propriedade, o que contrariava os interesses burgueses da

²⁷⁹ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2014, p. 145-148.

²⁸⁰ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2014, p. 150-151.

²⁸¹ JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 126-137.

época, que acabou por endossar o pensamento de John Locke, outro contratualista²⁸² daquele século.

2.2.4.2. John Locke

Locke, no final do século XVII, também adota como ponto de partida de sua teoria um estado de natureza em que cada homem se encontra em “total liberdade para ordenar-lhes o agir e regular-lhes as posses e as pessoas de acordo com sua conveniência, dentro dos limites da lei da natureza, sem pedir permissão ou depender da vontade de qualquer outro homem”.²⁸³ Da mesma forma, também pressupõe uma igualdade entre os indivíduos e que existem leis da natureza, baseadas na razão, que vedam que um indivíduo prejudique outro. Entretanto, a teoria de Locke possui três distinções marcantes em relação ao contratualismo de Hobbes.

A primeira delas é que Locke distingue o estado de natureza do estado de guerra. Enquanto aquele constitui o estado de paz, boa vontade, cooperação mútua e preservação, este é um estado de inimizade, malícia, violência e destruição recíproca. O estado de guerra, assim, seria como uma exceção ao estado de natureza²⁸⁴ e a insegurança por ele gerada, diante da corrupção e o vício de homens degenerados, daria azo à constituição voluntária de um governo civil. “O estado de natureza era, segundo Locke, uma situação real e historicamente determinada pela qual passara, ainda que em épocas diversas, a maior parte da humanidade e na qual se encontravam ainda alguns povos”.²⁸⁵

Como no estado de natureza não há superioridade ou jurisdição de um sobre outro, a execução das leis está nas mãos de todos os homens, de modo que qualquer um pode castigar alguém pela sua transgressão, na exata proporção dessa transgressão.²⁸⁶ A circunstância dos

²⁸² Apesar de fazer referência expressa ao contrato social e ser comum sua inclusão entre os contratualistas, algumas passagens de sua obra sugerem que ele também compartilhava a ideia de que o ser humano é um ser social por natureza, como, por exemplo, nos trechos em que cita Richard Hooker: “somos naturalmente induzidos a procurar comunhão e camaradagem com outros indivíduos. Tal a causa por que os homens começaram a unir-se em sociedades políticas.” (LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo*. São Paulo: Martin Claret, 2002, p. 21).

²⁸³ LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo*. São Paulo: Martin Claret, 2002, p. 15.

²⁸⁴ LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo*. São Paulo: Martin Claret, 2002, p. 24.

²⁸⁵ MELLO, Leonel Itaussu Almeida. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFFORT, Francisco C. (Org.). *Os Clássicos da Política*: Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, “o Federalista”. vol. I, 10ª ed. São Paulo: Ática, 1998, p. 84.

²⁸⁶ LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo*. São Paulo: Martin Claret, 2002, p. 17.

homens serem juízes de suas próprias desavenças, todavia, gera alguns inconvenientes, porque os homens poderão ser parciais a seu favor e de seus amigos e poderão exceder-se na punição por vingança ou simples maldade. A constituição de um governo civil seria, ainda, o adequado remédio para corrigir esse problema do estado de natureza²⁸⁷, tornando-se a comunidade árbitro em virtude de regras fixas estabelecidas, impessoais e iguais para todos.

A segunda distinção marcante da teoria de Locke é que ele reconhece o direito de propriedade (e o próprio conceito de justiça) como pretérito à formação do Estado. Logo, sendo um direito natural, não pode ser violado pelo Estado. A principal função do Estado é, justamente, preservar a propriedade, seja das ameaças internas ou externas.²⁸⁸

Locke fundamenta a propriedade a partir do trabalho realizado pelo indivíduo. As coisas são propriedade comum a todos até que, agregando-lhes valor pelo trabalho, o indivíduo adquire propriedade sobre elas, pois é por meio do trabalho que se obtém a maior parte dos produtos úteis da terra (o mérito a que se refere Aristóteles na distribuição de bens é dado pelo trabalho):

Embora a terra e todos os seus frutos sejam propriedade comum a todos os homens, cada homem tem uma propriedade particular em sua própria pessoa; a esta ninguém tem qualquer direito senão ele mesmo. O trabalho de seus braços e a obra das suas mãos, pode-se afirmar, são propriamente dele. Seja o que for que ele retire da natureza no estado em que lho forneceu e no qual o deixou, mistura-se e superpõe-se ao próprio trabalho, acrescentando-lhe algo que pertence ao homem e, por isso mesmo, tornando-o propriedade dele. Retirando-o do estado comum em que a natureza o colocou, agregou-lhe com seu trabalho um valor que o exclui do direito comum de outros homens. Uma vez que esse trabalho é propriedade exclusiva do trabalhador, nenhum outro homem tem direito ao que foi agregado, *pelo menos quando houver bastante e também de boa qualidade em comum para os demais.*²⁸⁹

Locke exemplifica esse trabalho que dá origem à propriedade por meio de simples atividades, como catar bolotas debaixo de um carvalho ou maçãs em árvores da floresta,

²⁸⁷ LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo*. São Paulo: Martin Claret, 2002, p. 20.

²⁸⁸ Pontuando a distinção entre Hobbes e Locke, Norberto Bobbio afirma que “há dois modos de conceber esse contrato social. Com uma primeira hipótese, que poderíamos dizer hobbesiana, aqueles que estipulam o contrato renunciam completamente a todos os direitos do estado de natureza, e o poder civil nasce sem limites: cada futura limitação será autolimitação. Com uma segunda hipótese, que poderíamos chamar de lockiana, o poder civil funda-se no objetivo de assegurar um melhor gozo dos direitos naturais (dentre os quais a vida, a propriedade, a liberdade), e, logo, nasce originariamente limitado por um direito preexistente. Na primeira hipótese, o direito natural desaparece completamente ao dar vida ao direito positivo; na segunda hipótese, o direito positivo não é senão um instrumento para a completa realização do preexistente direito natural. Ainda: na primeira teoria, a soberania civil nasce absoluta, isto é, sem limites. Os juristas positivistas que aceitam essa hipótese serão obrigados a falar de autolimitação do Estado a fim de dar uma explicação ao fato de que mesmo num ordenamento desconcentrado, e que se diz originário, como o Estado moderno, existem poderes normativos desconcentrados e suplementares, ou zonas de liberdade diante das quais se detém o poder normativo do Estado.” (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2014, p. 54).

²⁸⁹ LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo*. São Paulo: Martin Claret, 2002, p. 30.

encher de água um vaso num rio, caçar um veado, pescar um peixe no oceano, ou recolher um âmbar. Igualmente, a terra em si seria apropriada na medida em que o homem lavra, planta, melhora e cultiva. Se fosse necessário o consentimento de toda a comunidade para tais atividades, então os homens certamente morreriam de fome.²⁹⁰

Sem explicar o que exatamente entende por “*pelo menos quando houver bastante e também de boa qualidade em comum para os demais*”, Locke argumenta que o direito de propriedade é limitado, não se admitindo que, pela apropriação privada, o homem desperdice ou destrua algo que poderia ser aproveitado por outro:

Antes de se apropriar da terra, o homem coletava o mais possível de frutos silvestres, matava, capturava ou domava quantos animais podia; e quem dedicava seu trabalho a qualquer produto espontâneo da natureza de modo a alterar o estado em que a natureza os fornecia, aplicando neles parte do seu esforço, adquiria com isso direito de propriedade sobre eles; mas se viessem a se extinguir nas mãos dele sem emprego adequado, se os frutos apodrecessem ou a carne estragasse antes de ser utilizada, ofendia a lei comum da natureza e estaria sujeito a punição; usurpava a parte do vizinho, pois o direito não ia além do que exigia a necessidade de qualquer produto, que lhe serviria de suprimento das provisões vitais.²⁹¹

Como a propriedade decorre do trabalho, nos primórdios do mundo o próprio trabalho constituía um limitador prático às posses, mantendo-as em proporções moderadas. Entretanto, com a invenção do dinheiro, isso muda, porque o dinheiro, não sendo perecível, é passível de acumulação ilimitada, passando os homens a admitir, de forma tácita e espontânea, a posse desigual e assimétrica da terra:

Aquele que colhia cem alqueires de bolotas ou de maçãs adquiria, com isso, o direito de possuí-las; eram bens seus assim que fossem colhidas. Tinha somente de ter cuidado de usá-las antes de se estragarem, para não tomar para si parte maior do que lhe cabia, com prejuízo de terceiros. E na realidade seria bizarro, e também desonesto, guardar mais do que pudesse utilizar. E se trocasse ameixas, com vida útil de uma semana, por nozes que o alimentassem durante um ano, não causaria dano; não provocaria desperdício da reserva comum, não destruiria parte do quinhão de bens que pertenciam aos outros, desde que não se estragasse inutilmente em suas mãos.

De mais a mais, se trocasse as nozes por um pedaço de metal de cor agradável, ou seus carneiros por conchas, ou a lã por uma pedra cintilante ou por um diamante, e guardasse para si esses objetos durante toda a vida, não violaria os direitos do outros; poderia acumular a quantidade que quisesse desses objetos duradouros, não sendo sua justa propriedade limitada pelo quanto possuía, mas pelo perecimento daquilo que fosse inútil a ela.²⁹²

A terceira distinção em relação à teoria de Hobbes decorre do fato de que Locke não reconhecia a monarquia como compatível com a sociedade civil. Afinal, se a finalidade de se unir voluntariamente em sociedade é reforçar a proteção sobre a propriedade (entendida aqui

²⁹⁰ LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo*. São Paulo: Martin Claret, 2002, p. 30-32.

²⁹¹ LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo*. São Paulo: Martin Claret, 2002, p. 36.

²⁹² LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo*. São Paulo: Martin Claret, 2002, p. 40-41.

em sua forma ampla, abrangendo a vida, como a propriedade de si mesmo), não faria sentido colocar nas mãos de um soberano o poder de decisão arbitrário sobre o destino dessa propriedade. Para Locke, “seria como se os homens que deixam o estado de natureza e entram em sociedade concordassem em que todos eles, menos um, ficassem submissos à lei, mantendo aquele, contudo, toda a liberdade própria do estado de natureza, aumentada pelo poder e tornada licenciosa a impunidade”.²⁹³ Não por outra razão, seu “Segundo Tratado sobre o Governo” é considerado “uma justificação *ex post facto* da Revolução Gloriosa”²⁹⁴, motivada pelos abusos da realeza, e “a primeira e mais completa formulação do Estado liberal”.²⁹⁵⁻²⁹⁶

²⁹³ LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo*. São Paulo: Martin Claret, 2002, p. 65.

²⁹⁴ MELLO, Leonel Itaussu Almeida. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFFORT, Francisco C. (Org.). *Os Clássicos da Política*: Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, “o Federalista”. vol. I, 10ª ed. São Paulo: Ática, 1998, p. 82.

²⁹⁵ MELLO, Leonel Itaussu Almeida. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFFORT, Francisco C. (Org.). *Os Clássicos da Política*: Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, “o Federalista”. vol. I, 10ª ed. São Paulo: Ática, 1998, p. 84.

²⁹⁶ Para não tornar o texto ainda mais longo, optei por excluir um debate mais extenso sobre o pensamento de Rousseau. Diferentemente dos demais contratualistas, Rousseau não enxerga a origem da sociedade no contrato social feito a partir do estado de natureza (que somente surgiria num momento posterior), mas no momento em que, saindo do estado de natureza após anos de aprendizado, se tem, sem qualquer lei, a primeira intenção de apropriação privada da terra. Da fixação de uma primeira residência e da identificação de um núcleo familiar, aos poucos se tem a aproximação de famílias com costumes similares e o convívio social. Rousseau pontua que desse convívio social surgiu a necessidade de estabelecer as primeiras regras de justiça, pois, admitindo-se a ideia de propriedade privada, era preciso identificar o que pertencia a cada um. E neste ponto Rousseau concorda com Locke que a única forma de justificar a propriedade seria pelo trabalho. Entretanto, o que alarma Rousseau é que, em virtude das diferenças de talentos entre os indivíduos, a desigualdade até então irrelevante no estado de natureza passa a ser perceptível, e o conflito entre o direito do mais forte e o direito do primeiro ocupante deu azo a um horrível estado de guerra. O pacto social, assim, surge impulsionado pelos ricos – aqueles que tinham mais a perder com o caos –, legitimando e estabilizando, pela lei, a propriedade e a desigualdade, em contrariedade ao direito natural. (ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre as ciências e as artes*: discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens. São Paulo: Martin Claret, 2010, p. 122-123, 127-129). Rousseau foi um dos maiores cientistas políticos do seu tempo, tendo influenciado inúmeros filósofos. Ele é considerado patrono da Revolução Francesa iniciada em 1789 e tem sido um herói para a esquerda igualitária nos últimos séculos, ao inspirar nas pessoas a crença de que é admissível redistribuir a propriedade como forma de minimizar ou erradicar a pobreza e, mais, de que o Estado tem um papel relevante nessa tarefa. Essa inspiração, entretanto, foi construída muito mais pela eloquência do seu discurso do que pelo fato de Rousseau acreditar, realmente, numa espécie de justiça distributiva. Rousseau reconhecia o direito de propriedade como um dos mais sagrados direitos de cidadania (não por outro motivo preocupava-se, assim como Locke, com a legitimidade da tributação) e tinha, no máximo, um certo desconforto quanto à desigualdade excessiva de riqueza e uma ideia de que a solução de tal problema estaria na política e, portanto, que se trataria mais de escolhas passíveis de serem corrigidas do que de algo inevitável. Esse desconforto, contudo, não provinha exatamente de uma preocupação com a condição dos pobres, mas da concepção de que a riqueza corrompe a moralidade, gera vaidade, inveja e ódio, e afeta a distribuição de forças políticas, dividindo a comunidade em grupos hostis, constituindo, assim, um obstáculo à verdadeira democracia. Nesse sentido, confira-se: FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 82-90.

2.2.5. Adam Smith – liberalismo e utilitarismo

O efetivo começo da mudança na percepção da justiça se dá com Adam Smith, filósofo contemporâneo de Rousseau e Hume, considerado por muitos o pai da ciência econômica. De fato, embora tal ciência já fosse objeto de estudos esparsos e fragmentados entre os cameralistas alemães e os fisiocratas franceses, “ninguém havia produzido uma investigação tão profunda e sistematizada sobre os temas econômicos, incluindo elementos de finanças públicas, até Adam Smith ter concluído a sua obra-prima *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*”.²⁹⁷

Smith inicia sua obra destacando a importância que a divisão do trabalho tem no aprimoramento das forças produtivas, explicada a partir do exemplo de uma manufatura dedicada à fabricação de alfinetes. Dividindo-se cada etapa produtiva entre diferentes indivíduos, o mesmo número de pessoas é capaz de produzir uma quantidade muito maior de alfinetes no mesmo tempo, seja pela especialização (aumento da destreza) de cada trabalhador, pela economia de tempo que se perde na passagem entre as tarefas ou mesmo por facilitar o desenvolvimento de novas máquinas para executar uma específica função, dado que o foco está centrado em uma única tarefa. Smith afirma que as mais opulentas nações se destacariam das demais, principalmente, em virtude de sua superioridade nas manufaturas e essa superioridade, em grande parte, seria derivada da divisão do trabalho e da multiplicação de ofícios que esta proporciona.

Essa divisão do trabalho, segundo Smith, decorreria da propensão do ser humano a trocar as coisas entre si. Assim, ao invés de se dedicar a produzir todas as coisas que considere necessárias ou convenientes, o indivíduo, num estado de liberdade que ele considera fundamental, procuraria dedicar-se somente àquela tarefa que ele considera mais vantajosa, aprimorando seus talentos num campo específico e, com isso, produziria muito mais do que é capaz de consumir, permitindo-lhe trocar o excedente com outros indivíduos. A existência de diferentes capacidades e talentos, assim, seriam vantajosas a todos (a divisão do trabalho proporciona mais que um mero somatório de individualidades), “são como somadas a um cabedal comum, no qual cada um pode comprar qualquer parcela da produção dos talentos

²⁹⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Adam Smith. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord.). *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 50.

dos outros, de acordo com as suas necessidades”.²⁹⁸ E vivendo dessas constantes trocas, todo homem se tornaria, de certa forma, um comerciante, constituindo-se, desse modo, uma sociedade comercial. No fundo, portanto, o indivíduo, perseguindo seu interesse próprio, participa, ainda que não intencionalmente, da criação de uma ordem econômica espontânea (a famosa mão invisível do mercado) que gera benefício para a toda sociedade.

Smith avança com a ideia de que o trabalho é a real medida do valor de troca de todas as mercadorias, embora nem sempre seja fácil determinar a proporção entre duas diferentes quantidades de trabalho, e que o preço das mercadorias pode ser decomposto em três partes: salário do trabalhador, lucro (ou juros quando investido por terceiros) proporcional ao patrimônio investido e a renda da terra, ainda que todos esses componentes possam estar concentrados em uma única pessoa. Sistematiza, ainda, a concepção de oferta e demanda como reguladores do preço das mercadorias, pontuando que, numa sociedade com livre concorrência, esses dois elementos tendem a se equilibrar.

Na sua visão, o total das vantagens e desvantagens dos diferentes empregos devem tender à igualdade “numa sociedade onde fosse deixado que as coisas seguissem seu curso natural, onde houvesse *liberdade perfeita*, e onde cada homem fosse perfeitamente livre tanto para escolher a ocupação que julgasse apropriada, quanto para trocar de ocupação quantas vezes considerasse conveniente”.²⁹⁹ Essa expressão *liberdade perfeita*, aliás, é repetida por ele em diversas oportunidades. Não por outra razão, Smith critica regras que restringem ou aumentam a concorrência em alguns empregos, bem como as regras que restringem ou obstruem a livre circulação de trabalho e capital. O monopólio, segundo ele, equivale a um segredo comercial ou industrial e o preço nele praticado é, sempre, o mais alto que se pode conseguir.

Mas veja que essa condição de liberdade considerada fundamental para Smith não decorre apenas de uma visão utilitarista de maximizar o bem-estar geral. A liberdade individual é justificada também por seu valor intrínseco, na medida em que, como comenta Carlos Alexandre de Azevedo Campos, “essa disposição para o comércio, sob o ângulo filosófico e psicológico, decorre, para Smith, do ‘grande projeto de vida humana’ – à qual ele já havia feito referência em A Teoria [dos Sentimentos Morais].”³⁰⁰ Smith chega a dizer que o

²⁹⁸ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Livro I. Curitiba: Juruá, 2015, p. 20.

²⁹⁹ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Livro I. Curitiba: Juruá, 2015, p. 97.

³⁰⁰ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Adam Smith. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord.). *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 62.

patrimônio do homem é a sua força e destreza, de modo que impedi-lo de usá-la caracteriza violação dessa “mais sagrada liberdade”.³⁰¹ É um erro histórico da doutrina, segundo Carlos Alexandre, rotular Smith apenas como um economista liberal puro, como um defensor cego do *laissez-faire*, “haja vista sua teoria econômica não poder ser compreendida sem que esteja inserida em sua teoria ética do progresso humano”.³⁰² Revisitar a obra de Smith, portanto, é um importante passo na construção histórica do conceito de justiça, pois “ele contribuiu muito mais para o nascimento do que hoje denominamos justiça distributiva do que em geral se percebe”.³⁰³

Em primeiro lugar, ao tratar das finanças públicas, Smith admite como justas tributações mais gravosas sobre ricos e nobres ou sobre rendas que não estejam contribuindo para o aumento da receita do povo. Por exemplo, ao tratar do pedágio cobrado para manutenção de uma ponte, Smith reconhece inicialmente que a regra mais equitativa seria fixar o valor na proporção do peso do veículo, ou seja, na exata medida do desgaste que provocam. Entretanto, em seguida Smith afirma ser aceitável cobrar mais de veículos luxuosos do que de veículos que transportam bens de primeira necessidade, pois assim “força-se a indolência e a vaidade dos ricos a contribuir de maneira muito simples para o auxílio dos pobres, já que com isso se torna mais barato o transporte de mercadorias pesadas a todas as diferentes regiões do país”.³⁰⁴ Em outra passagem célebre, ao tratar do imposto sobre o aluguel de casas, Smith diz não ser injusto que tal gravame incida mais pesadamente sobre os ricos:

A proporção entre a despesa de aluguel e a despesa total de moradia varia conforme variam os graus de riqueza: é talvez a maior possível no mais elevado grau de fortuna, diminuindo sucessivamente nos graus inferiores, de modo que é a menor possível no grau mais baixo de fortuna. As necessidades básicas da vida formam a grande despesa dos pobres. Essas pessoas têm dificuldade em conseguir alimentos e é para obtê-los que despendem a maior parte de seu pequeno rendimento. Por outro lado, o luxo e a vaidade formam a principal despesa dos ricos, e uma casa vasta e magnífica embeleza e realça, da maneira mais vantajosa, todos os objetos de luxo e de vaidade que eles possuem. Assim, em geral um imposto sobre os aluguéis incidiria muito mais pesadamente sobre os ricos, e talvez não houvesse nada de absurdo nessa espécie de desigualdade. É bastante razoável que os ricos contribuam

³⁰¹ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Livro I. Curitiba: Juruá, 2015, p. 119.

³⁰² CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Adam Smith. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord.). *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 60.

³⁰³ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 92.

³⁰⁴ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 918.

para a receita pública, não somente em proporção à renda, mas também com algo acima dessa proporção.³⁰⁵

Smith comenta, ainda, que na Prússia a receita da terra obtida pela igreja está sujeita à uma incidência tributária maior que a dos proprietários laicos. A razão disso seria que a igreja “raras vezes [...] investe uma parte qualquer dessa receita no aprimoramento da terra, ou seja, para que de algum modo contribua para o aumento da receita do grande conjunto do povo”.³⁰⁶

Em segundo lugar, Smith argumentava que parte da receita fiscal, arrecadada tanto de ricos quanto de pobres, poderia e deveria ser empregada na consecução de atividades que beneficiariam sobretudo os pobres. O exemplo mais marcante disso é sua defesa da educação pública. Para Smith, com a divisão do trabalho, a maior parte do povo dedica-se a tarefas muito simples, não tendo “nenhuma oportunidade de exercitar o entendimento ou exercitar sua inventividade para descobrir expedientes que removam dificuldades jamais enfrentadas”. O entorpecimento do espírito o impede de “formar algum juízo justo a respeito de muitos deveres comuns da vida privada. É inteiramente incapaz de julgar os grandes e vastos interesses de seu país”.³⁰⁷ Também sobre esse tema tem-se uma mistura de justificativa deontológica e utilitarista, como se verifica da seguinte passagem:

Um homem que não faça uso apropriado das faculdades intelectuais humanas é, se possível, ainda mais desprezível que um covarde, e parecer estar mutilado e deformado numa parte ainda mais essencial do caráter da natureza humana. Ainda que o Estado não retirasse nenhum benefício de instruir as categorias inferiores do povo, mereceria sua atenção evitar que ficassem inteiramente sem instrução. Acontece, porém, que não é pequeno o benefício que o Estado extrai de sua instrução. Tanto mais instruídas são as pessoas, tanto menos ficam sujeitas às ilusões do entusiasmo e da superstição que, nas nações ignorantes, não raro provocam as mais terríveis desordens. Além disso, um povo instruído e inteligente sempre é mais decente e ordeiro do que um povo ignorante e estúpido. Nesse caso, cada homem se sente, individualmente, mais respeitável e com maior possibilidade de obter o respeito de seus legítimos superiores, razão por que está mais propenso a respeitar seus superiores. Está mais propenso a questionar e a discernir as denúncias interessadas da facção e da sedição e, por isso, menos suscetível a se deixar seduzir por uma volúvel e desnecessária oposição às medidas do governo.³⁰⁸

Em terceiro lugar, e talvez o que aspecto mais importante do pensamento de Smith, foi que ele começou a quebrar o padrão de pensamento a respeito dos pobres. Se até então reinava a ideia de que os pobres, como seres inexoravelmente inferiores, deveriam ser mantidos pobres, para motivá-los a trabalhar, e que as posições de riqueza e poder eram ocupadas por pessoas virtuosas, a partir de uma hierarquia social ditada por deus, Smith

³⁰⁵ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 1068.

³⁰⁶ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 1059.

³⁰⁷ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 987-988.

³⁰⁸ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 994-995.

esforça-se para demonstrar, empiricamente – como lhe é de hábito –, que os pobres possuem as mesmas aptidões que qualquer um. Numa passagem emblemática, ele assim afirma:

A diferença dos talentos naturais das diferentes pessoas é, na realidade, muito menor do que pensamos; e o gênio diferente que aparece em homens diferentes, em diferentes profissões, quando chegam à maturidade, não é, em muitas ocasiões, tanto a causa, mas o efeito da divisão do trabalho. A diferença entre os mais diferentes caracteres, entre um filósofo e um porteiro, por exemplo, parece não provir tanto da natureza, mas do hábito, costume, e educação.³⁰⁹

Ele defendia o direito dos pobres de ganhar um salário digno, suficiente para mantê-lo juntamente com sua família e chega a falar num “mínimo humanitário”. E a remuneração liberal do trabalho seria tanto “o efeito necessário como o sintoma natural de aumento da riqueza nacional”. Da mesma forma ele afirma que “o que melhora as circunstâncias da maior parte nunca pode ser considerado um inconveniente para o todo. Nenhuma sociedade pode ser florescente e feliz, se a grande maioria dos membros for pobre e miserável”. E o pagamento de salários mais altos, ao invés de gerar preguiça, iria estimular o trabalhador, que, sempre dispostos a se superar, devem até mesmo ser supervisionados para não se excederem.³¹⁰

Smith, assim, levou as pessoas a imaginar os pobres de uma maneira diferente e isso era especialmente importante para ele, na medida em que nossas imaginações (nos colocando na situação do outro), para ele, seriam aquilo que em essência modela nosso caráter e nossas atitudes morais.³¹¹

Foi Smith, portanto, que deu o primeiro passo no sentido de admitir que o Estado pudesse interferir na distribuição de bens com o objetivo de ao menos mitigar a pobreza, e isso tinha total sentido se pensarmos que ele enxergava os bens que todas as pessoas produzem como produtos sociais e não simplesmente criações individuais. Ele certamente estava preocupado com a preservação da liberdade contra a ineficiente interferência estatal. E concordava com Hume³¹² que a divisão de bens na sociedade comercial, ainda que

³⁰⁹ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Livro I. Curitiba: Juruá, 2015, p. 19.

³¹⁰ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Livro I. Curitiba: Juruá, 2015, p. 68-69, 73 e 77-78.

³¹¹ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 98.

³¹² Na visão de Hume, a propriedade privada é uma peça chave da sociedade civil e a base da virtude da justiça. Ele argumenta que a natureza foi mais cruel com o ser humano do que com outros animais, “dadas as inúmeras carências e necessidades com que o cobriu e os escassos meios que lhe forneceu para aliviar essas necessidades”. Assim, um dos propósitos da vida em sociedade, além de assegurar a paz, é propiciar que as pessoas obtenham vantagens do comércio de bens produzidos pelo trabalho alheio, aumentando a satisfação que os seres humanos tiram da vida. Segundo ele, “a conjunção de forças amplia nosso poder; a divisão de trabalho aumenta nossa capacidade; e o auxílio mútuo nos deixa menos expostos à sorte e aos acidentes”. Entretanto, como ninguém se esforçaria na produção de bens sem a garantia de que se beneficiará do próprio trabalho, o instituto da propriedade privada é importante para estimular as pessoas a serem diligentes e produtivas. Portanto, quando percebem a vantagem de conviver em sociedade e que a principal circunstância que turba esse convívio diz

aparentemente injusta, “deixa os trabalhadores pobres em uma situação muito melhor do que as pessoas mais ricas em sociedades mais igualitárias”.³¹³ Mas ele nunca disse que a proteção à liberdade impedia o Estado de promover qualquer forma de redistribuição. Para que Smith tivesse excluído a justiça distributiva de seu discurso, como alguns afirmam, seria preciso que esta já estivesse presente no discurso político. Mas, como visto, ele é quem, de fato, a inaugura, embora sem citá-la expressamente.

2.2.6. Jeremy Bentham – a consolidação do utilitarismo

Bentham, assim como Hume e Smith, não aceitava a proposição de que os seres humanos seriam categoricamente diferentes em suas capacidades naturais; pelo contrário, ele admitia que os talentos, em geral, são distribuídos de forma relativamente igual e que todas as pessoas merecem igual consideração.³¹⁴

Sua teoria de justiça estava escorada em duas crenças principais: a primeira de que as instituições humanas devem promover o bem-estar das pessoas, até a mais humilde delas; a segunda de que a promoção do bem-estar das pessoas deve ser avaliada com base no princípio da utilidade.

Para explicar o princípio da utilidade, Bentham afirma que o ser humano é governado pela *dor* e pelo *prazer*, usando esses termos numa acepção ampla (uma espécie de hedonismo). Assim, a utilidade de qualquer objeto é aferida pela capacidade que este tem de

respeito aos bens “externos” (que compõe, juntamente com a satisfação interior do espírito e as qualidades exteriores do nosso corpo, os três tipos de bens que possuímos) os homens tratam de arranjar um remédio e “o único meio de realizar isso é por uma convenção, de que participam todos os membros da sociedade, para dar estabilidade à posse desses bens externos, permitindo que todos gozem pacificamente daquilo que puderam adquirir por seu trabalho ou boa sorte.” Restringem-se, assim, as paixões humanas. O dever da justiça, desse modo, seria o respeito a essas convenções humanas. Apesar de contrária à tendência humana natural de favorecer aqueles com quem temos laços mais estreitos, essa virtude, chamada por isso de “artificial”, seria necessária para o estabelecimento da sociedade humana. “Sem justiça, a sociedade imediatamente se dissolveria, e todos cairiam naquela condição selvagem e solitária, que é infinitamente pior que a pior situação que se possa supor na sociedade.” A propriedade e a justiça, portanto, não existem antes dessas convenções, que surgem gradualmente, por um “lento progresso e por nossa repetida experiência dos inconvenientes de sua transgressão”, de modo que o contrato social, na realidade, constitui mera ficção filosófica. (HUME, David. *Tratado da natureza humana: uma tentativa de introduzir o método experimental de raciocínio nos assuntos morais*. 2ª ed. São Paulo: Editora UNESP, 2009, p. 525-526, 530-531, 538). Corroborando essa interpretação das ideias de Hume, confira-se JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 141-151.

³¹³ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 58.

³¹⁴ JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 146-148.

“produzir benefício, vantagem, prazer, bem ou felicidade (tudo isso, no presente caso, equivale à mesma coisa) ou a prevenir (o que novamente resume-se à mesma coisa) a ocorrência de uma injustiça, de uma dor, de um mal ou de uma infelicidade para a parte cujo interesse é considerado”.³¹⁵ Pode-se avaliar a utilidade de uma coisa para um único indivíduo mensurando se esta tende a aumentar a soma total de seus prazeres. Raciocínio semelhante aplica-se à comunidade: sendo representada pela soma dos interesses de seus indivíduos, uma medida é útil à comunidade quando tende a maximizar a felicidade de um maior número de indivíduos. Na concepção de justiça de Bentham, portanto, uma ação seria justa, ou ao menos não seria injusta, se for útil, ou seja, se atender ao princípio da utilidade.

Trata-se de uma teoria de justiça consequencialista de base empírica, preocupada com os resultados das ações e que rejeita a ideia de que algo possa ser, por sua própria natureza, justa ou injusta, por entender que isso redundaria em arbitrariedade (quando alguém decide o que é justo) – e esse é um ponto importante da sua teoria, já que ele compartilhava os valores Iluministas e enxergava as leis como tendo sido redigidas deliberadamente para promover os interesses de uma pequena elite³¹⁶ –, ou em anarquia (quando todos decidem e não há um critério prevalente).

Note-se, entretanto, que Bentham não defendia, como equivocadamente tem se entendido, que o legislador deveria implementar diretamente medidas para proporcionar a maior felicidade dos cidadãos. Na sua visão, o legislador dificilmente está em condições de fazer cálculos precisos de utilidade. Caberia ao legislador, assim, assentar os fundamentos legais que permitiriam aos indivíduos, gozando de liberdade, maximizar a felicidade da maioria³¹⁷, sem favorecer alguns prazeres em detrimento de outros. As pessoas seriam, em geral, os melhores juízes dos seus próprios interesses (o que condiz com o seu viés democrático). A intervenção do legislador nas escolhas dos indivíduos só teria sentido quando ele fosse capaz de identificar certos erros de escolhas (como, por exemplo, costuma ocorrer nas decisões a respeito da provisão adequada para a idade avançada). A liberdade, entretanto, não é um valor intrínseco para Bentham, mas mero instrumento de utilidade.³¹⁸

³¹⁵ BENTHAM, Jeremy. Uma introdução aos princípios da moral e da religião (o princípio da utilidade). In: MAFFETTONE, Sebastiano; VECA, Salvatore (Org.). *A ideia de justiça de Platão a Rawls*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 232.

³¹⁶ MULGAN, Tim. *Utilitarismo*. 2ª ed. Petrópolis: Vozes, 2014, p. 17.

³¹⁷ JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 161.

³¹⁸ MULGAN, Tim. *Utilitarismo*. 2ª ed. Petrópolis: Vozes, 2014, p. 24-25.

Bentham enxergava, ainda, um papel mais amplo ao Estado, que deveria garantir que ninguém ficasse desamparado, aproximando-se, desse modo, de um estado do bem-estar moderno.³¹⁹

Suas teorias, entretanto, foram alvo de duras críticas, na medida em que, em tese, poderiam respaldar o sacrifício de poucos (no limite até a escravidão) em benefício da maioria. Bentham nunca se preocupou muito com essas críticas. Para ele, os argumentos de seus críticos “não provam que o princípio é errôneo, mas que, com base nas aplicações que ele supõe que se se façam dele, é mal aplicado”.³²⁰

2.2.7. Immanuel Kant – o imperativo categórico

Kant não endossava a teoria utilitarista. Em primeiro lugar, ele entendia que a teoria utilitária não permitia traçar uma orientação moral clara. Todas as possíveis conclusões extraíveis a partir da teoria utilitária seriam duvidosas. Em segundo lugar, seria impraticável adotar a felicidade como alicerce da moralidade, na medida em que seu conceito varia de pessoa para pessoa. Só o próprio indivíduo, com sua experiência única, é capaz de dizer o que lhe proporciona felicidade, sendo impossível fazer um cálculo em escala comunitária.³²¹ Seus

³¹⁹ Fleischacker afirma que o utilitarismo sempre demonstrou extrema preocupação com o sofrimento dos pobres, tendo em geral defendido programas governamentais voltados ao bem-estar social. Ele arrisca a dizer que teriam existido mais utilitaristas socialistas do que utilitaristas partidários do livre-mercado, até porque o utilitarismo não é uma doutrina simpática à ideia de que os indivíduos possuem direitos absolutos (especialmente de propriedade). A dura crítica aos utilitaristas, segundo ele, teria sido desenvolvida a partir da década de 1940, quando, nos países desenvolvidos ocidentais, os cidadãos em geral teriam atingido algum grau de conforto mínimo, passando a discussão a se voltar para as grandes desigualdades, sob o prisma da utilidade marginal decrescente da renda. Isto porque o utilitarismo ignora que esse cálculo de utilidade não é linear e igual para todos os bens (os seres humanos têm interesses variados e perseguem objetivos diferentes), que bem-estar não está associado apenas à posse de bens materiais, entre outras críticas. (FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 150-159). Corroborando isso, é possível verificar, nos estudos de John Stuart Mill, uma rejeição ao direito absoluto de herança, o qual seria danoso à sociedade, devendo, portanto, estar limitado a um montante suficiente para capacitar os filhos (não deveriam existir herdeiros colaterais na sua visão) a obter sucesso com o próprio esforço, limitação essa que, segundo Mill, não iria interferir de forma significativa no incentivo à produtividade. (MILL, John Stuart. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 279-284).

³²⁰ BENTHAM, Jeremy. Uma introdução aos princípios da moral e da religião (o princípio da utilidade). In: MAFFETTONE, Sebastiano; VECA, Salvatore (Org.). *A ideia de justiça de Platão a Rawls*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 236.

³²¹ “Se a doutrina da moral fosse meramente a doutrina da felicidade, seria absurdo procurar um princípio prévio para ela. [...] Só a experiência pode ensinar o que nos traz alegria. Apenas os impulsos naturais por comida, sexo, descanso, e movimento, e (como nossa predisposição natural revela) por honra, por aumentar nosso conhecimento e assim por diante, pode dizer a cada um de nós, e cada um apenas da sua maneira particular, em que ele vai encontrar essas alegrias; e, do mesmo modo, só a experiência pode ensiná-lo os meios pelos quais

específicos questionamentos, entretanto, não parecem convincentes. Afinal, sua teoria é igualmente incapaz de proporcionar conclusões inequivocamente corretas sob o ponto de vista da justiça. Por outro lado, os próprios utilitaristas reconheciam que as causas da felicidade variam entre os indivíduos e, justamente por isso, defendiam que o Estado deveria proporcionar as condições de liberdade necessárias para que eles procurassem a felicidade do seu próprio e específico modo.³²²

A alternativa que Kant dá ao ideal utilitarista é interessante, complexa e inovadora. A sua teoria de moralidade e, portanto, de justiça está centrada não na felicidade, mas na ideia de que o ser humano, em sua essência, despido de seus atributos físicos (a que ele atribui o nome de *homo noumenon*, em oposição ao *homo phaenomenon*), é livre, ou melhor, que ele tem o direito de ser livre. Note-se que essa liberdade não é encarada por ele como ausência de restrições aos seus atos, mas como submissão apenas àquelas normas admitidas pela própria pessoa.³²³ Na medida em que Kant adota como ponto de partida a humanidade de cada indivíduo e não seus atributos físicos, pouco importam as eventuais diferenças de capacidade entre os indivíduos, sejam elas decorrentes da natureza, como dizia Aristóteles, ou fruto da sociedade e das diferenças de educação, como defendia Smith. Para Kant, cada pessoa possui um valor absoluto igual aos demais; cada pessoa é um fim em si mesma.

A partir dessa premissa do indivíduo como fim em si mesmo e não como meio, Kant desenvolve um princípio de moralidade supremo que ele chama de *imperativo categórico*, de que o ser humano deve agir de acordo com máximas que ele deseje que se tornem comandos universais, algo semelhante aos direitos naturais secundários de Hobbes, mas com uma pretensão mais abrangente. Esse imperativo serve de base para o controle da legitimidade das leis. Somente serão justas as leis que se considere que o conjunto da população teria concordado num contrato social original³²⁴, conceito que será retomado muito tempo depois por Rawls.

Cada pessoa possuir um valor absoluto igual aos demais não significa, pela ótica de Kant, uma igualdade na distribuição da riqueza; pelo contrário, Kant é um ferrenho defensor

buscá-la.” (KANT, Immanuel. *The Metaphysics of Morals*. Cambridge: Cambridge University Press, 1991, p. 43, tradução livre).

³²² JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 174-176.

³²³ KANT, Immanuel. *The Metaphysics of Morals*. Cambridge: Cambridge University Press, 1991, p. 50, 63-65.

³²⁴ KANT, Immanuel. *Teoría y Práctica*. Em torno al tópico: ‘tal vez eso sea correcto em teoría, pero no sirve para la practica’. Madrid: Editorial Tecnos, 1986, p. 36-39.

do direito de propriedade e admite a desigualdade na distribuição de bens materiais (admitindo que uma pessoa herde bens, mas não títulos).³²⁵ Para ele, a propriedade é um dos principais elementos do direito privado, está baseada na liberdade inerente aos seres humanos e a existência do Estado é essencial para essa seja reconhecida e preservada. Uma sociedade justa é aquela que preserva os direitos das pessoas, tratando-as como iguais, sem privilégios de qualquer ordem.

Embora oponha-se a um Estado paternalista³²⁶, por retirar a liberdade dos cidadãos, Kant não enxerga uma contradição ou mesmo uma tensão entre, de um lado, o importante papel do Estado na preservação dos direitos de propriedade e, de outro lado, a tributação e o emprego dos valores arrecadados com propósito redistributivo, chegando a defender que o Estado financie educação e hospitais ou mesmo forneça auxílio direto aos pobres. O fundamento para tal medida seria que a riqueza de um indivíduo, em última instância, provém, ou melhor, só é possível em virtude do Estado, sem o qual as pessoas não conseguiriam prosperar. A tributação, assim, seria uma moeda de troca³²⁷, fundamento que pressupõe a economia como um jogo de soma zero, onde o sucesso de um se dá sempre em detrimento do outro.

Por outro lado, se todos são um fim em si mesmo e se, num nível fundamental, têm igual valor, ajuda-los a alcançar um nível mínimo de bens que lhes permita desenvolver suas potencialidades de forma verdadeiramente livre seria uma obrigação e não um ato de caridade. Kant complementa essa tese com o argumento de que o auxílio aos pobres feito pelo Estado tem vantagens morais sobre a caridade privada, uma vez que esta dá azo, de certa forma, a uma imagem implícita de hierarquia entre doador e beneficiário, que sai moralmente

³²⁵ KANT, Immanuel. *Teoría y Práctica*. Em torno al tópico: ‘tal vez eso sea correcto em teoría, pero no sirve para la practica’. Madrid: Editorial Tecnos, 1986, p. 28-31, tradução livre: “Essa igualdade geral de homens dentro de um Estado, como súditos do mesmo, resulta, sem embargo, perfeitamente compatível com a máxima desigualdade, quantitativa ou de grau, de seus bens, seja uma superioridade corporal ou espiritual sobre os outros, ou de riqueza e direitos externos em geral ... [...] Ele pode transmitir por herança tudo o que é uma coisa (que não diz respeito à personalidade), que como propriedade ele pode adquirir e dispor, produzindo assim na série de descendentes uma considerável desigualdade de situação econômica entre os membros da comunidade...”

³²⁶ KANT, Immanuel. *Teoría y Práctica*. Em torno al tópico: ‘tal vez eso sea correcto em teoría, pero no sirve para la practica’. Madrid: Editorial Tecnos, 1986, p. 27-28, tradução livre: “Um governo que seja constituído sob o princípio de benevolência para com o povo, à maneira de um pai para com seus filhos, ou seja, um governo paternalista (*imperium paternale*), no qual os súditos - como filhos menores, incapazes de distinguir o que é verdadeiramente benéfico ou prejudicial para eles - se veem forçados a se comportar de maneira puramente passiva, aguardando o juízo do chefe de estado sobre como devem ser felizes e simplesmente esperando de sua bondade que ele também queira que eles sejam, um governo assim é o maior despotismo imaginável (se trata de uma constituição que suprime toda a liberdade dos súditos, os quais então não têm absolutamente nenhum direito).”

³²⁷ KANT, Immanuel. *The Metaphysics of Morals*. Cambridge: Cambridge University Press, 1991, p. 136 e 172.

degradado dessa relação, o que é inaceitável se supormos que todos os seres humanos são igualmente um fim em si mesmo.

2.2.8. Síntese da construção do conceito de justiça até Kant

Observou-se nesse primeiro tópico a evolução do conceito de justiça desde civilizações pré-filosóficas até Immanuel Kant. Viu-se como durante milênios a justiça legitimou estruturas sociais hierarquizadas, e que a desigualdade entre os indivíduos era vista como um produto da natureza. Essa percepção, aos poucos, vai mudando, passando-se a admitir, especialmente com as ideias de Hobbes, que as diferenças entre os indivíduos não são tão significativas assim e que, de um modo geral, são fruto das instituições humanas, surgindo, com isso, a necessidade de justificar as desigualdades e a possibilidade de aprimorar as instituições (suposição que foi alimentada pela Revolução Francesa e pelo fluxo constante de inovações tecnológicas propiciado pela Revolução Industrial).

A partir das ideias de John Locke, a liberdade individual, aos poucos, passa a estar no centro do debate político. Muitos buscam justificar a propriedade privada e alguns arriscam questionar o excesso de desigualdade na distribuição de riqueza, como Thomas More e Rousseau, mas apenas com Adam Smith dá-se, de fato, o primeiro passo, ainda tímido, em direção a uma justiça que se pode chamar, numa acepção ampla, de distributiva. É em Kant, entretanto, que a teoria de justiça tem, decisivamente, o seu maior marco histórico até o século XVIII, com sua premissa de que todos os seres humanos são, igualmente, um fim em si mesmo e com seu imperativo categórico que proporciona um teste de legitimidade das leis.

É principalmente com base nas ideias desses renomados autores que a teoria de justiça passa a ser construída do século XIX em diante, consolidando-se num primeiro momento o que se pode chamar de liberalismo clássico, misturado em algum grau com o utilitarismo, o que permitiu a ascensão da burguesia (em oposição à nobreza) e de governos democráticos.

Essa visão clássica do liberalismo, entretanto, logo se mostraria insuficiente para dar resposta a inúmeros conflitos sociais. Isso dá azo ao surgimento do marxismo³²⁸ como

³²⁸ Para uma análise crítica do marxismo, confira-se: KYMLICA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 203-252. Como pontua o referido autor, uma das maiores falhas dessa corrente é desconsiderar a escassez de recursos. Samuel Fleischacker comenta que a enfática crítica de Marx à distinção entre ricos e pobres não tem por base qualquer ideia de justiça distributiva. Segundo Fleischacker, a preocupação de Marx era com a humanização da atividade econômica (enxergando a produção e a distribuição de bens como coisas inseparáveis), destacando que “expressamos nossa natureza de maneira mais plena e livre agindo como

oposição³²⁹ e o próprio liberalismo acaba se fragmentando em diversas correntes que, segundo a tradição econômica, podem ser retratadas como dispostas numa linha horizontal, situando-se mais à esquerda os pensadores que privilegiam a igualdade e mais à direita aqueles que conferem primazia à liberdade.³³⁰

Na próxima parte, vamos tentar identificar a essência do liberalismo clássico e examinar, de forma crítica, os dois extremos do liberalismo atual: o libertarianismo e o liberalismo igualitário.

2.3. Liberalismo e suas principais vertentes

2.3.1. Do clássico ao contemporâneo

A defesa da liberdade como valor fundamental, como vimos, é uma noção que remonta ao século XV, tendo ganhado corpo com as ideias de Locke. Ele tinha como premissa, vale recordar, que o ser humano é livre em seu estado de natureza; que o instituto da propriedade privada, conquistada pelo trabalho, precede a formação – por consenso – do Estado e que a principal função deste é protegê-la; e que não há sentido em abrir mão de todos esses direitos em prol de um soberano com poderes ilimitados.

A defesa da liberdade como valor fundamental também foi fortemente influenciada pelo pensamento de Adam Smith e seu discurso sobre a divisão do trabalho e o livre mercado, sem protecionismos, o que levaria ao equilíbrio da oferta e demanda de bens e serviços. É verdade que Adam Smith não justifica a liberdade apenas sob um ponto de vista deontológico, mas também em razão da sua utilidade, e que ele possuía uma concepção de justiça distributiva distinta, ou melhor, inexistente em Locke. Apesar das diferenças, entretanto, o fato é que a defesa da liberdade como valor fundamental feita por esses dois autores, assim

membros de nossa espécie e não como indivíduos isolados.” (FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 140-149).

³²⁹ Na verdade, há muitos pontos de contato entre o liberalismo clássico e o marxismo. Ambos opunham-se aos privilégios do antigo regime e acreditavam em alguma espécie de princípio do merecimento: os marxistas sugerem a distribuição de bens segundo uma concepção de merecimento definida coletivamente e o liberal clássico defende o mérito dos retornos do mercado. (JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 213 e 218-219).

³³⁰ Will Kymlicka é um crítico desse retrato tradicional da paisagem política: “Há certa verdade nessa maneira de pensar a respeito da teoria política ocidental. Porém, ela é cada vez mais inadequada.” (KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 2-3). Embora a crítica seja válida, essa forma de organizar as ideias ainda me parece extremamente útil e válida.

como por muitos outros que se seguiram a eles (valendo destacar, dentre tantos, Benjamin Constant, Aléxis de Tocqueville e John Stuart Mill), deu azo ao que se convencionou chamar de liberalismo clássico.

As possíveis distinções entre os mais diversos autores rotulados como liberais é, preponderantemente, atribuível à forma de constituição dessa linha de pensamento. O liberalismo não foi construído de forma autoconsciente sob essa rubrica. Os primeiros liberais estavam muito mais preocupados em debater teorias de governo, de sociedade e de política econômica, e contribuir para um debate que não conhecia fronteiras ideológicas, do que em categorizar um grupo de ideias.³³¹ Essa classificação surge de observações feitas *a posteriori*, ao se identificar traços comuns desses inúmeros autores. Isso explica porque dentro desse “pacote” de liberais (variável dependendo de quem os estude) há um conjunto de autores que dificilmente compartilham exatamente os mesmos princípios.

A adjetivação liberalismo “clássico” é útil, principalmente, por uma questão temporal, ao fazer uma referência ao passado e marcar um período prévio à sua fragmentação em diversas outras correntes.

Mas se o liberalismo clássico é o resultado de um apanhado de ideias de diversos autores, quais são essas ideias centrais, afinal? De que liberdade fundamental estamos a falar? Pois bem. A primordial preocupação do liberalismo clássico é preservar a liberdade individual contra a interferência deliberada numa área em que, de outra forma, o indivíduo poderia agir sem obstáculos. Isaiah Berlin denomina isso de liberdade negativa, em oposição à liberdade positiva, a qual, por sua vez, estaria associada ao desejo do indivíduo de ser senhor de seu próprio destino.³³² A justiça, assim, sob essa perspectiva, é concretizada por meio de comandos negativos destinados à preservação da liberdade individual.³³³

³³¹ WALDRON, Jeremy. Theoretical foundations of liberalism. *The Philosophical Quarterly*, vol. 37, nº 147, 1987, p. 127-128. No mesmo sentido, confira-se: OSTRENSKY, Eunice. Liberalismo clássico. In: AVRITZER, Leonardo; BIGNOTTO, Newton; FILGUEIRAS, Fernando; GUIMARÃES, Juarez; STARLING, Heloísa (Org.). *Dimensões políticas da justiça*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013, p. 48.

³³² Isaiah Berlin comenta que, apesar da aparente semelhança de ideias, por conta de uma metáfora aparentemente inofensiva – o dualismo do indivíduo, ou seja, a separação entre o ser irracional movido pelo impulso, escravo das paixões, e o verdadeiro “eu”, um ser racional de natureza superior, que percebe e objetiva, de forma calculada, aquilo que melhor irá lhe satisfazer no longo prazo –, essa visão de liberdade positiva tem, historicamente, justificado a coerção do indivíduo sob o fundamento de estar atingindo, com tal medida, objetivos mais elevados que, se ele fosse esclarecido, perseguiria de bom grado. (BERLIN, Isaiah. Two concepts of liberty. In: *Four Essays on Liberty*. Oxford, England: Oxford University Press, 1969, p. 121-134).

³³³ VITA, Álvaro de. Liberalismo contemporâneo. In: AVRITZER, Leonardo; BIGNOTTO, Newton; FILGUEIRAS, Fernando; GUIMARÃES, Juarez; STARLING, Heloísa (Org.). *Dimensões políticas da justiça*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013, p. 56.

Sucedeu que essa afirmação – de que o liberalismo clássico busca assegurar a liberdade individual contra a interferência deliberada – não resolve o problema; antes, suscita outra pergunta: até onde se estende essa liberdade? Como nenhum liberal admite uma total ausência de interferência, pois isso significaria retornar a um estado de natureza em que todos são igualmente livres para interferir na esfera de outro, o que levaria ao caos (ao estado de guerra), é necessário delimitar essa esfera de liberdade e de direitos invioláveis.

Em geral, reconhece-se que os liberais clássicos estavam comprometidos com um amplo leque de liberdades individuais invioláveis, tais como liberdade de expressão, de opinião, de ir e vir, de profissão, de credo religioso, ou seja, uma liberdade de desfrutar da vida como bem entender, desde que isso não interfira na liberdade dos demais. Por essa visão, quanto menor o Estado, menor a interferência na esfera de liberdade do indivíduo. Mas a definição exata desse limite é um problema sem fim.

Usualmente, o liberalismo clássico também era identificado pela doutrina com uma espécie de liberdade de mercado absoluta, de estrito cumprimento do que foi livremente pactuado (sendo irrelevante eventual desequilíbrio de forças ou de informação entre as partes), o comumente chamado *laissez-faire*, figurando a propriedade privada e a liberdade de contratar como seus alicerces.³³⁴ A única coerção estatal admissível seria aquela voltada para a preservação desses direitos, chegando-se assim à ideia de Estado mínimo, ou melhor, de Estado *guarda-noturno* na expressão cunhada por Lassalle. É curioso perceber, entretanto, que essa visão (que de fato acabou vigorando na prática durante muitas décadas no ocidente³³⁵) foi assentada, de certa forma, com base numa equivocada compreensão das ideias de Smith, como já se viu no tópico anterior.³³⁶ E é por causa desse ponto que o liberalismo se

³³⁴ OSTRENSKY, Eunice. Liberalismo clássico. In: AVRITZER, Leonardo; BIGNOTTO, Newton; FILGUEIRAS, Fernando; GUIMARÃES, Juarez; STARLING, Heloísa (Org.). *Dimensões políticas da justiça*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013, p. 53.

³³⁵ “A expressão ‘justiça distributiva’ não se tornou muito difundida até depois da Segunda Guerra Mundial, e foi preciso que se passasse um tempo surpreendentemente longo até que filósofos e teóricos políticos começassem a descrever a si próprios como desenvolvendo caracterizações dela.” (FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 117). “No máximo, a justiça distributiva exigia uma recompensa maior para o trabalho e a satisfação das necessidades básicas daqueles que não eram capazes de trabalhar.” (Ibidem, p. 120). Em sentido semelhante, confira-se: YOUNG, Peyton H. *Equity: in theory and practice*. Princeton: Princeton University Press, 1994, p. 6.

³³⁶ “Os entusiastas da sociedade de mercado que viviam no século XIX apropriaram-se da concepção do modelo de liberdade natural de Adam Smith – que ele imaginara como um método para organizar as forças produtivas – e o transformaram num modelo para o conjunto das relações sociais. Muitas das ideias típicas do século brotaram dessa ampliação.” (JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 216). Na realidade, o surgimento das primeiras noções de justiça distributiva foi acompanhado de um contrafluxo de ideias reacionárias, que viam os pobres como pessoas indolentes, um peso morto para a sociedade, um grupo de pessoas inaptas para sobreviver, de modo que deixá-los morrer seria uma vantagem de se enfatizar o caráter sagrado do direito de propriedade. Uma espécie de darwinismo-social que rejeitava

fragmenta (e encontra seus opositores), como veremos um pouco mais à frente, pois, à medida que o ideal liberal vai amadurecendo, surge uma gama de autores que, mesmo reconhecendo a liberdade como um dos valores fundamentais, na vida econômica inclusive, não vai concordar cegamente com essa visão. Para estes “dissidentes”, a advocacia da liberdade estaria sendo feita de forma abusiva, tornando-se instrumento para a liberdade de uns poucos e opressão da maioria, quando o ideal seria algo como igual liberdade para todos.³³⁷

O liberalismo clássico dá azo, assim, a distintas visões, desde aqueles que insistem na ideia de um Estado mínimo, que costumam ser chamados de libertários, até aqueles que acreditam em alguma espécie de justiça social, hoje denominados de liberais igualitários, e que têm em John Rawls sua maior expressão. Há, claro, diferentes graduações entre esses dois polos de liberalismo, sendo igualmente difícil classificar um autor nesta ou naquela corrente.³³⁸ Como indicativo dessa dificuldade, basta dizer que alguns libertários simplesmente rejeitam a figura do Estado, por considerá-lo como eterno violador das liberdades (o que poderíamos chamar de libertários estrito senso), enquanto outros aceitam o Estado, desde que mínimo e sob regras consentidas, como um mal necessário e usam muitas das ideias dos utilitaristas³³⁹ (que dificilmente prosperam hoje como corrente independente³⁴⁰) para reforçar seus argumentos (aos quais poderíamos chamar simplesmente de liberais).

programas estatais assistencialistas (e especialmente a tributação com essa finalidade) e que tinha em Herbert Spencer seu principal nome. (FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 122-137).

³³⁷ WALDRON, Jeremy. Theoretical foundations of liberalism. *The Philosophical Quarterly*, vol. 37, nº 147, 1987, p. 130.

³³⁸ Essa divisão do liberalismo contemporâneo em duas correntes é sugerida por Álvaro de Vita. (VITA, Álvaro de. Liberalismo contemporâneo. In: AVRITZER, Leonardo; BIGNOTTO, Newton; FILGUEIRAS, Fernando; GUIMARÃES, Juarez; STARLING, Heloísa (Org.). *Dimensões políticas da justiça*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013, p. 55-57).

³³⁹ Pode-se citar como exemplo Friedrich Hayek. O referido autor ressalta que o progresso, compreendido como um crescimento cumulativo, não planejado, de conhecimento e poder sobre a natureza, é essencial para a preservação da civilização (ainda que a evolução nem sempre leve a uma situação melhor). Neste ponto, o autor explica que as ambições da maioria são determinadas por aquilo que, até aquele momento, é acessível somente a uma pequena minoria (por exemplo, o mais novo modelo de um carro moderno, ou de uma geladeira), sendo necessário um período de adaptação, seleção, combinação e aperfeiçoamento para que, aprendendo-se a fazer tais bens gastando-se menos recursos, eles sejam desfrutados pela maioria. O avanço econômico, assim, depende (ou resulta) dessa desigualdade de distribuição de riqueza entre os indivíduos, não se podendo cogitar dele numa frente uniforme. Seria essa minoria rica, em última análise, que custearia as despesas das experiências com os novos bens que, mais tarde, poderão estar ao alcance dos mais pobres. Em outras palavras, seria legítimo atribuir à desigualdade o aumento do bem-estar material dos mais pobres. (HAYEK, Friedrich A. *Os fundamentos da liberdade*. São Paulo: Visão, 1983).

³⁴⁰ Com alguns casos hipotéticos, Michael Sandel faz uma crítica mordaz à lógica utilitarista. O caso mais clássico é o do bonde desgovernado, quando ele indaga se seria justo empurrar alguém, alheio aos fatos e que nada lhe fez, no trilho, para parar um trem desgovernado que, sem isso, irá matar operários que trabalham mais adiante. Ou seja, seria justo sacrificar uma vida para salvar mais de uma? E torturar o filho de um suposto

O que une, então, todos esses liberais, de liberais igualitários a libertários? Todos continuam compartilhando o compromisso com uma esfera de liberdade individual inviolável, cujo espectro tende hoje a se expandir, passando a compreender, para a maioria deles, outras liberdades que antes seriam impensáveis, como de orientação sexual e de gênero, de uso de drogas etc.

2.3.2. Libertarianismo

Robert Nozick é um dos mais destacados libertários, sendo usualmente citado pela doutrina jurídica como referência de tal pensamento político.³⁴¹ Como libertário, Nozick defende a figura de um Estado mínimo, dedicado exclusivamente à proteção dos cidadãos contra a agressão e a violação de direitos e ao cumprimento das decisões.

Embora discorde que o Estado tenha surgido a partir da concepção do contrato social de Locke, Nozick entende que o estado de natureza prévio à constituição do Estado, tal como descrito pelo referido autor, serve a propósitos explicativos.³⁴²

Segundo Nozick, para lidar com os problemas do estado de natureza, especialmente com a insegurança, a ação egoísta e racional das pessoas levaria à constituição de agências de proteção independentes (associações privadas). A “mão invisível” (evolução espontânea) daria azo ao surgimento, em cada território, de uma agência dominante (ou de um conjunto de

terrorista, que desconhece os atos do pai, para tentar localizar uma bomba que coloca em risco a vida de milhares de pessoas? (SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 2017, p. 30-33 e 52-54). A lógica utilitarista, entretanto, é adotada no mundo jurídico mais do que se percebe, sendo um exemplo disso a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma norma, usualmente fundamentada, no campo tributário, como necessária para preservar o equilíbrio do orçamento público (e, assim, o interesse público), ainda que isso possa significar a violação do direito de inúmeros contribuintes.

³⁴¹ De fato, Jason Brennan e John Tomasi assim o fazem, distinguindo Nozick de Hayek e Milton Friedman, que são por eles chamados de liberais clássicos tradicionais. (BRENNAN, Jason; TOMASI, John. *Classical Liberalism*. In: ESTLUND, David (Ed.) *The Oxford Handbook of political philosophy*. New York: Oxford University Press, 2012, p. 119). Para Milton Friedman, a liberdade econômica é um fim em si mesma e, também, um meio para a consecução da liberdade política; as funções básicas do governo seriam fornecer os meios para modificar as regras, mediar litígios entre as pessoas sobre a interpretação das regras e garantir a observância das regras; o estímulo à expansão contínua dos gastos públicos, longe de trazer equilíbrio fiscal, tem sido responsável por instabilidade; a desigualdade de retorno do mercado é necessária para atingir a igualdade de tratamento; os ricos servem como patrocinadores de novas invenções; o traço marcante do capitalismo não seria a acumulação de propriedade, mas garantir oportunidade de que as pessoas desenvolvam suas capacidades; a tributação progressiva, tirando mais de uns para dar para outros, conflitaria com a liberdade individual. (FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Rio de Janeiro: LTC, 2016, p. 10, 29, 81, 164-165, 170-171).

³⁴² NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 8.

agências representadas por uma única entidade), a qual, sem que lhe tenha sido concedido pelos indivíduos esse direito, passaria a ocupar uma posição de exclusividade, porque passaria a exercer um monopólio de fato do uso da força, na medida em que figuraria como único agente coletivo a impor um direito particular, o que inclui o direito de impedir que outros o exerçam de maneira prejudicial. Com isso temos a formação de um Estado ultramínimo, que, segundo Nozick, embora conserve o monopólio total do uso da força, somente garante proteção e aplicação das leis aos seus associados (ou clientes, como prefere denominar o autor).³⁴³

Conflitos podem advir, entretanto, das relações entre associados e indivíduos independentes (não associados a qualquer agência). Como a agência de proteção dominante considera “que os procedimentos dos independentes para fazer valer seus próprios direitos são insuficientemente confiáveis ou imparciais, ela proibirá semelhante imposição autônoma”.³⁴⁴ Veja que esse risco (de o procedimento acarretar a punição de um inocente ou a punição exagerada de um culpado) existe independentemente de, numa situação específica, o procedimento do independente falhar ou não. A restrição à liberdade se dá em virtude do risco e do medo que isso acarreta, e não da certeza do dano.³⁴⁵

Essa proibição sem dúvida prejudica os independentes, pois impede que eles busquem punir os associados que violarem seus direitos. Neste ponto, Nozick invoca o que ele denomina de princípio da compensação: “os que se veem em desvantagem porque se lhes proíbe a prática de atos que possam causar dano aos outros têm de ser compensados pelas desvantagens que lhes são impostas por conta da segurança proporcionada aos demais”.³⁴⁶ Segundo essa lógica, os clientes da agência de proteção dominante teriam que compensar os independentes do prejuízo sofrido em virtude da proibição de imporem livremente seus próprios direitos. E o modo menos dispendioso de compensá-los seria fornecer-lhes, igualmente, serviço de proteção, evitando-se, com isso, novos conflitos.³⁴⁷

A agência de proteção dominante, assim, assumiria a natureza de Estado mínimo (e não mais ultramínimo), um Estado “guarda-noturno” da teoria liberal clássica, na medida em

³⁴³ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 13-18, 32, 151-152.

³⁴⁴ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 141.

³⁴⁵ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 83 e 99.

³⁴⁶ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 105.

³⁴⁷ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 141.

que, além de ser a “única capaz de impor de maneira amplamente eficaz a proibição de que outros utilizem procedimentos impositivos indignos de confiança”, ela também “protege, em seu território, os não clientes a quem proíbe de fazer uso de procedimentos impositivos autônomos contra seus clientes”.³⁴⁸

O financiamento da proteção dos independentes pelos associados poderia levar à conclusão de que o Estado, em certa medida, seria redistributivo. Essa assertiva é rechaçada por Nozick. Segundo o autor, para que tal Estado fosse chamado redistributivo, as principais razões que levaram a tal financiamento dos independentes deveriam ser, elas próprias, redistributivas. No presente caso, entretanto, tal modelo de financiamento seria moralmente legítimo, pois estaria amparado pelo princípio da compensação. E com isso Nozick acaba por superar a visão anarquista individualista que enxerga o Estado como intrinsecamente imoral em razão do monopólio da força e da obrigação imposta a alguns de custear a proteção de outros.³⁴⁹ Afinal, o monopólio de fato do Estado “nasce através de um processo de mão invisível e através de recursos moralmente admissíveis, sem violar os direitos de ninguém e sem haver nenhuma reivindicação de direito especial que os outros não tenham”.³⁵⁰

Na realidade, afastar o caráter redistributivo do Estado é primordial ao libertário. Isto porque toda a sua teoria é construída a partir da ideia de que “não existe nenhuma superioridade moral de outras vidas sobre uma das nossas que resulte em um bem social geral maior. Nada justifica que alguns de nós se sacrifiquem em nome dos outros”.³⁵¹ Nas palavras do autor:

o fato de sermos em parte ‘produtos sociais’, no sentido de que nos beneficiamos de modelos e formas correntes produzidos pela infinidade de ações de uma longa série de pessoas há muito esquecidas, formas que incluem instituições, as maneiras de fazer as coisas e a linguagem [...], não criam em nós uma dívida flutuante que a sociedade atual pode cobrar e usar como quiser.³⁵²

Esse modelo, alerta Nozick, não se assemelha ao contrato social de Locke, em que os indivíduos decidem constituir, juntos, uma comunidade. Na visão libertária de Nozick, o Estado “surge de maneira gradual e imperceptível do estado de natureza de Locke, sem

³⁴⁸ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 145.

³⁴⁹ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 33, 65 e 146.

³⁵⁰ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 147.

³⁵¹ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 41.

³⁵² NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 121-122.

nenhuma quebra de continuidade significativa ou fundamental”³⁵³, por meio de indivíduos que contrataram, separadamente, proteção pessoal com diferentes agências.

Como dito ao início, Nozick entende que não há como atribuir qualquer outra função mais ampla ao Estado sem, com isso, violar os direitos das pessoas. E para enfrentar as diversas teorias redistributivas, o autor passa a examinar a justiça na distribuição das posses por meio do que chama de teoria da titularidade (*entitlement theory*).

A sua teoria da titularidade tem base em três princípios: a justiça na aquisição originária do bem, a justiça na transferência do bem e a retificação de injustiças (este último aplicável para corrigir injustiças ocorridas nos dois primeiros).³⁵⁴ Os bens de uma pessoa são legítimos se ela tem direito a eles respeitando tais princípios. E “se os bens de cada um forem legítimos, então o conjunto total (distribuição) de bens será legítimo.”³⁵⁵ Nozick denomina sua concepção de *histórica*, na medida em que a distribuição justa pressupõe que tanto a aquisição original como todas as transferências que se seguiram até hoje tenham sido justas, contrapondo-se, assim, às teorias que adotam um critério de justiça baseado unicamente no que existe em determinado momento, chamadas pelo autor de princípios baseados no resultado final. Nozick igualmente descarta teorias de distribuição padronizadas, como seria o caso, por exemplo, de uma distribuição com base no mérito moral, na utilidade à sociedade ou de acordo com a necessidade. A teoria de Nozick é sintetizada pela frase “de cada um, conforme escolherem; para cada um, conforme forem escolhidos.”³⁵⁶

Para ilustrar essa última sentença e refutar as teorias sem base histórica, Nozick formula uma hipótese em que um conhecido jogador americano de basquete (Wilt Chamberlain) negocia com sua equipe o direito de receber um percentual de cada ingresso dos

³⁵³ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 169-170.

³⁵⁴ Murray Rothbard, um libertário mais extremo, defende a existência de um direito natural, que pode ser decomposto em duas partes igualmente importantes: a primeira é o direito de autopropriedade, ou seja, o direito absoluto de propriedade do ser humano sobre o próprio corpo (também chamado de direito de posse de si mesmo), o que inclui o direito aos atributos pessoais, tais como talento, saúde e beleza. A segunda é o direito de propriedade sobre objetos materiais que possa controlar e utilizar. Para explicar essa segunda parte, Rothbard socorre-se à teoria da aquisição originária de John Locke, mas, convenientemente, ele não trata do princípio da retificação de injustiças desenvolvido por Nozick. Rothbard defende que qualquer tributação constitui uma forma de servidão involuntária, na medida em que o indivíduo vê parte de sua renda (no caso do imposto de renda) retirada pelo governo por meio da coerção. Rothbard não reconhece mérito moral num sistema de bem-estar social, na medida em que considera o direito de propriedade um direito absoluto, defendendo, assim, que o auxílio seja caritativo. (ROTHBARD, Murray N. *Por uma nova liberdade: o manifesto libertário*. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2013).

³⁵⁵ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 196.

³⁵⁶ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 199 e 206.

jogos. Essa negociação se dá num ambiente inicial qualquer de distribuição de posses considerada pelo leitor como justa. Os espectadores concordam em pagar o ingresso, porque estão ansiosos por vê-lo jogar, depositando a parte do famoso jogador numa caixa separada com seu nome. Ao final da temporada, tal jogador acumula uma cifra muito superior à média de seu time. Diante desse cenário, que se iniciou com uma distribuição justa e cujas transferências foram feitas de forma voluntária, pergunta o autor: poderia um terceiro estranho à relação reivindicar parte dessa cifra maior recebida pelo jogador? Isso não significaria retirar de uma pessoa recursos que os outros, por algum motivo, decidiram transferir a ela?³⁵⁷

Nozick observa, a partir dessa hipótese, que princípios de distribuição baseados na situação final ou numa justiça padronizada interferem nas escolhas (na vida) das pessoas. Na prática, tais princípios inibem que as pessoas optem por gastar dinheiro com os outros, pois isso interfere no equilíbrio do padrão distributivo escolhido. As próprias transferências interfamiliares são alvos de críticas segundo tais teorias, que desconsideram completamente a figura da doação (e da herança), analisando tais relações apenas pela ótica do receptor e nunca a partir do direito que alguém tem de doar o que é seu.³⁵⁸

Levando explicitamente a discussão para o campo tributário, Nozick afirma que “a tributação da renda gerada pelo trabalho equivale ao trabalho forçado”, na medida em que “apropriar-se do pagamento de n horas de trabalho é como apropriar-se de n horas da pessoa; é como obrigar a pessoa a trabalhar n horas em prol dos objetivos de outrem.”³⁵⁹

Avançando nessa ideia de trabalho forçado, Nozick compara dois indivíduos: um que decide trabalhar mais, para auferir uma renda superior àquela necessária para atender suas necessidades básicas, porque atribui mais valor a adquirir bens e serviços adicionais do que ao lazer ou a outras atividades que poderia praticar durante as horas em que não estivesse trabalhando; outro que opta por trabalhar apenas o suficiente para sobreviver, porque dá mais valor ao lazer. E em se considerando ilegítimo confiscar parte do lazer de alguém (trabalho forçado) com o objetivo de atender aos necessitados, indaga o autor como poderia ser legítimo que um sistema tributário confisque parte dos bens de uma pessoa com esse mesmo propósito. Nozick critica essa discriminação tributária entre os diversos tipos de preferências e desejos pessoais, reconhecendo, assim, o valor da expressão usada pelos teóricos mais antigos das pessoas como proprietárias de si mesmo e do seu trabalho:

³⁵⁷ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 206-208.

³⁵⁸ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 210 e 216.

³⁵⁹ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 217.

Quando as pessoas o obrigam a fazer determinado trabalho, ou um trabalho não remunerado, por certo período de tempo, elas estão resolvendo o que você tem de fazer e que propósitos seu trabalho tem de satisfazer, sem levar em conta suas decisões. O processo por meio do qual essas pessoas tiram a decisão de você faz que elas passem a ser proprietárias de parte de você, ele lhe dá um direito de propriedade sobre você.³⁶⁰

Nozick explica a sua visão de justiça na aquisição originária a partir da teoria da aquisição de Locke, para quem objetos sem dono podem ser apropriados, desde que seja “*deixado o suficiente e de igual qualidade, para ser partilhado entre os outros*”, o que é interpretado por Nozick como sendo uma ressalva a que a apropriação de algo não piore a situação dos demais (ressalva lockiana).³⁶¹ Para este autor, existiriam duas formas pelas quais uma apropriação pode levar à piora da situação de outra pessoa: quando ela fica impossibilitada de se apropriar de algo (porque o bem se esgotou, por exemplo) ou quando fica impossibilitada de usar algo. Como a piora decorrente da impossibilidade de se apropriar de algo impediria, em última análise, qualquer apropriação (já que todos os bens sem dono, em algum momento, serão apropriados por alguém), Nozick descarta essa exigência mais rigorosa, adotando apenas aquela que se refere à piora em virtude da impossibilidade de uso de algo. E reforçando sua conclusão, o autor alerta que a apropriação permanente de objetos (propriedade privada) não leva necessariamente à piora de outras pessoas:

É aqui que entram as diversas e conhecidas considerações de ordem social favoráveis à propriedade privada: ela aumenta o produto social colocando os meios de produção nas mãos daqueles que podem usá-los do modo mais eficiente (lucrativo); há o estímulo à realização de experiências, porque, com os recursos pulverizados, não existe uma pessoa ou um pequeno grupo de pessoas que tenha de ser convencido a testar uma nova ideia apresentada por alguém; a propriedade privada permite que as pessoas decidam o padrão e o tipo de risco que querem correr, levando a tipos especializados de tolerância a risco; a propriedade privada defende o futuro das pessoas ao fazer que algumas delas retirem recursos do consumo cotidiano, preservando-os para os mercados vindouros; ela fornece fontes alternativas de emprego para as pessoas malquistas, que não têm de convencer ninguém nem nenhum pequeno grupo a contratá-las, e assim por diante.³⁶²

Nozick traz algumas hipóteses, a fim de verificar em que circunstâncias o direito de propriedade entraria em conflito com a ressalva lockiana, reconhecendo, assim, que tal direito está sujeito a limites. Segundo o autor, ninguém poderia se apropriar do único poço do deserto e cobrar pela água o que quiser. Igual restrição seria imposta se todos os demais poços do deserto secassem, já que a apropriação dele acarretaria a piora da situação dos demais. Por outro lado, quando um pesquisador sintetiza uma nova droga capaz de curar determinada

³⁶⁰ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 221.

³⁶¹ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 226.

³⁶² NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 228.

doença e impõe condições para sua comercialização, o pesquisador não tornou as substâncias químicas escassas a ponto de violar a ressalva lockiana. Hipótese mais curiosa é da pessoa que descobre uma substância capaz de curar uma doença e se apropria totalmente dela. Nozick afirma que, num primeiro momento, não haveria piora dos demais, pois até então ninguém conhecia tal substância. Entretanto, com o passar do tempo, aumentaria a possibilidade de que outras pessoas descobrissem tal substância. Com base nisso, pode-se estabelecer um limite temporal ao direito de propriedade.³⁶³ Trata-se de uma situação muito semelhante ao que ocorre com as patentes.

Para Nozick, o fato de vantagens naturais que uma pessoa possui (aqui incluídos não apenas os talentos, mas também o meio familiar e social em que a pessoa nasce) serem ou não arbitrários do ponto de vista moral são irrelevantes, na medida em que ela tem direito a tais vantagens ou àquilo que delas decorre, opondo-se, assim, à teoria de John Rawls, cujas ideias serão examinadas mais adiante. Para Nozick, não haveria que se falar em ilegitimidade desse direito, a menos que alguma cláusula lockiana tenha sido violada. Uma circunstância ser arbitrária do ponto de vista moral, segundo Nozick, tanto pode significar que não existe razão moral para que o fato seja do modo como é, assim como pode significar que o fato não tem consequências morais.³⁶⁴

A verdade é que, para Nozick, as diferenças entre as pessoas não precisam ser justificadas, muito menos transformadas, remediadas ou compensadas, descartando, assim, uma visão em que a igualdade (baseada no resultado final) é a posição de estabilidade do sistema e só pode ser afastada por razões morais:

A necessidade de justificar as diferenças de tratamento ajusta-se bem aos Estados atuais. O que temos nesse caso é um processo centralizado que abrange todo o mundo, sem que tenhamos o direito de tratar os outros como bem nos aprouver. Em uma sociedade livre, entretanto, a parcela mais significativa da distribuição não resulta das ações do Estado, nem a incapacidade de subverter os resultados das trocas individuais localizadas constitui uma 'ação do Estado'. Quando não há um responsável pelo controle, e todos têm o direito de dar seus bens como desejarem, não fica claro por que se deveria imaginar que a máxima de que as diferenças de tratamento têm de ser justificadas teria uma aplicação ampla.³⁶⁵

Ainda tratando das diferenças entre os indivíduos, Nozick sugere um caso hipotético em que uma mulher, indecisa entre dois pretendentes, vem a ser casar com aquele que considera mais inteligente e de boa aparência (o que possui mais dotes naturais). Poderia o

³⁶³ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 232-234.

³⁶⁴ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 292 e 294.

³⁶⁵ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 288-289.

outro, preterido, exigir indenização, reclamando injustiça? Contra quem? Contra o que?³⁶⁶ Tudo depende das dimensões que os outros consideram importantes (beleza, qualidades atléticas, inteligência, simpatia etc.), que são flexíveis.

Nozick atribui essa concepção de justiça redistributiva, em parte, à inveja, que, para ele, estaria na base do igualitarismo, haja vista que avaliamos nosso desempenho (do que decorre nossa autoestima) comparando-o com aquilo que os outros são capazes de fazer. E logo alerta: “a vida não é um jogo de soma zero, no qual, se alguém ganhar mais em razão de suas habilidades e esforços especiais, isso significa que outros têm de perder.” Para o autor, os talentos naturais, numa sociedade livre, não beneficiam apenas as próprias pessoas, mas também todos os demais. De modo semelhante, Nozick rejeita teorias que defendem a redistribuição pela necessidade de que exista igualdade de oportunidades, por entender que a vida não é uma corrida unificada em que todos competem por um prêmio estabelecido.³⁶⁷

O autor rejeita a ideia de que algumas pessoas aceitariam certas condições (por exemplo, receber um salário baixo) por não terem outra opção. Na visão dele, escolher entre diversas alternativas desagradáveis não significa que a escolha não foi voluntária. Nozick nega, ainda, a ideia de um Estado mais abrangente como decorrência do direito das pessoas de serem ouvidas a respeito das decisões que influenciam profundamente suas vidas. Para ele, esse direito de ser ouvido nem sempre é cabível e, para justificar sua tese, cita o caso de uma orquestra que, para continuar funcionando de maneira lucrativa, necessitava que determinada pessoa continuasse sendo o maestro, caso contrário os músicos teriam que procurar outro emprego, provavelmente em piores condições. Poderiam os músicos, nesse contexto, impedir a aposentadoria do maestro? Por fim, Nozick também discorda que a redistribuição seja uma imposição da necessidade de equilíbrio das forças políticas. Para o autor, o poder de influência política em proveito próprio só existe num Estado não mínimo. Seria paradoxal, assim, justificar a existência do Estado abrangente pela necessidade de redistribuir e, ao mesmo tempo, justificar a redistribuição pelos malefícios do uso da força econômica na condução da política do Estado.³⁶⁸

Nozick pontua que, em geral, os pobres não são os maiores beneficiários dos conjuntos de intervenção do Estado na economia. “A maior parte da regulamentação

³⁶⁶ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 307.

³⁶⁷ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 296-297, 304-305, 310-311.

³⁶⁸ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 340-341, 348 e 352.

industrial implantada pelo Estado foi criada e está ajustada para defender a posição das empresas já estabelecidas contra a concorrência, e muitos programas beneficiam sobretudo a classe média”. Sua explicação para isso é que é mais barato para aqueles que estão no topo da pirâmide social comprar o apoio da classe média do que serem expropriados pelos que estão na base.³⁶⁹

Apesar da sua defesa do Estado mínimo, Nozick pondera que “as pessoas do grupo social mais desfavorecido têm maior probabilidade de serem as (descendentes das) vítimas das mais graves injustiças” e, por isso, teriam, segundo o princípio da retificação de injustiças, “direito à indenização por parte dos que tiraram proveito das injustiças”. Diante dessa premissa, Nozick formula a seguinte regra empírica aproximada para a retificação de injustiças: “organize-se a sociedade de modo que maximize a posição de qualquer grupo que acabe ocupando o lugar mais desfavorecido”, o que lhe leva a admitir que, a depender das circunstâncias históricas de cada sociedade, “as injustiças passadas podem ser tão grandes que, no curto prazo, talvez seja necessário um Estado mais abrangente para corrigi-las.”³⁷⁰

2.3.3. Críticas ao pensamento libertário

A teoria libertária possui várias falhas, que têm sido reiteradamente apontadas pela filosofia política. Por exemplo, Will Kymlicka faz duras críticas à teoria da titularidade de Nozick, uma vez que, historicamente, não foi incomum o uso da força na aquisição originária:

A resposta histórica é, muitas vezes, que os recursos naturais vieram a ser propriedade de alguém pela força, o que suscita um dilema para os que têm esperança de que a teoria de Nozick defenderá as desigualdades inexistentes. Ou o uso da força tornou ilegítima a aquisição inicial, caso em que o direito presente é ilegítimo e não há nenhuma razão moral para que os governos não devam confiscar a riqueza e distribuí-la, ou o uso inicial da força não tornou a aquisição ilegítima, caso em que podemos, com igual justificativa, usar a força para tomá-la de seus atuais proprietários e redistribuí-la. De qualquer maneira, o fato de que a aquisição

³⁶⁹ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 355.

³⁷⁰ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. 299. Com conclusões semelhantes, embora com fundamentação diversa, de cunho utilitarista, Hayek admite que pode ser prejudicial à sociedade a existência de “hiatos exagerados na escala de progresso” (embora também sinalize que distinções “apenas um pouco acima da média” freiam o progresso). Hayek admite que há modalidades inevitáveis (e previsíveis) de coerção, colocando entre elas o tributo cobrado pelo Estado. Mas se Hayek admite alguma tributação como inevitável, rejeita a ideia de uma tributação progressiva, referindo-se a ela como “a principal causa da irresponsabilidade da ação democrática.” (HAYEK, Friedrich A. *Os fundamentos da liberdade*. São Paulo: Visão, 1983).

inicial muitas vezes envolveu a força significa que não há nenhuma objeção moral à redistribuição da riqueza existente.³⁷¹

Levando ao extremo essa teoria, afirma Kymlicka, boa parte da Nova Inglaterra (e do Brasil, eu acrescentaria) teria que ser devolvida aos índios, cujo direito inicial de propriedade teria sido injustamente violado.³⁷²

Além disso, Kymlicka critica o exemplo dado por Nozick do jogador americano de basquete para justificar transferências voluntárias. Na visão de Kymlicka, o critério de distribuição de riqueza no marco inicial, escolhido pelo leitor dentro da sua concepção do que seria justo, pode ser incompatível com uma dotação de direitos absolutos de propriedade. Portanto, o exemplo só seria coerente se o leitor já adotasse previamente, em sua distribuição justa, esse pressuposto libertário como premissa.³⁷³ E a aceitação desse exemplo sem a devida reflexão, segundo Kymlicka, tem como consequência admitir que pessoas que não têm nada a oferecer aos outros numa troca livre, porque nasceram em condições desfavorecidas, terão exaurido seus recursos ao final da temporada.³⁷⁴

Também criticando o mesmo exemplo, Ian Shapiro aventa a situação hipotética de que na cidade em que a equipe joga só exista uma empresa, onde todos os seus torcedores trabalham. A partir disso, propõe imaginar que o jogador que acumulou dinheiro decida compra-la e, sob a ameaça de transferir a empresa para outra localidade, force seus empregados a aceitar uma redução das condições salariais. A partir desse cenário, conclui:

Em consequência das transações Pareto-superiores plenamente voluntárias de que participaram, e partindo-se de condições iniciais que ninguém acusava de injustas, os torcedores de Wilt passam a ter, portanto, uma situação extremamente pior. O que mudou dramaticamente no exemplo modificado é o contexto de poder no qual Chamberlain e os torcedores atuam. Enquanto anteriormente ele não exercia poder algum sobre a vida deles, agora ele tem o poder de destruir seu ganha-pão. Ele usa esse poder para cercear a liberdade estrutural deles, tirando vantagem da liberdade de transação que Nozick preza.³⁷⁵

³⁷¹ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 138.

³⁷² KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 139. No mesmo sentido, após citar inúmeros casos em que seriam possíveis reivindicações por expropriações passadas, Ian Shapiro comenta que “esses exemplos, e as dezenas de outros que poderiam ser citados, ressaltam o fato de que, se voltarmos bastante no tempo, quase sempre conseguiremos encontrar um grupo deslocado ou expropriado com uma queixa legítima a fazer.” (SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 164).

³⁷³ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 129-130.

³⁷⁴ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 123 e 127.

³⁷⁵ SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 165. Shapiro comenta ainda que situações muito semelhantes ao do exemplo do jogador de Nozick ocorreram em países da

Embora os libertários tenham certa razão ao classificar o Estado como um agente que historicamente tem privilegiado certas castas (principalmente as do topo), independentemente do tipo e viés do governo, e que uma distribuição desigual de riqueza pode ser (e por vezes é) fruto das escolhas e do esforço das pessoas, uma de suas falhas internas está em não investigar, mais a fundo, como se deram na prática as aquisições originárias e, portanto, em que medida o princípio da retificação teria que ser efetivamente aplicado.

Em outras palavras, os libertários oferecem explicações “justas” para uma distribuição desigual partindo de um cenário original utópico de igualdade de oportunidades e respeito ao direito de propriedade alheio, quando a verdade é que a transgressão de tais direitos sempre foi uma realidade nas diversas civilizações. Para dizer o mínimo, quantos povos foram subjugados por outros? Quantos reinados foram sustentados pela força? Quantos nobres se diziam titulares de terras (e de tudo que nela se encontrava) sem nunca sequer terem pisado nelas?

Além disso, os libertários parecem acreditar cegamente que todos os retornos do mercado são merecidos, quando isso não é tão evidente. Como pondera Liam Murphy e Thomas Nagel:

...na mesma medida em que os resultados de mercado são determinados pela sorte genética, médica ou social (em cuja categoria se inclui a herança), o mérito moral deles não recai sobre ninguém. Como ninguém nega que esses tipos de sorte determinam, ao menos em parte, o sucesso de cada pessoa numa economia capitalista, o libertarismo de merecimento, em sua forma simples e não-qualificada, pode ser rejeitado desde já. [...]

E, talvez porque as pessoas percebam mais agudamente os males injustos que recaem sobre elas do que os benefícios injustos que recebem, é fácil para elas ignorar o fato de que alguns dos fatores que contribuem para o seu sucesso econômico não dependem delas de modo algum e, portanto, segundo certo ponto de vista, deram-lhe vantagens imerecidas.³⁷⁶

Europa oriental, após a queda do comunismo, quando empresas estatais foram privatizadas por meio da distribuição igualitária de seus títulos de propriedade. “Banqueiros e empresários, então, arrematavam essas participações, geralmente por um preço bem baixo. Como consequência disso, alguns ficaram extremamente ricos.” (Ibidem, p. 162).

³⁷⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 46 e 50. Em sentido semelhante, salientando que alguns retornos do mercado decorrem de outros fatores que não o esforço humano, tais como sorte, esforço de terceiros e infraestruturas sociais, confira-se: LEVINER, Sagit. The normative underpinning of taxation. *Nevada Law Journal*, vol. 13 (1), 2012, p. 103. Ainda, destacando que muitos dos mais importantes bens e encargos numa sociedade são alocados entre indivíduos por instituições políticas ao invés do mercado, confira-se: YOUNG, Peyton H. *Equity: in theory and practice*. Princeton: Princeton University Press, 1994, p. 6.

Essa constatação fica ainda mais nebulosa se considerarmos que a riqueza da sociedade é um produto social, “e não uma simples reunião dos produtos de uma massa de produtores independentes.”³⁷⁷

Uma segunda crítica que se pode fazer ao princípio do merecimento adotado irrestritamente pelos libertários é que ele, de certa forma, padece de uma certa circularidade, ou seja, só existe o merecimento por causa e dentro da estrutura (jurídica, comercial etc.) propiciada pelo Estado. Em outras palavras, os méritos não são independentes; antes estão vinculados às regras e condições que moldam a atividade social. Mudando-se essa estrutura, os méritos também mudam (eventualmente porque os talentos a serem prestigiados seriam outros). Mais uma vez, confirmam-se os apontamentos de Liam Murphy e Thomas Nagel:

Não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar. Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsa de valores, nem patentes, nem uma moderna economia de mercado – não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de quase todas as formas contemporâneas de renda e riqueza.

Por isso, é logicamente impossível que as pessoas tenham algum tipo de direito sobre a renda que acumulam antes de pagar impostos. Só podem ter direito ao que lhes sobra depois de pagar os impostos sob um sistema legítimo, sustentado por uma tributação legítima – e isso demonstra que não podemos avaliar a legitimidade dos impostos tomando como critério a renda pré-tributária. [...] A ordem lógica de prioridade entre os impostos e os direitos de propriedade é inversa à ordem suposta pelo libertarismo.³⁷⁸

Outra crítica aos libertários é que a teoria da titularidade de Nozick dificilmente cumpre o requisito da cláusula de apropriação lockiana, de não piorar a situação de ninguém, na medida em que trata a autonomia de escolha (ou autodeterminação) daqueles que “não chegaram primeiro” como irrelevante. Aqueles que foram privados da posse da terra em virtude da aquisição originária daqueles que a primeiro cercaram talvez pudessem negar seu consentimento à apropriação privada.³⁷⁹ Ao desconsiderar essa reflexão, Nozick fecha os

³⁷⁷ JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 228.

³⁷⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 46. No mesmo sentido: JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 227-230.

³⁷⁹ Sagit Leviner, analisando a cláusula lockiana, pondera que recentes estudos empíricos teriam demonstrado que altas concentrações de riqueza e renda proporcionariam aos mais favorecidos poder e influência desproporcional, estratificando a sociedade em castas e levando à desaceleração da economia. (LEVINER, Sagit. The normative underpinning of taxation. *Nevada Law Journal*, vol. 13 (1), 2012, p. 102).

olhos, de forma arbitrária, para outros arranjos possíveis, que igualmente respeitam a posse de si mesmo.³⁸⁰

Não por outra razão, Kymlicka considera absurdo defender que pessoas que morrem de fome num regime que garante o direito de propriedade absoluto não estão em situação pior que no estado de natureza, quando existem esses outros arranjos. Para ele, o importante é saber se a situação de alguém piora “em comparação com um mundo no qual seus interesses são equitativamente atendidos.”³⁸¹

Isso não significa que as teorias libertárias sejam imprestáveis e que o merecimento não tenha um papel importante numa concepção razoável de justiça social, apenas que eles devem trabalhar melhor com a realidade. Algumas desigualdades talvez sejam resultado de circunstâncias perfeitamente justas, mas outras não são. Os libertários, de fato, patinam ao lidar com os casos dos desfavorecidos, deixando de reconhecer a importância de se corrigir, efetivamente, desigualdades negativas imerecidas, especialmente desigualdades extremas.

De fato, Marjorie E. Kornhauser chama a atenção para o fato de que Nozick, em suas obras mais recentes, teria abrandado o caráter absoluto de sua teoria da titularidade, admitindo que uma tributação limitada da herança seria justificável. Tal imposto, segundo explica a referida autora, permitiria que uma pessoa legasse qualquer riqueza que ela tivesse ganhado, mas não as riquezas que ela herdara, o que de certa forma enfraquece toda a teoria de Nozick e dá azo a outras formas de tributação sobre riquezas que não tenham sido fruto direto do trabalho.³⁸²

2.3.4. Liberalismo igualitário

Assim como ocorre em relação à teoria libertária, existem inúmeros autores que podem ser classificados como liberais igualitários³⁸³. A essência de suas ideias, entretanto,

³⁸⁰ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 135 e 144-145.

³⁸¹ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 148.

³⁸² KORNHAUSER, Marjorie E. Equality, liberty and fair income tax. *Fordham Urban Law Journal*, vol. 23 (3), 1996, p. 623.

³⁸³ Entre eles, por exemplo: DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. Princeton University Press, 2006.

pode ser bem compreendida pelo estudo da teoria de John Rawls, um dos autores mais ilustres a tratar do tema justiça. Desde que publicou seu livro – *Uma teoria da justiça* (na versão em português) – é improvável encontrar alguém que trate do tema de forma séria sem fazer referência aos seus apontamentos, ainda que com estes não concorde.³⁸⁴

Rawls parte da premissa que a sociedade é marcada por uma *identidade* e um *conflito* de interesses entre os indivíduos. *Identidade* porque a vida em sociedade, enquanto um empreendimento cooperativo de vantagens mútuas, viabiliza que cada indivíduo atinja melhores condições de vida do que conseguiria sozinho. Para ficar no óbvio, é o acúmulo de conhecimento de gerações passadas e a interação entre os indivíduos que me permite, hoje, escrever esse texto num computador pessoal portátil. Na verdade, Rawls chega a dizer que a cooperação não é apenas possível, mas necessária. Primeiro, em razão da coexistência de um grande número de indivíduos semelhantes em capacidade física e mental em um mesmo local, sem que uma delas, isoladamente, seja capaz de dominar as demais. Segundo, porque os recursos não são tão abundantes (escassez moderada) a ponto de poder descartar a cooperação.

Conflito porque ninguém é indiferente a como são distribuídas essas vantagens da cooperação. Em princípio, cada indivíduo prefere receber uma parcela maior desses benefícios do que uma parcela menor. Embora os interesses e necessidades das partes possam ser semelhantes ou complementares em diversos aspectos, o que torna possível a cooperação mutuamente vantajosa, cada um tem seu próprio projeto de vida e convicções (religiosas, filosóficas, políticas etc.), o que os leva a fazer reivindicações conflitantes aos recursos disponíveis (moderadamente escassos).

Diante dessas circunstâncias, princípios de justiça – a principal virtude segundo Rawls – são necessários para escolher, dentre os diferentes arranjos sociais possíveis, aquele que definirá a forma como essas vantagens (e encargos) serão distribuídas (dentro de uma sociedade isolada e bem-ordenada). Não por outra razão são chamadas de circunstâncias de justiça, circunstâncias que lhe dão azo, assim como a ameaça é que dá oportunidade à coragem.³⁸⁵

O ponto de partida para a escolha desses princípios de justiça social, sobre os quais deve existir algum consenso coletivo, é uma acepção mais abstrata da teoria do contrato

³⁸⁴ Álvaro de Vita chega a tratar como idênticas as expressões “liberalismo igualitário” e “justiça rawlsiana”. (VITA, Álvaro de. *O liberalismo igualitário: sociedade democrática e justiça internacional*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 1).

³⁸⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 153-155.

social, tal como formulada por Locke, Rousseau e Kant, em que pessoas livres e racionais, interessadas em promover seus próprios interesses, numa situação inicial de igualdade, definiriam os princípios de justiça para a estrutura básica da sociedade, ou seja, definiriam, numa situação hipotética de igual liberdade, divorciada da situação histórica real ou da situação primitiva da cultura, o que será considerado justo ou injusto visando – e isso é um ponto importante de sua teoria – à organização das principais instituições sociais (e com isso se resgata, de certa forma, o imperativo categórico de Kant).

Nesse estágio pré-contratual, segundo a teoria de Rawls, “ninguém conhece seu lugar na sociedade, sua classe ou seu status social; e ninguém conhece sua sorte na distribuição dos recursos e das habilidades naturais, sua inteligência, força e coisas do gênero.”³⁸⁶ A definição dos princípios de justiça é feita a partir de um “véu da ignorância”. Ao desconhecer sua posição na sociedade, evita-se inclinações em favor dessa ou daquela posição, atingindo-se um resultado justo por meio da justiça procedimental pura. Daí a expressão “justiça como equidade” retratando princípios de justiça extraídos a partir de uma situação inicial hipotética equitativa.

Diz-se que essa situação é hipotética porque, naturalmente, cada pessoa já nasce inserida em uma determinada sociedade, o que repercute nas suas perspectivas de vida. O propósito dessa teoria é identificar uma concepção de justiça, de modo que, quanto mais uma sociedade atender essa concepção, mais próxima estará de um sistema voluntário.³⁸⁷ “O mérito da teoria contratualista é expressar a ideia de que os princípios da justiça podem ser concebidos como princípios que seriam escolhidos por pessoas racionais e que, assim, é possível explicar e justificar as concepções de justiça.”³⁸⁸

Esses princípios teriam que atender a cinco exigências que, para Rawls, são suficientemente naturais, fruto da razoabilidade. Primeiro, os princípios devem ser gerais na forma, de modo que o seu entendimento não requeira conhecimentos específicos. Segundo, devem ter aplicação universal, sujeitando a todos. Terceiro, devem ser públicos, levando à suposição de que serão seguidos por todos de maneira consciente. Quarto, devem impor uma ordenação às reivindicações conflitantes. Quinto, devem levar a um raciocínio conclusivo.³⁸⁹

³⁸⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p.15.

³⁸⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p.13-16.

³⁸⁸ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 19.

³⁸⁹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 159-165.

Rawls acredita que, usando o “véu da ignorância”, dificilmente alguém admitiria a teoria utilitarista, pois ninguém teria razão para aceitar que a estrutura básica da sociedade permita seu próprio sacrifício em favor dos demais. Aliás, a obra de Rawls é constantemente permeada por críticas ao utilitarismo, deslocando o foco do bem-estar coletivo para a justiça. Por outro lado, Rawls afirma que não há nada de irracional no uso da intuição para resolver problemas de prioridade entre princípios. O problema, segundo ele, é que, como se presume que as pessoas avaliem princípios últimos de forma distinta, levando-as a concepções de justiça diferentes, deixa-se um largo espaço para os juízos de ponderação. Na sua ótica, deveríamos trabalhar para reduzir o máximo possível isso, mediante a construção de uma teoria que estabeleça de antemão algumas prioridades.³⁹⁰

Para ele, nessa situação inicial de igualdade moral, as pessoas optariam (numa escolha racional) por dois princípios: um primeiro que atribua a todos iguais direitos e deveres fundamentais (que não estão sujeitos a cálculos utilitários; não são negociáveis), e um segundo, que ele denomina de igualdade democrática, constituído pela junção da igualdade equitativa de oportunidades com o princípio da diferença, isto é, que somente admita desigualdades sociais e econômicas se resultarem em vantagens para todos e, em especial, para os membros menos favorecidos da sociedade.³⁹¹

Tratando do primeiro princípio, Rawls enumera as liberdades fundamentais que, na sua visão, devem ser iguais para todos:

A liberdade política (o direito ao voto e a exercer cargo público) e a liberdade de expressão e reunião; a liberdade de consciência e de pensamento; a liberdade individual, que compreende a proteção contra a opressão psicológica, a agressão e a mutilação (integridade da pessoa); o direito à propriedade pessoal e a proteção contra a prisão e detenção arbitrárias, segundo o conceito de Estado de Direito.³⁹²

Note-se que não se incluem entre as liberdades fundamentais, na concepção de Rawls, o direito de propriedade e a liberdade contratual. Rawls admite que as liberdades fundamentais possam ser ponderadas entre si, ou seja, uma liberdade pode ser limitada em virtude de outra liberdade fundamental (desde que esse sistema seja igual para todos). Mas sua violação não pode ser compensada por vantagens sociais e econômicas, já que os direitos fundamentais do primeiro princípio possuem primazia sobre a forma de distribuição de benefícios econômicos e sociais.

³⁹⁰ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 47 e 50.

³⁹¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p.17-18.

³⁹² RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 74.

O segundo princípio de Rawls admite distribuições desiguais de bens sociais primários (que diferem de bens naturais, tais como saúde, inteligência etc.), desde que elas proporcionem uma melhora na situação dos menos favorecidos e, ao mesmo tempo, os cargos de autoridade e responsabilidade estejam acessíveis a todos (igualdade de oportunidades). O princípio da diferença, a rigor, caminha próximo ao princípio da reparação, embora com este não se confunda, e expressa o significado principal do princípio da fraternidade (que envolve uma noção de solidariedade social).³⁹³

Rawls enumera outras possíveis interpretações para o seu segundo princípio – o sistema de liberdade natural, a igualdade liberal e a aristocracia natural –, para em seguida rejeitá-las.

O sistema de liberdade natural, segundo ele, admite como justa a estrutura básica que satisfaça ao princípio da eficiência (ótimo de Pareto – quando não é possível realocar os recursos para melhorar a situação de uma pessoa sem piorar a de outra) e na qual os cargos estejam abertos aos talentos (capacitados e dispostos a batalhar por eles). Na visão de Rawls, o princípio da eficiência não especifica por si mesmo uma determinada distribuição de recursos. Ele apenas identifica uma curva com inúmeras possibilidades, não servindo sozinho como concepção de justiça. E a igualdade meramente formal de oportunidades de acesso a posições sociais privilegiadas do sistema de liberdade natural também é criticada por Rawls, por permitir que a distribuição receba a influência de circunstâncias sociais (origens familiar e de classe, talentos naturais que não possibilitam a pessoa se dar tão bem) ou contingências fortuitas como a sorte. Isso sem falar em possíveis discriminações por conta de diferenças naturais (cor da pele, gênero etc.)

Justamente para tentar mitigar este último problema, a igualdade liberal exige não apenas uma igualdade formal de oportunidades, mas uma igualdade equitativa, de modo que a expectativa daqueles que têm as mesmas capacidades e aspirações não sofram influência da classe social a que pertencem, possuindo o sistema educacional importante papel de quebrar tais barreiras (sendo obrigação do Estado assegurar oportunidades iguais de educação e cultura para pessoas semelhantemente dotadas e motivadas). Na visão de Rawls, entretanto, isso seria insuficiente, pois continuaria chancelando que a distribuição de riqueza seja determinada pela distribuição natural de aptidões e talentos, uma loteria natural cujo

³⁹³ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 121 e 125-127.

resultado, do ponto de vista moral, seria arbitrário.³⁹⁴ O próprio esforço no desenvolvimento dos talentos, segundo Rawls, dependeria de circunstâncias sociais e familiares afortunadas.³⁹⁵

A aristocracia natural, que não intervém nas contingências sociais além do que exige a igualdade formal de oportunidades, é igualmente sensível a críticas.³⁹⁶

Rawls acrescenta que “a medida da injustiça de um arranjo institucional depende de quão excessivas são as expectativas mais elevadas e até que ponto se apoiam na violação dos outros princípios de justiça, por exemplo, a igualdade equitativa de oportunidades”.³⁹⁷ Assim, na sua visão, ainda que o aumento da expectativa dos mais favorecidos leve a uma melhora das expectativas dos menos favorecidos, quando aquelas são muito elevadas, a situação dos menos favorecidos iria melhorar mais com a redução desse excesso. Ele, entretanto, não explica a razão exata disso. Pondera, em sequência, que o princípio da diferença é compatível com o da eficiência, pois um sistema perfeitamente justo é também eficiente, de modo que se torna impossível melhorar a situação de um sem piorar a de outro.

Há situações, segundo Rawls, que a restrição a certos cargos pode atrair talentos superiores e incentivar melhores desempenhos, beneficiando a todos, incluindo-se os menos

³⁹⁴ “O princípio da diferença representa, com efeito, um acordo no sentido de se considerar a distribuição dos talentos naturais em certos aspectos como um bem comum, e no sentido de compartilhar os benefícios econômicos e sociais maiores propiciados pelas complementariedades dessa distribuição. Os que foram favorecidos pela natureza, quem quer que sejam, só podem beneficiar-se de sua boa sorte em condições que melhorem a situação dos menos afortunados. Os naturalmente favorecidos não devem beneficiar-se apenas por serem mais talentosos, mas somente para cobrir os custos de educação e treinamento dos menos favorecidos e para que usem seus talentos de maneira que também ajudem os menos favorecidos. Ninguém merece sua maior capacidade natural nem um ponto de partida mais favorável na sociedade. Porém é claro que isso não é motivo para ignorar, muito menos eliminar, essas diferenças. Pelo contrário, pode-se organizar a estrutura básica de forma que essas contingências funcionem para o bem dos menos afortunados.” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 121-122). No mesmo sentido, p. 387-388.

³⁹⁵ “Mesmo em uma sociedade bem-ordenada que atenda aos dois princípios de justiça, a família pode ser uma barreira para a igualdade de oportunidade entre os indivíduos. Pois, conforme o defini, o segundo princípio exige apenas perspectivas iguais de vida em todos os estratos da sociedade para os que têm motivação e capacidade semelhantes. Se houver variações entre famílias do mesmo estrato no tocante ao modo como cada uma educa as aspirações da criança, então, embora possa haver igualdade equitativa de oportunidades entre estratos, não haverá oportunidades iguais entre indivíduos.” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 375). Fleischacker comenta que Rawls, ao associar até mesmo o esforço a influências sociais, aproxima-se do pensamento de Marx no específico ponto em que entende que mesmo características que poderiam parecer naturais são, na verdade, produto na estrutura social. Por outro lado, distancia-se da ideia de mérito moral de Aristóteles. (FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 147-148 e 165). Essa ideia de que relações sociais não são naturais também é encontrada em John Stuart Mill, ao criticar a submissão das mulheres. (MILL, John Stuart. *The subjection of women*. In: GRAY, John (Org.). *On Liberty and other essays*. Oxford: Oxford University Press, 1998).

³⁹⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 80-90.

³⁹⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 95.

favorecidos. Na sua visão, entretanto, a exigência de igualdade equitativa de oportunidades proíbe esse arranjo.³⁹⁸

Rawls entende que o primeiro princípio seria melhor concretizado por meio de uma democracia constitucional. Após chegar-se, na posição original, a um consenso sobre os princípios de justiça, retira-se parcialmente o véu da ignorância para que as pessoas, ainda desconhecendo sua situação particular, tenham conhecimento de questões gerais a respeito da sociedade (circunstâncias e recursos naturais, nível de desenvolvimento econômico, cultura política etc.) e possam outorgar uma constituição que melhor os atenda.

Ainda sob esse véu parcial, o segundo princípio entra em cena na estruturação da legislação ordinária, de modo que “as políticas sociais e econômicas visem maximizar as expectativas de longo prazo dos menos favorecidos, em condições de igualdade equitativa de oportunidades, desde que as liberdades iguais sejam preservadas.”³⁹⁹ O interessante neste ponto e o que talvez constitua uma das críticas à sua teoria é que o próprio Rawls admite que, dada as diferenças razoáveis de opinião, “não raro, o melhor que se pode dizer de uma lei ou política é que pelo menos não é claramente injusta.”⁴⁰⁰ Trata-se, como ele próprio reconhece, de uma avaliação quase sempre indeterminada, embora ele não veja isso como uma falha da sua teoria, de certa forma dando-se por satisfeito se for capaz de especificar graves injustiças (o que depende em grande medida da intuição) que devem ser evitadas.

Mais adiante, ao tratar da estrutura básica da distribuição de bens, Rawls distingue dois aspectos do setor público: a propriedade dos meios de produção (pública ou privada) e a proporção total dos recursos sociais destinada aos bens públicos⁴⁰¹, e sugere que a quantidade de recursos alocados em bens públicos numa dada sociedade independe da titularidade dos meios de produção (ou seja, independe da sociologia política). Acrescenta que nos dois regimes políticos, desde que não exista um sistema central opressor (o que historicamente tem

³⁹⁸ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 102.

³⁹⁹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 244.

⁴⁰⁰ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 244.

⁴⁰¹ O exemplo clássico de bem público, também adotado por Rawls, é o da proteção contra um ataque estrangeiro. Dada a sua indivisibilidade (todos desfrutam, querendo ou não), é eficiente que o seu fornecimento fique à cargo do Estado. Nesse mesmo sentido, Richard Musgrave pondera que o tamanho adequado do setor público, em determinado grau, é uma questão de ordem mais técnica do que ideológica. O mercado, na sua visão, só funciona adequadamente quando existe uma titularidade exclusiva naquilo que é comercializado. Não existe sentido em excluir alguém de participar dos benefícios de algo, quando sua participação não reduz o consumo desse bem por outra pessoa. A exclusão pode ser indesejável, quando não impossível ou proibitivamente dispendiosa. E como o benefício está disponível a todos, consumidores não irão oferecer pagamentos voluntários por tal bem. (MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 5-8).

sido uma constante nos regimes socialistas), permite-se a livre escolha da ocupação e o emprego de mercados livres. Daí porque, na sua visão, a adoção de um sistema ou outro não é relevante para a sua teoria de justiça, desde que mantida a lógica de mercado, ainda que sujeita a inúmeras imperfeições (tais como monopólio, falta de informação adequada etc.) que necessitam de correção.⁴⁰²

Em sequência, Rawls divide o Estado em quatro setores: alocação, estabilização, transferência e distribuição.⁴⁰³ O primeiro seria responsável pela correção das falhas do mercado, fomentando a competitividade e atuando na produção de bens públicos e, juntamente com o segundo, teria como propósito manter a eficiência geral da economia de mercado.

O terceiro – e este é o ponto que talvez mais nos interesse – teria a função de garantir um mínimo social a cada indivíduo, já que um sistema competitivo de preços não leva em conta as necessidades. Mas, frise-se, a definição exata desse mínimo ficaria a cargo dessa imprecisa ideia de justiça concreta que subjaz ao segundo princípio de justiça de Rawls. Segundo ele, “uma vez que um mínimo apropriado seja garantido pelas transferências, talvez seja perfeitamente justo que o restante da renda total seja definido pelo sistema de preços, supondo-se que seja razoavelmente eficiente e livre de restrições monopólicas, e que externalidades que excedam os limites do razoável tenham sido eliminadas.”⁴⁰⁴ Sua grande preocupação, assim, não é com uma absoluta equiparação de posições sociais, mas com a maximização das expectativas dos menos favorecidos a longo prazo, ou seja, que tais expectativas se estendam às futuras gerações. Até porque, como ele comenta, existe uma curva de eficiência econômica da tributação, na qual, a partir de determinado momento, compromete-se a poupança ou interfere-se nas expectativas dos menos favorecidos.⁴⁰⁵

Por fim, o quarto setor teria uma dupla incumbência, com o objetivo de preservar uma justiça aproximada nas parcelas distributivas. A primeira seria “corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações que prejudiquem o valor

⁴⁰² RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 331-341.

⁴⁰³ Musgrave considera que o setor de transferência, na realidade, está inserido dentro das funções distributiva (na tributação progressiva, por exemplo) e alocativa (no gasto público). (MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 7-13).

⁴⁰⁴ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 345.

⁴⁰⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 356. Essa relação é usualmente chamada de *curva de Lafer*.

equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades.”⁴⁰⁶ E essa função seria essencialmente exercida pela tributação sobre herança e doações, embora a exata dosimetria da tributação seja fluida e dependente de julgamento político. A segunda seria arrecadar, de forma justa, os recursos necessários para as demais funções, sugerindo uma tributação proporcional (que seria mais eficiente) sobre o consumo (que seria, na sua ótica, preferível ao imposto de renda, embora as razões dadas não façam, penso, sentido). A tributação progressiva, afirma Rawls, só teria cabimento quando indispensável para preservar/retomar a justiça da estrutura básica quanto ao primeiro princípio e à igualdade equitativa de oportunidades, ou seja, para corrigir a injustiça das instituições existentes. Novamente, essas seriam considerações de natureza política estranhas à sua teoria de justiça, ponderando ele que, em geral, recorre-se na prática à escolha do sistema menos injusto.

Note-se que a tributação progressiva, para Rawls, não tem qualquer relação com a noção de utilidade marginal da renda adotada pelos utilitaristas, a ser examinada no terceiro capítulo, pois o objetivo do setor de distribuição não é maximizar o saldo líquido de satisfação, mas estabelecer uma estrutura básica justa.

2.3.5. Críticas ao pensamento liberal igualitário

O pensamento liberal igualitário, especialmente a teoria de Rawls, também não está imune a críticas, embora se possa dizer, com alguma dose de segurança, que elas, em sua maioria (ou ao menos as mais consistentes delas), provêm de “fogo amigo”, ou seja, de pessoas que, de certa forma, estão muito mais próximas do seu pensamento do que do extremo oposto libertário.

Parte das críticas que se faz decorre da forma de abordagem adotada por Rawls (e os demais contratualistas), que procura identificar instituições ideais a partir da construção de uma concepção de justiça perfeita, sem colocar o foco diretamente sobre as sociedades reais. Esse modelo traz muitos problemas, pois ele “não pode acomodar facilmente a sobrevivência de princípios concorrentes que não falem em uníssono”⁴⁰⁷, não estando claro, assim, se ele satisfaz nossas intuições sobre justiça.⁴⁰⁸

⁴⁰⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 346.

⁴⁰⁷ SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 76.

⁴⁰⁸ YOUNG, Peyton H. *Equity: in theory and practice*. Princeton: Princeton University Press, 1994, p. 10.

De fato, a essência da justiça como equidade de Rawls reside numa premissa de imparcialidade, obtida por meio do véu da ignorância. Entretanto, nada garante que, diante desse véu, as pessoas chegarão a um consenso, muito menos que o consenso resultará nos princípios indicados por Rawls.⁴⁰⁹ Há outros arranjos, igualmente com pretensão de imparcialidade, que poderiam ser escolhidos na posição original⁴¹⁰, pois existem “interesses genuinamente plurais, e às vezes conflitantes, que afetam nossa compreensão da justiça.”⁴¹¹ Por exemplo, quem garante que os princípios escolhidos na posição original chancelariam que alguém passasse fome em prol da preservação da liberdade política (já que na teoria de Rawls esta última tem preferência lexicográfica)?⁴¹²

Para ilustrar essa pluralidade de razões imparciais, Amartya Sen sugere um simples caso de disputa de uma flauta entre três crianças. A primeira reivindica a flauta sob o argumento de que é a única que sabe tocá-la; a segunda argumenta que é a única pobre que não tem outro brinquedo; e a terceira defende seu direito sobre a flauta, pois foi ela que trabalhou zelosamente durante meses para fazê-la. Utilitaristas, liberais igualitários e libertários teriam, cada um, sua própria solução, fundada numa razão imparcial e não arbitrária.⁴¹³ É justamente por isso que Sen sugere que “a identificação de arranjos institucionais inteiramente justos não é necessária nem suficiente.” Para ele, não ajuda, na

⁴⁰⁹ Em escritos posteriores, Rawls enfrenta essa crítica argumentando que sua teoria de justiça seria de cunho político e não metafísico, não sendo necessário que se justifique a escolha dos princípios, à semelhança do voto numa democracia, que não precisa ser justificado pelo cidadão. (RAWLS, John. *Political liberalism*. Nova York: Columbia University Press, 1993, p. 15). Mas isso soa como justificar a moralidade de uma posição com base numa teoria amoral.

⁴¹⁰ Teorias alternativas a partir da mesma posição original são pontuadas por John Roemer (ROEMER, John. *Theories of distributive justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1996).

⁴¹¹ SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 87.

⁴¹² Fazendo comparação semelhante, confira-se: SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 177.

⁴¹³ Peyton Young relata um problema mais realista para evidenciar essa dificuldade de identificar razões imparciais únicas: como definir quem teria direito de preferência para receber a doação de um órgão (um bem indivisível, considerado recurso nacional, em quantidade insuficiente para atender a demanda)? O órgão deve ir para quem estiver em maior perigo ou sente mais dor, para quem tiver mais chance de compatibilidade e de sobreviver com aquele órgão, ou deve ir para quem estiver aguardando na fila há mais tempo? A questão na prática foi enfrentada nos EUA após extensiva discussão de comitês compostos por especialistas médicos, grupos representativos de pacientes e membros do público em geral, tendo se estabelecido um sistema de pontuação com base em máximo benefício (maior peso), urgência médica e tempo de espera (menor peso). Para o autor, à semelhança de Sen, equidade não tem uma concepção única como a abordagem da justiça transcendental sugere. Equidade é uma ideia complexa, cheia de nuances e multifacetada, que pode ser descrita como o equilíbrio entre razões concorrentes, sendo importante que todas essas razões sejam levadas em consideração no desenho da fórmula alocativa. (YOUNG, Peyton H. *Equity: in theory and practice*. Princeton: Princeton University Press, 1994, p. 9 e 27-31 e 41).

escolha entre um Picasso e um Dalí, definir que a *Mona Lisa* é o melhor quadro.⁴¹⁴ Disso vem a sua defesa de uma abordagem comparativa entre opções viáveis numa determinada realidade social que identifique e lute concretamente contra situações evidentemente injustas (e faça esse reexame rotineiramente, sensível à realidade, independentemente de quão excelente as instituições básicas sejam consideradas).⁴¹⁵ Por exemplo, ele menciona que os abolicionistas não acreditavam que o fim da escravidão levaria a um mundo perfeitamente justo. Apenas estavam convictos de que a escravidão atingia um grau intolerável de injustiça.⁴¹⁶

Outra crítica feita à teoria de Rawls, de certa forma correlata à anterior, é que ela ignora por completo, no seu cômputo valorativo direto, as ideias de mérito e merecimento. Ele simplesmente entende que essas considerações não fazem parte da noção de justiça, ainda que o mérito (esforço, por exemplo) não seja arbitrário.

Parece-me difícil imaginar que a ideia de merecimento seria totalmente ignorada na posição original, como se a “concepção de justiça na posição original [fosse] fazer com que todos espontaneamente [desempenhassem] plenamente seu papel produtivo sem nenhum regime de incentivos”⁴¹⁷, um papel, por sinal, que o próprio Rawls entende (de forma um tanto contraditória) fundamental para a melhora da qualidade de vida de todos e, especialmente, para os mais desfavorecidos. O que levaria alguém a se esforçar mais se ela não recebe qualquer vantagem nisso ou, melhor dizendo, se a avaliação do mérito desse esforço é irrelevante para determinar o quanto do resultado do seu esforço ela terá direito?

⁴¹⁴ SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 43-46.

⁴¹⁵ Segundo Sen, “se estamos tentando lutar contra as injustiças do mundo em que vivemos, com uma combinação de lacunas institucionais e inadequações de comportamento, também temos de pensar em como as instituições devem ser criadas aqui e agora, para promover a justiça reforçando as liberdades negativas e substantivas, bem como o bem-estar das pessoas que vivem hoje e que amanhã terão partido.” (SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 111). Para ele, a análise comparativa reconhece a pluralidade de princípios concorrentes, permite soluções parciais e juízos globais, entre outras vantagens. (Ibidem, p. 137-142). No mesmo sentido, Álvaro de Vita afirma que “se há razões para sermos céticos em relação a um argumento que necessita apelar a uma natureza humana comum, para daí extrair implicações definidas para práticas e instituições sociais e políticas, apelar a uma noção de natureza humana que opera de forma negativa tem muito mais plausibilidade. [...] Podemos não saber o que é uma vida boa de ser vivida por todos os serem humanos em toda parte, mas temos uma ideia muito mais nítida do que degrada ou torna a vida humana ruim em toda parte: [...]” (VITA, Álvaro de. *O liberalismo igualitário: sociedade democrática e justiça internacional*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 32-33).

⁴¹⁶ Na verdade, Rawls parece estar preocupado exclusivamente em demonstrar que seus princípios seriam preferidos na posição original em relação ao utilitarismo, “mas, se alguém lhe demonstrasse que estava errado, ou apresentasse um princípio diferente cujo desempenho fosse ainda melhor, então ele seria obrigado a mudar de opinião.” (SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 153).

⁴¹⁷ SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 92.

Essa concepção de Rawls provém, aparentemente, da equivocada presunção de que os princípios de justiça social precedem e fundamentam o comportamento real adequado por parte de todos. Ainda que a estrutura básica da sociedade influencie substancialmente na capacidade das pessoas perseguirem seus objetivos e que os princípios de justiça social sejam diferentes daqueles que se aplicam às relações individuais, não existe essa precedência lógica dos princípios de justiça social; muito ao contrário, os princípios de justiça social têm origem na ideia de justiça nas relações diretas entre as pessoas, ou seja, eles dependem do senso de justiça que está enraizado na cabeça das pessoas. Eles só diferem um do outro porque a complexidade das instituições e das práticas sociais exigem alguns ajustes. E se as ideias a respeito de justiça nas relações individuais são fortemente marcadas pelas noções de reciprocidade equilibrada e merecimento⁴¹⁸, então é razoável supor que a justiça social deve contemplar, em alguma medida, tais pontos.⁴¹⁹

Melhor acomodando a teoria de Rawls, Álvaro de Vita afirma que “uma sociedade que possibilita que as pessoas sejam iguais ao menos do ponto de vista moral é aquela cujas instituições básicas se organizam de maneira a impedir que o quinhão distributivo de cada um [...] seja determinado por fatores que [...] estão fora do alcance de escolhas individuais genuínas”⁴²⁰, diferenciando-se, assim, alguém que passa fome porque não tem recursos para comprar comida de alguém que opta por jejuar por razões religiosas.

A partir dessa premissa, ele identifica os fatores que podem levar a uma distribuição desigual: discriminação (cor da pele, gênero, opção sexual, orientação política etc.), classe (origem familiar e posição social), talento (aqui entram não apenas talentos naturais positivos, mas deficiências) e empenho. Esses fatores estão dispostos, segundo ele, desde os que têm

⁴¹⁸ Segundo Shapiro, “nossa relutância [em ignorar as noções de reciprocidade equilibrada e merecimento] tem a ver com o lado psicológico do ideal artesanal, com o senso de satisfação subjetiva ligada à ideia de fazer algo que posteriormente se possa chamar de seu. Todos conhecemos essa sensação, e não é fácil nos convencer a desistir dela ou a adaptá-la à ideia genérica de que cada um de nós, juntamente com todas as outras pessoas, é de algum modo dono de tudo o que qualquer um venha a produzir em determinado momento e lugar. [...] ...parece inapropriado negar legitimidade a um impulso tão forte como o dado pelo estímulo psicológico resultante da produção de algo que se pode possuir.” (SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 181).

⁴¹⁹ JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 266-269. “[E]mbora seja incorreto dizer que o princípio do merecimento seja o princípio de justiça social, o conceito de merecimento conserva algum poder de persuasão, algo que uma concepção razoável de justiça social não deveria ignorar.” (Ibidem, p. 231). Amartya Sen também critica essa “simplificação drástica e formulista de uma tarefa enorme e multifacetada”. (SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p.100).

⁴²⁰ VITA, Álvaro de. *O liberalismo igualitário: sociedade democrática e justiça internacional*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 37.

pouca ou nenhuma relação com escolhas individuais àqueles que são mais determinados por essas escolhas.

Desigualdades decorrentes de discriminação despertam mais facilmente nossa indignação, sendo grande o grau de concordância a respeito da ilegitimidade de benefícios ou ônus a ela associados (embora não seja muito claro se o princípio da diferença de Rawls respaldaria ações afirmativas, porque ele sequer imagina essa circunstância). No outro extremo, desigualdades decorrentes do empenho mobilizam menos o nosso senso de justiça.⁴²¹ Conclui Álvaro de Vita que uma teoria liberal igualitária deve reservar um espaço adequado para a responsabilidade individual pelas escolhas. Embora empenho possa ser, em determinadas circunstâncias, influenciado por fatores ambientais, não há uma razão óbvia para considerar desigualdades fundadas no empenho como inexoravelmente injustas.⁴²²

Classe e talento, entretanto, geram mais controvérsia. Álvaro de Vita compartilha da visão de Rawls de que desigualdades em virtude de classe e talento (loteria genética) são arbitrárias. E que, enquanto a primeira deveria ser completamente abolida, a segunda deveria ser suavizada, pois, cumpre recordar, tal desigualdade é admitida por Rawls, desde que em benefício de todos, especialmente dos mais desfavorecidos. Desse modo, o que seria inaceitável seria que os mais talentosos se apropriassem de um quinhão imensamente grande e disso surgem os sistemas redistributivos de bem-estar social.⁴²³

Considerar classe e talento como fatores arbitrários do ponto de vista do mérito, na minha percepção, ignora duas ponderações. A primeira é que se, de fato, uma pessoa que nasce em uma família abastada tem maiores oportunidades do que uma que nasce numa família pobre, e isso, sob um ponto de vista, significa que ela está numa posição privilegiada sem mérito próprio, por outro, não pode ser ignorado o mérito daquele que conquistou essa posição pelo esforço (a se pressupor uma competição com oportunidades semelhantes) e a legou, como seu propósito de vida (e aqui entra em jogo o incentivo à produtividade), a seu filho.

⁴²¹ Dworkin diferencia “sorte bruta” (a merecer intervenção) de “sorte opcional”. (DWORKIN, Ronald. What is Equality? Part 2: Equality of resources. *Philosophy and Public Affairs*, vol. 10, n° 4, 2000, p. 73-77).

⁴²² VITA, Álvaro de. *O liberalismo igualitário: sociedade democrática e justiça internacional*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 37-38 e 42-43.

⁴²³ Dworkin fundamenta esse arranjo numa espécie de seguro hipotético contratado sob o véu da ignorância. (DWORKIN, Ronald. What is Equality? Part 2: Equality of resources. *Philosophy and Public Affairs*, vol. 10, n° 4, 2000, p. 65-119).

Se o libertário falha em só enxergar o mérito daquele que transfere a propriedade (em geral o genitor), o liberal igualitário também falha ao desconsiderar o mérito do transferidor.⁴²⁴ Penso que o senso de justiça caminha, exatamente, para algum ponto de equilíbrio entre essas duas visões, o que examinaremos no quarto capítulo.

A segunda ponderação é que nem sempre é fácil distinguir esforço de talento. Até que ponto a habilidade de Zico, Agassi ou Jordan era decorrente de um talento natural, ou (também) era fruto de muito esforço? Onde termina um e começa o outro? Eu tendo a acreditar que, na maioria dos casos de destaque, o esforço exerceu um papel ao menos tão relevante quanto o talento, o que também me leva a pensar que, dada a dificuldade de precisá-lo, é temerário imputar tudo ao talento e considerá-lo totalmente arbitrário.

Mais do que imputar ao talento o rótulo de arbitrário (o que ainda enfrenta problemas decorrentes da globalização e da possibilidade de mudanças de domicílio das pessoas), como se fosse possível encapsulá-lo numa caixa separada, o que me parece mais importante é perceber que os retornos do mercado nem sempre são proporcionais aos talentos. Em geral, para os que estão no topo da pirâmide, o nível de remuneração costuma ser superior ao nível que seria estabelecido em uma alocação de equilíbrio em um mercado perfeitamente competitivo⁴²⁵, existindo fortes indícios de que a correção dessas distorções não iria gerar qualquer desestímulo.⁴²⁶ E mais. Em geral o nível de remuneração do topo da pirâmide não tem sido acompanhado de responsabilidades no mesmo grau de intensidade. Basta ver, por exemplo, o escândalo dos bônus pagos aos executivos de instituições financeiras que estiveram envolvidos na crise do *subprime* de 2008 e 2009, ou os executivos de empresas envolvidas em casos de enormes catástrofes ambientais, como o desastre do rompimento da barreira de Mariana.

⁴²⁴ Hayek reconhece que o indivíduo nem sempre possui mérito sobre certos fatores que influenciam na sua capacidade, destacando a família, a herança e a educação. Hayek, entretanto, defende a existência dessas vantagens. No caso da família, sugere que a evolução social depende dos esforços contínuos de duas ou três gerações, afirmando assim que “a transmissão da herança da civilização no âmbito familiar é instrumento tão importante na luta do homem por melhores dias quanto a transmissão de atributos físicos e biológicos sadios pela hereditariedade.” (HAYEK, Friedrich A. *Os fundamentos da liberdade*. São Paulo: Visão, 1983, p. 94 e 97).

⁴²⁵ Para um aprofundamento dessas considerações, confira-se: VAN PARJIS, Philippe. *Real Freedom for all*. What (if anything) can justify capitalism? Oxford: Clarendon Press, 1995.

⁴²⁶ TANZI, Vito. *Termites of the state: why complexity leads to inequality*. New York: Cambridge University Press, 2018, p. 351-354. Na verdade, Tanzi sugere que a desigualdade, quando atinge patamares extremos, leva a grandes dificuldades sociais. (Ibidem, p. 306). Em sentido semelhante, defendendo que alta desigualdade é ineficiente do ponto de vista econômico, confira-se: STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 161 e seguintes.

A terceira crítica usualmente feita à justiça como equidade de Rawls é que os dois princípios escolhidos na posição original não esclarecem exatamente quais são os bens primários e em que medida tais bens devem ser proporcionados a todos.⁴²⁷ Na verdade, Rawls não especifica sequer como as diferentes violações das liberdades deveriam ser avaliadas comparativamente. Novamente, essa crítica decorre da pretensão de Rawls de estabelecer uma teoria transcendental de justiça. E a situação se agrava quando se foca demasiadamente em bens primários e se ignora (ou melhor, deixa-se de levar em consideração) as diferenças entre as pessoas. Como comenta Sen:

Se as pessoas fossem basicamente muito semelhantes umas às outras, então uma lista de bens primários poderia ser uma forma bastante boa de avaliar vantagem. Mas, na realidade, as pessoas parecem ter necessidades muito diferentes, que variam com o estado de saúde, a longevidade, as condições climáticas, a localização da moradia, as condições de trabalho, o temperamento e até mesmo o tamanho do corpo (que afeta as exigências alimentares e de vestuário).⁴²⁸

Daí porque Sen defende que se mude o foco para uma avaliação real das liberdades e capacidades de uma pessoa de levar o tipo de vida que valoriza, isto é, as alternativas passíveis de escolha. Difere-se, assim, da lógica clássica de comparar apenas felicidade (utilitarismo) ou renda e riqueza (que constituem meios, não fins) e interessa-se por uma pluralidade de características diferentes de nossas vidas. Uma pessoa rica com alguma deficiência física pode estar sujeita a muitas restrições que uma pessoa pobre saudável não está. De fato, as diferentes capacidades se dão, em geral, em virtude da heterogeneidade física entre as pessoas (diferenças de idade, gênero, deficiências, propensão à doença etc.), diversidades no ambiente físico (condições climáticas diversas, por exemplo), variações no clima social (saúde pública, estrutura de ensino etc.) e diferenças de perspectivas relacionais (padrões de comportamento estabelecidos em uma comunidade podem criar restrições, como já alertava Smith, séculos atrás, a respeito da falta de dignidade de se apresentar em público sem uma camisa de linho).

O que Sen pretende demonstrar é que, se o nosso objetivo é identificar injustiças flagrantes, por meio do debate público, e combatê-las, premissa que endosso nesse trabalho,

⁴²⁷ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 169-170. Em sentido semelhante, David Johnston sugere que “o princípio da necessidade só pode ser um princípio de justiça social parcial”, na medida em que não diz muita coisa sobre quais seriam as coisas que as pessoas precisam para sobreviver, para ter uma vida longa e saudável, ou para viver com honra e dignidade. (JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018, p. 232).

⁴²⁸ SEN, Amartya. Equality of what? In: McMURRIN, Sterling M. (Ed.). *Tanner Lectures on Human Values*, vol. I. Cambridge: Cambridge University Press, 1980, p. 157-158.

um importante caminho seria a intervenção social contra inaptidões que interfiram na capacidade das pessoas.⁴²⁹

Por fim, a abordagem contratualista de Rawls, ao restringir a noção de justiça a uma determinada comunidade política, tem dificuldade de lidar com perspectivas globais, o que parece ser relevante num mundo em que ações de um país podem influenciar seriamente a vida em outros lugares, seja direta (invasões bélicas, por exemplo) ou indiretamente (como as questões climáticas, os paraísos fiscais, as questões comerciais etc.), e no qual a identificação entre as pessoas atravessam as fronteiras nacionais (por questões religiosas, língua, raça, opção sexual, convicção política ou mesmo profissão). Isso sem falar em crises econômicas globais ou terrorismo, que afetam a todos indistintamente, ou na circunstância de que empresas multinacionais dificilmente se encaixam no modelo político de uma única nação.

Além disso, a necessidade de objetividade das nossas razões “exige que se faça um sério escrutínio e dê atenção a pontos de vista diferentes a partir de outros lugares, refletindo a influência de outras experiências empíricas.”⁴³⁰ Sen, assim, resgata, em oposição ao véu da ignorância de Rawls, a ideia do espectador imparcial de Adam Smith, o que permite que se invoquem juízos de fora do grupo focal.⁴³¹

2.4. Considerações finais

Apesar das inúmeras críticas feitas à Rawls, sua teoria foi essencial para reposicionar a discussão a respeito da justiça. Embora sua principal intenção fosse confrontar a teoria utilitarista (que, além de admitir a exploração de alguns em benefício de uma maioria, silenciava a respeito dos horrores do nazismo e do fascismo⁴³²), ele foi mais além, resgatando

⁴²⁹ SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 287-294.

⁴³⁰ SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p.160.

⁴³¹ Sen fornece inúmeras razões para que seja possível invocar juízos de fora do grupo focal. Entre elas: afastar discriminações enraizadas e contornar a falsa consciência (por exemplo, a autopercepção da morbidade). (SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p.194-197).

⁴³² Nesse sentido, confira-se: SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 140-141 e 146. O referido autor comenta que o resgate da teoria do contrato social decorreu de uma

a ideia kantiana de tratar a todos como seres igualmente morais, pontuando que a distinção entre as pessoas é (ou pode ser) fruto de circunstâncias moralmente arbitrárias e destacando a necessidade de se olhar para a base da pirâmide social, assegurando aos que nela se encontram igualdade equitativa de oportunidades e um conjunto de bens primários.⁴³³ Mesmo Amartya Sen, um de seus principais críticos, ressalta a importância do seu trabalho, especialmente na sua defesa da imparcialidade do discurso.

Obviamente, sua inclusão de classe, talento natural e esforço como uma questão inexoravelmente arbitrária do ponto de vista moral trouxe novos olhares sobre a desigualdade entre os indivíduos.⁴³⁴ Como vimos, entretanto, essa tese dificilmente suplantaria por completo a ideia de merecimento e reciprocidade enraizada em nossas cabeças desde tempos imemoriais. Para Ian Shapiro, “trata-se de uma tese peculiar pelo fato de ser extremamente difícil, se não impossível, de contestar; e, no entanto, suas implicações são tão radicais que o próprio Rawls delas se esquiva e, de fato, poucos dentre nós desejariam conviver com elas.”⁴³⁵

Não obstante a sua importância, compartilho da visão de Amartya Sen quanto à dificuldade de se construir uma teoria de justiça transcendental que seja definida por alguns rígidos princípios (tendencialmente imutáveis).⁴³⁶ Como afirma Marjorie Kornhauser, “nossa percepção do que é uma tributação justa não está baseada num único princípio de justiça, mas em inúmeros princípios que são contraditórios em alguma extensão.”⁴³⁷

necessidade de dar resposta à urgência moral da época, mediante a investigação da legitimidade dos regimes políticos existentes.

⁴³³ É interessante constatar, assim, como a teoria de Rawls tem sido usada, hoje, muito mais para confrontar os libertários do que os utilitaristas.

⁴³⁴ Shapiro comenta que Rawls, assim, vai além da percepção da época, que se limitava a discutir a desigualdade sob a perspectiva da influência da hereditariedade e da influência do meio. (SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 155).

⁴³⁵ SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 180.

⁴³⁶ Como Shapiro assinala, “o papel dos projetos abstratos é muito menor, e o dos projetos empíricos controversos muito maior, do que os teóricos desse campo estão dispostos a admitir.” (SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 179). É realmente impressionante como a academia brasileira voltada para o estudo da justiça tributária tem encampado correntes filosóficas de forma acrítica. Talvez possamos chegar a um ponto final semelhante na prática, mas o caminho (o discurso) que proponho é bem distinto do convencional, o que, acredito, é um facilitador do debate.

⁴³⁷ KORNHAUSER, Marjorie E. Equality, liberty and fair income tax. *Fordham Urban Law Journal*, vol. 23 (3), 1996, p. 608, tradução livre. Em sentido semelhante, confira-se: SHEFRIN, Steven. M. Perceptions of fairness in the crucible of tax policy. In: SLEMROD, Joel (ed.). *Tax progressivity and income inequality*. New York: Cambridge University Press, 1996.

Parece-me realmente mais factível tentar chegar a consensos públicos sobre (i) desenhos alocativos⁴³⁸, levando em consideração uma pluralidade de razões imparciais, e (ii) injustiças flagrantes, trabalhando para, efetivamente⁴³⁹ (ao invés de ficar apenas no campo das ideias), eliminá-las ou ao menos mitigá-las. E as capacidades devem, de fato, ser um componente importante nessa avaliação (com destaque para as inaptidões).

Mas quais são esses consensos morais e injustiças flagrantes? Dificilmente seria possível apontar todos eles e nem é esse o propósito deste trabalho. Considerando o objeto de estudo, o foco é identificar quais são os consensos morais e as injustiças flagrantes que devem ser considerados ao se eleger e se estruturar as bases de incidência de um sistema tributário. Dedicarei o próximo capítulo a essa análise.

⁴³⁸ Há, em essência, três modelos alocativos: igualdade, proporcionalidade e prioridade. Inúmeras razões podem atrair a regra da prioridade (especialmente quando se trata de bens ou encargos indivisíveis), tais como mérito/merecimento, contribuição, necessidade etc. (YOUNG, Peyton H. *Equity: in theory and practice*. Princeton: Princeton University Press, 1994, p. 8-9 e 12).

⁴³⁹ Aqui, a ideia de Sen (que compartilho), de certa forma, aproxima-se do comunitarismo, que tem em Michael Walzer um de seus mais expressivos defensores. Este entende que os princípios de justiça são plurais e são produto do particularismo histórico e cultural de cada sociedade. Assim, ele rejeita a ideia de desenhar uma teoria perfeita de justiça aplicável a qualquer sociedade, pois a noção de justiça (e do que se precisa fazer para ir ao seu encaixe) irá variar em cada sociedade a depender dessas circunstâncias particulares. Para um estudo mais profundo de suas ideias, confira-se: WALZER, Michael. *Esferas da justiça: uma defesa do pluralismo e da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

3. A IDEIA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

3.1. A necessária distinção entre justiça social e judicial tributária

Terminei o último capítulo resgatando o objeto desse estudo – a identificação e estruturação sistemática das bases ótimas de incidência tributária – para melhor situar os consensos morais e injustiças flagrantes que devemos investigar. Essa delimitação do tema tem íntima relação com a distinção entre justiça social e justiça tributária que precisamos fazer antes de avançar.

A doutrina dedicada ao estudo das finanças públicas atribui ao setor público, atualmente, quatro funções primordiais, duas voltadas para questões microeconômicas e duas dirigidas a propósitos macroeconômicos: (i) a função alocativa, responsável por prover bens em situações em que o mercado não atua de forma eficiente (quando não há pretensões de exclusividade ou de rivalidade), como, por exemplo, no financiamento da defesa externa ou na adoção de medidas contra desastres naturais; (ii) a função distributiva, responsável por distribuir bens, serviços e encargos entre os indivíduos (o que revela a íntima relação entre receita e despesa)⁴⁴⁰; (iii) a função estabilizadora, com o propósito de lidar com crises financeiras, desemprego, pessimismo do mercado etc.; e (iv) a função de otimização dinâmica, somente mais recentemente desenvolvida, que trabalha com a ideia de crescimento sustentável, focando em problemas ambientais e intergeracionais.⁴⁴¹

A discussão sobre justiça está, em essência, relacionada à função distributiva, pois o quanto o setor público deve distribuir (de vantagens e encargos) a cada indivíduo depende da nossa percepção do papel do estado e, como visto no capítulo anterior, da nossa consciência político-filosófica a respeito da distribuição da riqueza entre os indivíduos⁴⁴² (especialmente o quanto se acredita que o retorno do mercado seja totalmente justo).

⁴⁴⁰ Na verdade, existem duas formas de enxergar a função distributiva. Na primeira, ela é responsável apenas pela distribuição de bens e serviços e é financiada, em grande medida, com a arrecadação de tributos. Scaff parece adotar essa abordagem ao afirmar que a forma de concretização da justiça distributiva é por meio do correto uso da função distributiva do orçamento. (SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual*: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 274). Na segunda, que me parece mais adequada e que, portanto, adotei, a função distributiva compreende também a distribuição dos encargos fiscais. Nos dois casos, existe, sem dúvida, uma íntima relação entre receita e despesa estatal.

⁴⁴¹ IHORI, Toshihiro. *Principles of public finance*. Singapura: Springer, 2019, p. 1-5. Na verdade, contrariando o uso comum, o referido autor denomina a função distributiva de função redistributiva.

⁴⁴² MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 11.

Parece-me de meridiana clareza que a noção de justiça deve estar presente em dois momentos dessa função distributiva: no momento da arrecadação tributária, distribuindo os ônus entre os indivíduos conforme um determinado critério, e no momento do gasto público, dando parâmetros para sua execução (que pode se dar de forma direta, mediante a entrega de dinheiro, ou mediante bens e serviços públicos, como saúde, educação etc.⁴⁴³).

A essa ideia de justiça em sentido macro, abrangendo as duas etapas da função distributiva, costuma-se dar o adjetivo de justiça *social*. Não há dúvida que um sistema que se proponha ser justo deve ter essa visão ampla das finanças públicas, não se limitando a definir um critério de distribuição da carga fiscal, que é apenas um dos aspectos da justiça social, ao qual se convencionou chamar de justiça *tributária*.⁴⁴⁴ Em outras palavras, não adianta olhar apenas para o lado da arrecadação, há de se olhar também para o lado do gasto, pois são duas faces da mesma moeda.⁴⁴⁵

A título de exemplo, imaginemos uma sociedade em que prevaleça o senso comum de que os retornos de mercado são perfeitamente justos e que, por isso, cada pessoa deva contribuir com uma cota igual para as despesas públicas. Se todo o dinheiro arrecadado for usado pelo Estado para financiar despesas em favor de uma minoria, e neste exemplo a minoria tanto pode ser dos mais ricos como dos mais pobres, então a premissa inicial deixará de ser verdadeira e o Estado estará proporcionando, por meio do gasto, uma distribuição tida pela sociedade como injusta. Da mesma forma, se numa sociedade há um consenso público de que é necessário que grande parte dos recursos arrecadados de forma proporcional à riqueza

⁴⁴³ Há quem fale em função distributiva oculta, que seria o caso, por exemplo, quando o Estado concede a alguém um benefício fiscal. Nesse sentido, confira-se: STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. *La economía del sector público*. 4ª ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2015, p. 69-72.

⁴⁴⁴ Nesse sentido, confira-se: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. vol. III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 245, nota 52. Distinção semelhante é feita por Ricardo Lobo Torres, embora o autor use a expressão justiça fiscal como aquela que compreende a justiça orçamentária, tributária e financeira, e a justiça social para designar uma pretensão redistributiva calcada na solidariedade. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 110-113). Já Tipke usa a expressão justiça fiscal como sinônima de justiça tributária, distinguindo-a da justiça social. (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 199).

⁴⁴⁵ Nesse sentido, confira-se: ABRAHAM, Marcus. *A reforma tributária que queremos*. Publicado em 28/10/2019. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/opiniao/artigo-reforma-tributaria-que-queremos-24047506>>. Acesso em: 29/10/2019. Indo além, Misabel Derzi sugere que a justiça não será alcançada olhando-se para um único ramo jurídico, dependendo de uma atuação ajustada do direito financeiro, tributário, trabalhista etc. (DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). *Direito financeiro, econômico e tributário: homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 647).

de cada um seja destinado à minoria mais pobre, o Estado estará desrespeitando esse critério se der outro emprego à maioria dos recursos.

O problema é que dessa constatação, absolutamente correta, por vezes institui-se um verdadeiro obstáculo ideológico ao desenho (ou à reforma) do sistema tributário, como se fosse impraticável um planejamento tendente a corrigir nítidas injustiças ou ineficiências do nosso sistema sem mexer, paralelamente, no gasto público, com o que não concordo. A melhor forma de impedir uma reforma do sistema tributário é defender a necessidade prévia ou concomitante de modificações no gasto público.⁴⁴⁶

Se o propósito deste trabalho é investigar as bases de incidência, o foco de atenção deve estar na justiça tributária, uma das facetas da justiça social, o que não significa ignorar a importância de se olhar também para o gasto. E esse corte de objetivo torna mais factível a investigação, pois é menos tortuoso identificar consensos sobre justiça tributária do que sobre justiça social⁴⁴⁷, pois a justiça tributária não envolve pretensões redistributivas diretas. Afinal, a tributação sempre representa um gasto para quem paga. Em outras palavras, a tributação não é capaz de gerar, por si só, redistribuição de riqueza, o que depende do gasto.⁴⁴⁸ Mas a tributação pode – e deve, em determinadas circunstâncias – reduzir desigualdades, o que não se confunde com políticas redistributivas.

⁴⁴⁶ Com essa afirmação, não se ignora a importância, numa reforma estrutural do sistema tributário, de que as eventuais modificações de distribuição de competência tributária e, porventura, de arrecadação sejam acompanhadas, na mesma proporção, de modificações nas funções públicas atribuídas a cada ente. Se o gasto e as funções não vão ser objeto de estudo, isso significa que se pressupõe que a eventual estrutura proposta não altera de modo sensível a parcela de recursos destinado a cada ente, que pode ser redirecionada após a arrecadação.

⁴⁴⁷ Sou amplamente a favor de um Estado que invista no que poderíamos chamar, usando a expressão de Rawls, de bens primários, nos quais incluo, entre outros, saúde e educação, assim como sou absolutamente contra o Estado atuar diretamente na economia. O corte de objeto desse estudo, entretanto, dispensa o aprofundamento sobre o que deve ou não estar incluído nesse rol de bens primários, bem como a forma e a extensão com que devem ser oferecidos.

⁴⁴⁸ Marjorie Kornhauser considera que uma das razões para a dificuldade do debate sobre justiça tributária é justamente a não distinção entre distribuição de benefícios tributários (*tax benefits*) e encargos tributários (*tax burdens*). KORNHAUSER, Marjorie E. Equality, liberty and fair income tax. *Fordham Urban Law Journal*, vol. 23 (3), 1996, p. 612.

3.2. Os três consensos morais sobre justiça tributária: igualdade, não regressividade e proteção ao mínimo existencial

Acredito que existem ao menos três consensos morais claros a respeito de justiça tributária, ou que a não observância levaria a uma injustiça flagrante. O primeiro e mais trivial deles é a exigência de que pessoas iguais suportem o mesmo ônus tributário⁴⁴⁹, o que usualmente se denomina de igualdade horizontal. Esse ideal está consagrado em nossa Constituição Federal em inúmeras passagens, especialmente no seu art. 5º⁴⁵⁰, em sua forma geral, e no art. 150, inciso II⁴⁵¹, no campo tributário.

Mas essa exigência de igualdade enfrenta três problemas. O primeiro é saber: iguais em quê? Não por outro motivo, Hugh Dalton, mesmo assumindo ser essa noção de igualdade um dos sentidos comuns a respeito de justiça, pontua a dificuldade de se definir o que seria “mesma posição econômica”. Para ele, um solteiro não estaria na mesma situação que um homem casado e com três filhos, ainda que possuam a mesma renda.⁴⁵²

Como destacado no capítulo anterior, a equiparação das pessoas apenas com base na riqueza pode não ser um critério suficiente para distribuição da carga tributária.⁴⁵³ Uma pessoa com uma doença grave pode ter que arcar, para sobreviver, com elevadas despesas que uma pessoa sadia não tem, o que, talvez, justifique uma tributação desigual mesmo existindo iguais níveis de riqueza entre elas. Por outro lado, considerando que toda pessoa possui características próprias que a diferenciam de todas as demais, é preciso eleger alguns critérios

⁴⁴⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 191-192. No mesmo sentido, NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 109 e seguintes. Sob o prisma da justiça social, esse problema é muito mais complexo. Podemos falar de igualdade de oportunidades, igualdade de resultados, igualdade de atendimento a necessidades etc. Nesse sentido, confira-se: KORNHAUSER, Marjorie E. Equality, liberty and fair income tax. *Fordham Urban Law Journal*, vol. 23 (3), 1996, p. 633-637.

⁴⁵⁰ 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, nos termos seguintes: [...]

⁴⁵¹ 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, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁴⁵² DALTON, Hugh. *Principles of public finance*. 14ª ed. London: Routledge, 1945, p. 88.

⁴⁵³ Estudos sobre desigualdade podem considerar inúmeros parâmetros comparativos: de rendimento, de riqueza, de oportunidade, de resultado etc. E essa análise ainda pode ser feita a partir de um determinado ponto temporal ou considerando a desigualdade ao longo da vida de uma pessoa.

para essa comparação, mais ou menos padronizados e não arbitrários, que tornem essa tarefa factível.⁴⁵⁴

A não arbitrariedade aqui é essencial⁴⁵⁵ e é ela que me levou, por exemplo, no primeiro capítulo, a já pontuar que a falta de neutralidade e simplicidade pode levar a um sistema injusto, pois poderá proporcionar o tratamento diferenciando com base em critérios arbitrários, como, por exemplo, favorecendo um grupo econômico que tenha poder de pressão no Congresso para defender algum privilégio fiscal, ou que tenha poder financeiro para bancar estudos jurídicos que desvendem e/ou defendam alguma brecha legal que lhe favoreça.⁴⁵⁶

O segundo problema, que de certa forma decorre da mesma premissa, é que a igualdade sofre de um certo paradoxo. Isto porque a exigência de que se trate igualmente os iguais resulta na necessidade de tratar de forma diferente os diferentes, a chamada igualdade vertical.⁴⁵⁷ Assim, enquanto com outros valores (como a segurança, por exemplo) a oposição representa sua negação (a insegurança), o polo oposto da igualdade – o tratamento desigual – representa sua confirmação nos casos de desigualdade.⁴⁵⁸

⁴⁵⁴ Assim fala Hart sobre diferenças pertinentes: “...embora ‘Tratem-se os casos iguais de forma igual e os casos diferentes de forma diferente’ constitua um elemento central na ideia de justiça, ele é incompleto em si mesmo e, até ser completado, não pode oferecer nenhuma orientação precisa para o comportamento. Isso ocorre porque qualquer conjunto de seres humanos sempre se assemelha aos outros sob alguns aspectos e difere deles em outros; e, até que se estabeleça quais semelhanças e diferenças são pertinentes, ‘Tratem-se os casos iguais de forma igual’ será uma fórmula necessariamente vazia. Para dar-lhe significado, precisamos saber quando, para os objetivos em vista, os casos devem ser considerados iguais e quais são as diferenças pertinentes.” (HART, Herbet L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 207). Tipke, por sua vez, associa a exigência de tratamento igualitário à proibição da arbitrariedade. (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 193-194).

⁴⁵⁵ Afirma Tipke que “o princípio da igualdade é inimigo de privilégios; tem uma característica igualitária. Volta-se contra prerrogativas de uma casta, de uma classe, de uma nacionalidade, de uma religião ou raça; volta-se também contra o feudalismo, contra o aristocrático *quod licet Jovi, non licet bovi* [o que é permitido a Júpiter não é permitido ao boi].” (TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão. (Coord.) *Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517).

⁴⁵⁶ Tipke pondera que não é qualquer desigualdade que pode levar ao tratamento desigual (como a diferença entre peras e maçãs), embora não raro esse ideal seja desatendido. (TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão. (Coord.) *Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 519-520).

⁴⁵⁷ Ricardo Lobo Torres fala ainda em igualdade (na verdade, em equidade) entre gerações, no federalismo, entre regiões e internacional. (TORRES, Ricardo Lobo. A equidade no direito tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). *Tributação, justiça e liberdade: homenagem da Associação Paulista de Estudos Tributários a Ives Gandra da Silva Martins*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 592-595).

⁴⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 158-159.

O terceiro problema é que, se a exigência de tratamento igual é um desdobramento do elemento justiça que atua como coluna espinhal do sistema, então a exigência de tratamento igual deve ser atendida sob uma ótica igualmente sistêmica⁴⁵⁹, ou seja, sob um enfoque holístico de toda a carga tributária a que os indivíduos estão submetidos, o que nem sempre ocorre, até mesmo em razão de dificuldades práticas.⁴⁶⁰ Como pontuado no primeiro capítulo, este ponto de certa forma caminha lado a lado com o elemento neutralidade, quando, por exemplo, este prega que não se façam distinções entre tipos de rendimento, pois, no fundo, o que resulta disso são tratamentos não isonômicos levando em consideração uma mesma renda.

O segundo consenso, de certa forma associado às ideias de igualdade horizontal e vertical, é que, em geral, não é justo que pessoas com maior riqueza suportem uma carga tributária proporcionalmente inferior a de pessoas com menor riqueza, o que se denomina de tributação regressiva. De fato, existem inúmeras divergências se a tributação deveria ou não ser progressiva e, sendo o caso, em que medida isso deveria ser implementado, mas, salvo posições libertárias extremadas, facilmente objetáveis, não parece haver dúvida que a regressividade representa uma injustiça flagrante.

Isso significa que nenhum tributo dentro de um sistema deve ser regressivo? Entendo que, em princípio, sim, mas que, diante das dificuldades práticas que isso pode suscitar, o mais importante é que a incidência global do sistema (o ônus conjunto dos tributos) não seja regressiva (o que nem sempre é um cálculo fácil).⁴⁶¹

Note-se que a constatação da regressividade do sistema tributário independe do valor nominal pago por cada contribuinte. Um contribuinte com maior riqueza pode pagar mais imposto e, mesmo assim, o sistema ser regressivo. Por exemplo, se um contribuinte A com renda de \$5 mil paga \$1 mil de imposto e um contribuinte B com renda de \$10 mil paga \$1,8 mil de imposto, então, em termos nominais, B está pagando mais que A (\$1,8 mil vs. \$1 mil). Entretanto, em termos proporcionais, a alíquota efetiva suportada por A foi de 20% (1/5)

⁴⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 163-164.

⁴⁶⁰ Dalton chega a negar a possibilidade ou a conveniência de se aferir a igualdade entre tributos isolados. Para ele, pode haver desigualdade na parte, mas igualdade no todo. DALTON, Hugh. *Principles of public finance*. 14^a ed. London: Routledge, 1945, p. 88.

⁴⁶¹ Cleucio Santos Nunes chama essa situação de regressividade da matriz tributária. (NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 191).

enquanto a alíquota efetiva de B foi de 18% (1,8/10).⁴⁶² A regressividade é aferida a partir dessa alíquota efetiva (que leva em conta, no caso da renda, despesas dedutíveis) a que está submetido cada contribuinte.

Observe-se, ainda, que a regressividade pode se manifestar de inúmeras maneiras. Dificilmente um tributo é projetado para ter incidência regressiva na sua forma linear, ou seja, uma alíquota menor quanto maior a base de incidência.⁴⁶³ Antes, a incidência regressiva costuma se mostrar de forma mais reptícia, pela existência de privilégios fiscais arbitrários/odiosos, pela construção de planejamentos tributários lícitos, ou mesmo pela evasão fiscal⁴⁶⁴, distorcendo um sistema originalmente desenhado para ter uma incidência não regressiva. Daí porque Sainz de Bujanda chama a atenção para a necessidade de uma comparação entre a justiça da formulação normativa e a justiça no plano da realidade fática.⁴⁶⁵

Não bastassem essas possibilidades, como será examinado mais adiante, a partir da teoria do sacrifício desenvolveu-se uma concepção mais abrangente de ônus fiscal, o que levou alguns autores a defender que a tributação (especialmente sobre o consumo) poderia ter uma incidência final regressiva a despeito da adoção de alíquota fixa.

Portanto, quando se fala na construção de um sistema não regressivo, todas essas variáveis devem ser levadas em consideração, especialmente a escolha das bases de incidência.

O terceiro consenso diz respeito à preservação de um mínimo que não pode ser objeto de tributação, ideia que começou a ser semeada no Iluminismo⁴⁶⁶ e que ganhou mais força sob

⁴⁶² O exemplo foi extraído de: LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: GASSEN, Valcir. *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, constituição e direito tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 66-67.

⁴⁶³ Nesse sentido, confira-se: KRIEGER, Aline Frimm. *ICMS e regressividade tributária: alternativas para uma tributação mais justa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 105. Na Inglaterra, a adoção, em 1988, de uma tributação fixa (*poll tax*), paga por cada adulto, independentemente de sua renda, custou a Margareth Thatcher o cargo de primeira-ministra. (PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 482).

⁴⁶⁴ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 482. Podemos incluir dentro da noção de evasão fiscal as operações realizadas na economia informal.

⁴⁶⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. vol. III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 237.

⁴⁶⁶ Montesquieu, por exemplo, assim se manifestava: “Para conservar o espírito do comércio, os principais cidadãos têm de praticá-lo; esse espírito tem de reinar sozinho e não ser contrariado por outro; todas as leis devem favorecê-lo; dividindo essas mesmas leis, por suas disposições, as riquezas, à medida que o comércio as faz crescer, tais leis devem propiciar a todo cidadão pobre uma situação financeira razoavelmente boa, para que ele possa trabalhar como os outros; e pôr cada cidadão rico numa tal mediocridade, que ele precise trabalhar para conservar ou para adquirir.” (MONTESQUIEU. *Do espírito das leis*. São Paulo: Martin Claret, 2010, p. 64-65).

a ótica dos direitos humanos e das constituições pós segunda-guerra⁴⁶⁷, tendo o direito ao mínimo existencial sido globalmente reconhecido, em maior ou menor grau, em inúmeros atos internacionais, como na Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, no Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, aprovado na ONU em 1966, na Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica), de 1969, na Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, aprovada pela ONU em 1986, na Declaração do Milênio das Nações Unidas, de 2000, entre outros.⁴⁶⁸

Na verdade, a ideia de mínimo existencial desdobra-se em dois status: um negativo, que impede que o Estado intervenha (neste caso mediante a tributação) na esfera individual a ponto de reduzir as condições mínimas de existência humana; e um positivo, que exige do Estado prestações positivas.⁴⁶⁹ Como pontua Marjorie Kornhauser, “certos requisitos são tão básicos que mesmo o exercício da liberdade negativa fica sem sentido sem eles. Não é suficiente ser livre para fazer o que quiser se você é demasiadamente ignorante, faminto, ou sente frio excessivo para fazer qualquer coisa além de lutar para sobreviver.” A referida autora, assim, destaca que a liberdade positiva “define que as pessoas não têm liberdade a menos que elas tenham um mínimo de bens materiais que as permitam conceber racionalmente objetivos e meios para atingi-los.”⁴⁷⁰ E aqui novamente entra em cena a

⁴⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 4 e 7. O referido autor trata o mínimo existencial como um direito pré-constitucional, fundado nas condições iniciais de liberdade (Ibidem, p. 13), com que, ao rejeitar o jusnaturalismo, não posso concordar. Para Luís Roberto Barroso, o mínimo existencial é “o conjunto de bens e utilidades básicas para a subsistência física e indispensável ao desfrute da própria liberdade.” (BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). *Revista de Direito Administrativo* nº 225, 2001, p. 31). Ana Paula de Barcellos fala em “condições materiais básicas para a existência”, as quais seriam, na sua ótica, a educação fundamental, a saúde básica, a assistência aos desamparados e o acesso à justiça. (BARCELLOS, Ana Paula. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 278).

⁴⁶⁸ A proteção do mínimo existencial tem sido um tema tão difundido no pensamento ocidental que Bobbio afirmava, já em 1992, que “o problema fundamental em relação aos direitos do homem, hoje, não é tanto o de justificá-los, mas o de protegê-los.” (BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 24).

⁴⁶⁹ Ricardo Lobo Torres afirma que enquanto o status negativo é garantido a todos indistintamente, o status positivo estaria restrito àqueles abaixo da linha de pobreza. (TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 35-36). De forma semelhante, complementando que mínimo existencial não se confunde com mínimo vital, que possui cunho mais restrito: SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, nº 24, Porto Alegre, 2008, p. 7.

⁴⁷⁰ KORNHAUSER, Marjorie E. Equality, liberty and fair income tax. *Fordham Urban Law Journal*, vol. 23 (3), 1996, p. 631, tradução livre. Segundo a referida autora, pesquisas demonstram que as pessoas, em geral, acreditam que uma distribuição justa de renda deve levar em conta não apenas o mérito individual, mas também as necessidades mínimas das pessoas, mínimo esse que deve ser garantido pelo Estado se a pessoa não for capaz de fazê-lo. (Ibidem, p. 652). Não por outra razão, Alfredo Ruiz Miguel diferencia inúmeros sentidos de liberdade, entre eles, liberdade prática: “Existe liberdade prática para realizar uma ação quando um indivíduo

distinção entre justiça tributária e justiça social, pois se a justiça tributária está afeta à forma de distribuição dos encargos tributários, então a parte mais controversa da discussão, relacionada à extensão das prestações positivas que compreendem o status positivo do mínimo existencial, dispensa aprofundamento neste trabalho.⁴⁷¹ Há, entretanto, um porém.

A preservação do mínimo existencial, que por vezes se apresenta, no campo tributário, pela desoneração de produtos da cesta básica e pela instituição de uma faixa de isenção em relação ao imposto sobre a renda⁴⁷², favorece a todos os contribuintes indistintamente, porque, sendo um direito universal, tanto rico como pobre têm direito a ele.⁴⁷³ Mas a faixa de isenção do imposto de renda aplicada de forma universal, na prática, acaba se tornando um instrumento de injustiça, na medida em que favorece mais quem ganha acima dela do que quem ganha abaixo dela. Daí porque alguns autores sugerem que seria mais adequado o pagamento de um valor mínimo a todo cidadão ao invés de estabelecer uma faixa de isenção do imposto de renda. Com isso, todos se beneficiam igualmente.⁴⁷⁴

carece de impedimentos ou constrangimentos de caráter econômico, cultural ou técnico para isso. Se alguém não tem meios econômicos para ajudar a um familiar necessitado ou para comprar uma casa, tem limitada sua capacidade de ação nesses aspectos.” (RUIZ MIGUEL, Alfredo. Sobre los conceptos de libertad. In: *Anuario de derechos humanos*. vol. II, 1983, p. 540).

⁴⁷¹ A definição das prestações positivas compreendidas no mínimo existencial depende da distinção entre pobreza absoluta e pobreza relativa. Para Ricardo Lobo Torres, enquanto a primeira deve ser obrigatoriamente combatida pelo Estado, a segunda depende das possibilidades sociais e orçamentárias, e discutidas pela via democrática. Essa distinção, para ele, permitiu a superação da confusão entre direitos fundamentais e direitos sociais, o que impedia a eficácia destes últimos até mesmo na sua dimensão mínima. (TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 14, 20-21 e 81). Para Gustavo Amaral, não há uma linha divisória entre mínimo existencial e direitos sociais: “Quanto mais essencial for a prestação, mais excepcional deverá ser a razão para que ela não seja atendida.” (AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez e escolha: em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 216).

⁴⁷² Apesar dos exemplos, a ideia de mínimo existencial não está vinculada unicamente a questões patrimoniais. Nos EUA, por exemplo, já se declarou inconstitucionalidade da cobrança de taxa que limitava o direito de voto. (Harper v. Virginia Board of Elections, 383 U.S. 663-1966).

⁴⁷³ Ricardo Lobo Torres refere-se a esse efeito como um paradoxo. Na minha visão, não se trata de paradoxo, mas de uma distorção decorrente da forma como a proteção ao mínimo existencial é estruturada. (TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 184).

⁴⁷⁴ Estudos de vanguarda passaram a defender a existência de um programa governamental que garanta uma renda mínima a todos os indivíduos indistintamente, isto é, independentemente da sua condição familiar, da sua classe social ou de requisitos como os filhos estarem estudando ou o adulto ter ou estar procurando trabalho (que podem estar sujeitos a procedimentos invasivos ou humilhantes). Nesse sentido, confira-se: PARIJS, Philippe Van; VANDERBORGHT, Yannick. *Basic Income: a radical proposal for a free society and a sane economy*. Cambridge: Harvard University Press, 2017. No mesmo sentido, confira-se: ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015, p. 251 e seguintes.

Embora a nossa Constituição Federal não se reporte expressamente a esses dois últimos consensos⁴⁷⁵, é indubitosa a possibilidade de extrair seu conteúdo da interpretação sistemática e teleológica de inúmeros dispositivos, especialmente do art. 1º, inciso III, quando trata da dignidade da pessoa humana, do art. 3º, inciso III, quando se refere à erradicação da pobreza e à redução das desigualdades social e regional, do art. 5º, inciso LXXVI, quando garante aos pobres a emissão, sem custos, de certidões de nascimento e óbito, e do art. 153, § 4º, inciso II, quando imuniza as pequenas glebas rurais da cobrança de ITR.

3.3. Transplantando esses consensos para o direito tributário: capacidade contributiva

A materialização desses três consensos sobre justiça tributária – igualdade, vedação à regressividade e proteção ao mínimo existencial – se dá, parece-me, por meio de uma tributação atenta à capacidade contributiva das pessoas. Hoje, há um largo consenso político e jurídico⁴⁷⁶ quanto a essa necessidade (embora possa existir divergência quanto às suas exatas implicações) e, não por outra razão, a Constituição Federal brasileira estabelece expressamente⁴⁷⁷ a sua observância “sempre que possível”⁴⁷⁸ (à semelhança de outros países, que o fazem ainda que implicitamente⁴⁷⁹).

⁴⁷⁵ Na verdade, como adverte Emilio Millán, poucas constituições contêm expressamente previsão de proteção ao mínimo existencial, embora tal princípio seja largamente aceito. (MILLÁN, Emilio Cencerrado. *El mínimo exento: en el sistema tributario español*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 28).

⁴⁷⁶ Nesse sentido, confira-se: VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 2, nº 11, Belo Horizonte, 2004, p. 1. Até onde tenho conhecimento, o único autor brasileiro de destaque a negar utilidade, no campo tributário, à ideia de capacidade econômica (ou contributiva) é Alfredo Augusto Becker. Para ele, tal expressão significa apenas que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as suas possibilidades de suportar o ônus tributário, o que seria uma tautologia; um “recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos”, razão pela qual, para ele, sua constitucionalização seria um equívoco. Contraditoriamente, entretanto, o próprio Becker reconhece que, não fosse a constitucionalização de tal princípio, seria admissível a tributação favorecendo a discriminação racial, conclusão que me parece não fazer sentido, na medida em que violaria outros preceitos constitucionais. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 515, 518-519 e 531-533).

⁴⁷⁷ Na verdade, como chama a atenção Ricardo Lodi Ribeiro, tal princípio já estava implícito na Constituição de 1824, quando dispunha, no art. 179, inciso VX, que “ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de direito tributário*. vol. 2 – Tributação e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016, p. 54). Embora a Constituição de 1967, outorgada durante a ditadura militar, tenha suprimido tal expressão, Aliomar Baleeiro defende que tal princípio permaneceu implicitamente, como decorrência do regime democrático, do princípio da igualdade e da própria abertura dada pelo art. 153, § 36, a outros direitos e garantias não expressos. (BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 689).

⁴⁷⁸ Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses

Um dos célebres defensores da capacidade contributiva como concretização, no campo tributário, da ideia de uniformidade da imposição, decorrente, por sua vez, da noção de justiça tributária reconhecida pela comunidade jurídica, é Klaus Tipke. Para ele, as necessidades financeiras do Estado não santificam qualquer recurso, não admitindo, desse modo, a imposição arbitrária. Qualquer brecha sistêmica, diz ele, deve ser devidamente justificada por um outro princípio de igual peso.⁴⁸⁰

Não me parece, portanto, que o respeito à capacidade contributiva decorra de uma exigência de “solidariedade social” (muito menos de fraternidade), como muitos juristas defendem⁴⁸¹, cuja expressão atrai (ou pode atrair) a ideia de auxílio voluntário, caritativo.⁴⁸²

Essa correlação usualmente feita, na minha visão, apenas enfraquece a defesa da capacidade contributiva, na medida em que busca fundamentar a força cogente de um princípio numa expressão que passa (ou pode passar) a ideia de ajuda por compadecimento, amor ou compaixão. A necessidade de atendimento à capacidade contributiva, segundo entendo, provém, antes, de consensos públicos a respeito do que se entende por justiça

objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁴⁷⁹ O princípio da capacidade contributiva é consagrado em inúmeras constituições explícita (Espanha e Itália, por exemplo) ou implicitamente (França, Alemanha, Argentina e México), quando então é extraído de algum princípio de igualdade ou equidade. Para um exame mais profundo do direito comparado, confira-se: UCKMAR, Vitor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: RT, 1976, p. 79-82.

⁴⁸⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 190-198.

⁴⁸¹ Entre outros, confira-se: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de direito tributário*. vol. 2 – Tributação e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016, p. 56; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 305; MOSCHETTI, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. In: AMATUCCI, Andrea. (Dir.) *Tratado de derecho tributario*. Tomo I. Bogotá: Editorial Temis, 2001, p. 242-243; GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudo em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 106.

⁴⁸² Segundo o dicionário Houasis, uma das primeiras definições de solidariedade é: “3 sentimento de simpatia ou piedade pelos que sofrem. 4 manifestação desse sentimento, com o intuito de confortar ou ajudar.” (HOUASIS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. Solidariedade. In: *Dicionário Houasis da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009) É verdade que solidariedade também pode significar, na sua acepção jurídica, uma comunhão de responsabilidades, mas, além de não ser o modo como coloquial e usualmente tal vocábulo é empregado, dificilmente a ideia de comunhão de responsabilidades, por si só, respaldaria sozinha a associação entre solidariedade social e capacidade contributiva. Para um exame mais profundo das várias acepções que a expressão pode apresentar, confira-se: WESPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da ideia de solidariedade. *Revista Katál*, vol. 11 nº 1, Florianópolis, 2008, p. 43-52.

tributária.⁴⁸³ Talvez os pontos de chegada não sejam distintos, mas os caminhos percorridos certamente são.

Essa ideia de tributação de acordo com a capacidade contributiva como uma decorrência da justiça tributária, claro, não é nova, mas me parece exagerada a afirmação de Carlos Palao Taboada de que ela remonta às origens da própria noção de comunidade política organizada.⁴⁸⁴ O fato de algum tributo, no passado longínquo, ter sido graduado conforme a capacidade econômica do indivíduo⁴⁸⁵ não significa, como já se viu, que isso decorra de alguma concepção de justiça distributiva.⁴⁸⁶

De fato, a capacidade contributiva começa a ganhar concretude principiológica e força normativa com os estudos de Adam Smith⁴⁸⁷ (1776), com a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão (1789) e com a Constituição francesa pós-revolucionária (1791). Mas se Adam Smith estava dando o primeiro verdadeiro passo em busca de alguma noção de justiça distributiva e se a grande preocupação da época (com o início do Estado Liberal) era assegurar uma esfera inviolável de liberdade individual e romper com os privilégios⁴⁸⁸,

⁴⁸³ Greco, além de defender a capacidade contributiva como desdobramento da solidariedade social, entende que ela precede a igualdade. (GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 4, nº 22, Belo Horizonte, 2006, p. 5-6).

⁴⁸⁴ TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.) *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 285.

⁴⁸⁵ É usual o exemplo da discriminação feita por Sólon (638 a.C.–558 a.C.), um estadista ateniense, quando da instituição de um imposto, em quatro categorias de contribuintes, conforme a sua fortuna pessoal; e da “soberba” cobrada em Roma, também com base na fortuna do indivíduo. (CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 37).

⁴⁸⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de direito tributário*. vol. 2 – Tributação e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016, p. 44. Em sentido semelhante, Ricardo Lobo Torres adverte que no “Estado Patrimonial (do séc. XII ao séc. XVIII) não se encontrava a fundamentação dos impostos na capacidade contributiva”. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 300). Ainda, confira-se os apontamentos de Schoueri sobre as diversas facetas assumidas pelo tributo ao longo da história, como, por exemplo, o preço da falta de liberdade na antiguidade. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 431-471).

⁴⁸⁷ Isso explica porque a capacidade contributiva é considerada originalmente como um princípio econômico, afeto à ciência das finanças. Nesse sentido, confira-se: GUERRERO, Luis Corral. La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 14, 2004, p. 28.

⁴⁸⁸ Não por outra razão, Becker afirma que a adoção desse princípio tinha por objetivo tão-somente “reafirmar a norma da generalidade do dever tributário, frequentemente violada pela legislação e pela praxe fiscal de uma época onde dominavam privilégios e franquias de toda a espécie.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 514).

especialmente fiscais, da nobreza e do clero⁴⁸⁹, não é de se estranhar que a estruturação dessas ideias tenha se dado a partir da teoria do benefício, ou seja, que a tributação deve se dar na proporção do benefício que o indivíduo recebe do Estado.

O grande avanço de Adam Smith, neste ponto, é romper, em relação à distribuição da carga fiscal, com uma lógica sinalagmática típica das taxas (em que o serviço estatal é específico e divisível e que só olha apenas para o rateio do seu custo) e argumentar que o benefício estatal que alguém recebe, à época limitado à segurança do indivíduo e da propriedade, seria proporcional à sua riqueza. Assim, segundo essa lógica, uma tributação proporcional sobre a riqueza atenderia à capacidade contributiva⁴⁹⁰, tal qual um seguro que varia conforme o valor do bem segurado.⁴⁹¹ De fato, essa mudança de perspectiva faz algum sentido, pois, como explicam Murphy e Nagel, “o benefício dos serviços governamentais tem de ser compreendido como a diferença entre o nível de bem-estar de alguém num mundo sem governo [o estado de natureza de Hobbes em que todos são semelhantes] e o seu bem-estar com a existência do governo.”⁴⁹²

Na verdade, levando ao extremo esse raciocínio, a tributação se dividiria em duas partes: uma cota igual a todos, pela segurança individual que cada um recebe, cujo benefício independe da riqueza, e uma segunda cota, variável na proporção da riqueza, já que o benefício neste caso depende do tamanho da propriedade protegida.⁴⁹³

⁴⁸⁹ Na verdade, como explica Gabriel Ollero, também a tributação sobre o consumo (a que ele se refere como tributação indireta) contribuiu para o rompimento dos privilégios de classe, auxiliando na distribuição uniforme e geral do encargo tributário, visando a uma maior igualdade. (OLLERO, Gabriel Casado. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 32, Madrid: Civitas, 1981, p. 562).

⁴⁹⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de direito tributário*. vol. 2 – Tributação e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016, p. 45.

⁴⁹¹ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. London: Forgotten Books, 1894, p. 79. O referido autor comenta que tal teoria foi logo criticada, defendendo alguns que o seguro também varia conforme o risco envolvido.

⁴⁹² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 23. Os autores sugerem que um erro dessa teoria seria não proteger o mínimo existencial. Entretanto, como já visto, esse era um tema caro a Smith, razão pela qual não me parece que a teoria do benefício se oponha a essa proteção. Em sentido semelhante, defendendo que essa comparação se faça com um mundo sem governo, confira-se: REPETTI, James R. Democracy and opportunity: a new paradigm in tax equity. *Boston College Law School, Research Paper*, vol. 137, 2008, p. 1136.

⁴⁹³ YOUNG, Peyton H. *Equity: in theory and practice*. Princeton: Princeton University Press, 1994, p. 102. Na verdade, existem diversas variações da teoria do benefício. Por exemplo, para alguns o benefício dos ricos seria superior à sua riqueza, na medida em que muitas atividades estatais seriam voltadas para proteger o rico contra o pobre, o que respaldaria, sob essa teoria, uma tributação progressiva. Para um exame mais profundo dessas ideias, confira-se: SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. London: Forgotten Books, 1894, p. 79-126. De certa forma, essa dificuldade (ou impossibilidade) de mensurar os

A teoria do benefício, entretanto, logo foi alvo de crítica, porque os estudiosos aos poucos deixaram de estar preocupados apenas com o rendimento produzido ou recebido pelo indivíduo, e passaram a estar atentos também à capacidade de usar esse rendimento na satisfação de suas necessidades.⁴⁹⁴ Introduziu-se, assim, especialmente com o trabalho de John Stuart Mill⁴⁹⁵, a ideia (ou teoria) de sacrifício, ou melhor, de igual sacrifício a justificar a capacidade contributiva:

§ 2. Por que motivo a igualdade deve ser a norma em matéria de tributação? Porque esta deve ser a norma em tudo aquilo que diz respeito às coisas referentes ao governo. Já que o governo não deve fazer nenhuma discriminação de pessoas e classes quanto à força dos direitos que as pessoas têm em relação a ele, é preciso que qualquer sacrifício que exigir delas represente, na medida do possível, o mesmo ônus para todas — sendo essa, importa notar, a maneira que, no conjunto, acarreta menos sacrifício. Se alguém carrega uma cota de peso menor do que aquela que por justiça lhe cabe, alguma pessoa tem de carregar mais do que lhe toca, e *ceteris paribus* o alívio da primeira não é um bem tão grande para ela, quanto é um mal a maior pressão exercida sobre a segunda. A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela.⁴⁹⁶

Segundo Mill, tirar 1 mil libras de alguém que possui 10 mil libras (lembrando que ele estava trabalhando com valores do século XIX) não privaria a pessoa “de nada que realmente afetasse o sustento ou o conforto de sua existência”. Por outro lado, tirar 5 libras de alguém que possui só 50 exigiria um esforço muito maior.⁴⁹⁷

O que importa para Mill e os defensores da teoria do sacrifício não é a quantidade de dinheiro dispendida em si, mas a perda de bem-estar. Eles partem do pressuposto de que há

benefícios proporcionados pelo Estado a um indivíduo levou alguns autores, como Dalton, a rejeitar essa teoria. (DALTON, Hugh. *Principles of public finance*. 14ª ed. London: Routledge, 1945, p. 90).

⁴⁹⁴ Na verdade, a teoria do benefício também foi criticada porque, se num Estado Social os pobres recebem mais que os ricos, tal teoria levaria automaticamente a uma tributação regressiva. Nesse sentido, embora usando a expressão “princípio da equivalência”, confira-se: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 29. Essa percepção claramente distorce a lógica original da teoria do benefício, de que há uma proporção entre despesa pública e riqueza individual, desviando o foco para as prestações positivas do Estado, quando hoje há consenso na doutrina que todos os direitos, incluindo-se os de natureza negativa, geram custos para o Estado. Para uma análise mais profunda sobre essas duas visões da teoria do benefício – a dos primeiros defensores e aquela que passou a ser adotada a partir do final do século XIX – confira-se: MUSGRAVE, Richard. *The theory of public finance*. Nova York: McGraw-Hill, 1959, capítulo 4.

⁴⁹⁵ É um erro, entretanto, atribuir a Mill a formulação original desta ideia. Nesse sentido: SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. London: Forgotten Books, 1894, p. 154.

⁴⁹⁶ MILL, John Stuart. *Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social*. vol. II, São Paulo: Abril Cultural, 1996, p. 377.

⁴⁹⁷ MILL, John Stuart. *Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social*. vol. II, São Paulo: Abril Cultural, 1996, p. 379.

uma relação implicante entre renda e bem-estar, porque mais renda implica meios adicionais para perseguir os objetivos e satisfazer os desejos pessoais. Entretanto, esse aumento de qualidade de vida não é linear. Segundo essa teoria, a utilidade marginal do capital diminui à medida que este aumenta. Para confirmar essa teoria, podemos considerar um simples experimento. Imaginemos que você tem a possibilidade de receber dois salários anuais: \$20 mil ou \$100 mil. A escolha está fora do seu controle e a probabilidade de ser um ou outro é igual. Agora imaginemos que, antes de saber qual receberá (numa espécie de véu da ignorância), você tem a possibilidade de aumentar um dos dois salários em \$10 mil anuais. Qual você aumentaria? Pesquisas empíricas sugerem que as pessoas iriam preferir aumentar o menor salário, porque o ganho de utilidade, com o aumento de \$10 mil, do salário maior seria menor.⁴⁹⁸ De fato, o aumento de \$20 mil para \$30 mil representa um aumento de 50%, enquanto no outro caso corresponde a apenas 10%.

A teoria do sacrifício, entretanto, não leva automaticamente a uma tributação progressiva, como equivocadamente parte da doutrina sugere.⁴⁹⁹ Mill discordava da lógica da proporcionalidade decorrente da teoria do benefício, mas não porque sua teoria do sacrifício levasse a uma tributação progressiva. Ele era contra a tributação progressiva. Entendia que o igual sacrifício era remediado com a preservação do mínimo existencial, ou seja, uma faixa de renda mínima não sujeita à tributação.⁵⁰⁰ Sua rejeição à teoria do benefício decorria da sua confessada incapacidade de enxergar uma relação de estrita proporcionalidade entre despesa estatal e riqueza individual.

Não obstante a posição de Mill, a teoria do sacrifício, a partir do trabalho de outros autores, ajudou a fomentar, em inúmeros países após a primeira guerra mundial, a instituição de uma tributação da renda progressiva para custear um grande estado de bem-estar social.

⁴⁹⁸ Tanto o exemplo como a evidência empírica foram extraídos de: YOUNG, Peyton H. *Equity: in theory and practice*. Princeton: Princeton University Press, 1994, p. 105.

⁴⁹⁹ Entre outros, afirmando essa vinculação, confira-se: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de direito tributário*. vol. 2 – Tributação e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016, p. 44-55; NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 46. Como pontua Hugh Dalton, a teoria do sacrifício tanto pode levar a sistemas progressivos, como a sistemas proporcionais e até mesmo a sistemas regressivos. Não obstante, Dalton sugere que, à época em que escrevia, havia um consenso maior a respeito da teoria do sacrifício levar à tributação progressiva. (DALTON, Hugh. *Principles of public finance*. 14^a ed. London: Routledge, 1945, p. 91-94).

⁵⁰⁰ “A maneira de reparar essas desigualdades de ônus, que parece ser a mais equitativa, é a recomendada por Bentham: isentar de tributo determinado mínimo de renda, suficiente para garantir o indispensável para a subsistência.” (MILL, John Stuart. *Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social*. vol. II, São Paulo: Abril Cultural, 1996, p. 379).

A noção de capacidade contributiva sofreu altos e baixos desde então. De causa do tributo a dar azo a uma exacerbada interpretação econômica do fato gerador, viu-se transformada em cláusula programática ou mera vedação à arbitrariedade, para voltar a ser identificada, mais recentemente, com a ideia de justiça tributária.⁵⁰¹ Como afirma Tipke, “o reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como princípio fundamental da justiça fiscal e conseqüentemente o mais elevado critério comparativo de isonomia de encargos tributários vale-se de uma evolução de séculos.”⁵⁰²

Mas o que exatamente se extrai hoje da ideia de capacidade contributiva? Em outras palavras, qual o seu conteúdo? Segundo a doutrina, capacidade contributiva contém dois sentidos: um objetivo e um subjetivo.⁵⁰³ Na sua acepção objetiva, tal princípio exige a eleição de um signo presuntivo de riqueza como hipótese de incidência. Não se admite, assim, que um tributo seja instituído pelo simples fato de alguém ser careca, ou usar óculos, ou ter alguma cor de pele, ou professar alguma religião etc.⁵⁰⁴ Daí porque Sérgio Vasques afirma que o imposto de captação “constitui a negação mais elementar do princípio da capacidade contributiva: que se possua cabeça não quer dizer que se possua mais alguma coisa.”⁵⁰⁵

Para Greco, esse seria um sentido fraco da expressão “sempre que possível” empregado no art. 145, § 1º da Constituição Federal. Para o referido autor, sob o ângulo positivo, essa previsão constitucional não exige apenas a eleição de signos presuntivos de

⁵⁰¹ Para um estudo mais detalhado dessas fases, confira-se: TABOADA, Carlos Palao. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. In: Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro. vol. II. Madrid: Tecnos, 1976, p. 377-426; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 711-741; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de direito tributário*. vol. 2 – Tributação e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016, p. 44-55; NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 57-63.

⁵⁰² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 199-200.

⁵⁰³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 57.

⁵⁰⁴ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 29. Alguns enxergam ainda a capacidade contributiva como o fundamento da tributação. Por exemplo, Moschetti fala em “obrigação geral de concorrer em áreas de interesse comum pelo mero fato de ter ‘capacidade contributiva’ e ‘em razão de tal capacidade’.” (MOSCHETTI, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. In: AMATUCCI, Andrea. (Dir.) *Tratado de derecho tributario*. Tomo I. Bogotá: Editorial Temis, 2001, p. 241. Enrico de Mita afirma que um caso clássico de violação da capacidade contributiva foi quando a legislação italiana estabeleceu um imposto adicional de 10% no caso de o contribuinte não apresentar declaração. (MITA, Eurico de. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. Quartier Latin, 2005, p. 236). Tenho dúvida do cabimento desse exemplo, uma vez que, a rigor, trata-se de uma sanção, apenas medida pelo imposto devido.

⁵⁰⁵ VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 2, nº 11, Belo Horizonte, 2004, p. 3.

riqueza, sendo indispensável que isso seja feito “sempre” que possível. Na sua visão, portanto, “se se puder demonstrar que era possível atender à capacidade contributiva e isto não foi feito, haverá violação ao dispositivo constitucional.”⁵⁰⁶

Se sob o ponto de vista filosófico me parece difícil refutar esse argumento, já que ele, de certa forma, consagrada a ideia de igualdade, sua realização prática nem sempre é trivial, até porque, como já pontuado no primeiro capítulo, justiça e praticabilidade devem trabalhar em conjunto. Portanto, a identificação de quando é efetivamente possível na prática atender ao princípio da capacidade contributiva deve ser feita com parcimônia. Somente casos extremos, na minha opinião, seriam questionáveis. E mesmo assim, tenho dúvidas sobre os remédios judiciais cabíveis nesta hipótese.

Herrera Molina complementa esse conceito pontuando que, sob o ponto de vista objetivo, o princípio da capacidade contributiva também exige que a tributação só recaia sobre rendimentos líquidos, ou seja, que se admita a dedução das despesas necessárias à obtenção dos ingressos (embora aceite exceções por questões de praticidade, com adequada ponderação dos interesses em jogo); que a delimitação entre os períodos de apuração não tenha caráter estanque, pois podem ocorrer distorções quantitativas de lucro e prejuízo entre eles (como revela a fatídica discussão sobre a restrição ao aproveitamento de prejuízo acumulado⁵⁰⁷); que não se submeta à tributação valores fictícios⁵⁰⁸, tais como lucros inflacionários (e aqui cabe acrescentar, assim entendendo, questões como a tributação da inadimplência e algumas distorções do regime de competência).⁵⁰⁹ E Sainz de Bujanda

⁵⁰⁶ GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 4, nº 22, Belo Horizonte, 2006, p. 2-3.

⁵⁰⁷ O STF, quando do julgamento, em 27/06/2019, do RE 591.340 (relator para acórdão Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2019), declarou a constitucionalidade da limitação, em 30%, à utilização de prejuízo fiscal de anos anteriores para redução da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 e 15 e 16 da lei nº 9.065/1995. O STF, no referido julgado, chega a sugerir que a possibilidade de tal compensação seria um benefício fiscal e, assim, poderia ser suprimida por lei, o que foi alvo de intensa crítica da doutrina.

⁵⁰⁸ Essa exigência também impede a instituição de tributos com base naquilo que “o contribuinte poderia auferir pelo emprego médio de suas forças físicas e intelectuais.” (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33). Trata-se do que, em língua inglesa, costuma-se chamar de *endowment tax* e que tem íntima relação com a teoria da tributação ótima. Sobre o tema, questionando a violação da liberdade de escolha que esse tipo de tributação proporciona e, ainda, a dificuldade de mensuração, confira-se: SUGIN, Linda. A philosophical objection to the optimal tax model. *Tax Law Review*, vol. 64, 2010, p. 229-281.

⁵⁰⁹ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 116-120.

acrescenta que a capacidade a ser aferida é a atual, afirmando, assim, que a retroatividade da norma tributária pode entrar em colisão com tal princípio.⁵¹⁰

Mas o que seriam signos presuntivos de riqueza? Greco narra que existem cinco interpretações possíveis. A primeira equipara a capacidade contributiva à capacidade financeira. Assim, no seu exemplo, uma viúva que herda um palácio e não tem dinheiro para pagar o imposto imobiliário não teria capacidade contributiva. Para o referido autor, essa interpretação seria inaceitável, com o que concordo, por confundir capacidade contributiva com liquidez do patrimônio.

A segunda exige uma identificação absoluta do patrimônio individual, em todos os seus mínimos detalhes, o que não é praticável.

Diante dessa impossibilidade prática, a terceira assume que cabe à lei, a partir de critérios razoáveis, escolher as manifestações de capacidade contributiva e dimensioná-las, o que, de certa forma, esvazia o conteúdo de tal princípio, mitigando a possibilidade de que as eleições do legislador sejam submetidas a um crivo material de constitucionalidade. Todas essas três interpretações, segundo Greco, retratam posições adotadas em contextos sociais distantes do presente.

A quarta associa a capacidade contributiva a um pressuposto de fato (algo que indica a sua existência), um dado da realidade econômica, retirando, assim, o foco da pessoa (em que alguém tem a capacidade).

Por fim, a quinta traria um conceito de capacidade contributiva “não mais atrelado à renda, mas sim à atuação no mercado e à aptidão de assim obter resultado, o que desloca o referencial do princípio para a participação no processo econômico”.⁵¹¹ Sob essa ótica, a empresa pagaria imposto pelo simples fato de existir com entidade econômica atuante no mercado. Embora reconheça que a Constituição Federal acolheu a quarta acepção (no que diz respeito ao lado objetivo da capacidade contributiva, frise-se), Greco pondera que essa quinta visão traz novas perspectivas de debate.

Na minha opinião, essa quinta corrente é absolutamente teratológica. A atividade empresarial não pressupõe o sucesso empresarial. Muitas empresas, ainda que bem

⁵¹⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. vol. III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 205-206.

⁵¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. *Revista Fórum de Direito Tributário*. ano 4, nº 22, Belo Horizonte, 2006, p. 10. Como explica o autor, foi essa visão que respaldou, na Itália, a instituição de um imposto regional sobre atividades produtivas (IRAP), cuja hipótese de incidência é o “exercício habitual de uma atividade voltada à produção ou à negociação de bens ou à prestação de serviços.”

administradas, podem ter prejuízo, não servindo a sua mera existência de parâmetro para aferir a capacidade contributiva.⁵¹²

Na prática, entretanto, há estruturas legais que podem, inadvertidamente, levar a situações semelhantes. Por exemplo, para evitar um complexo e dispendioso sistema de apuração do imposto de renda com base no Lucro Real, uma empresa de pequeno porte pode optar por se submeter à tributação simplificada da Lei Complementar nº 123/2006. Entretanto, por essa modalidade, a empresa assume o pagamento do imposto com base no faturamento bruto, independentemente da existência de lucro. Embora à primeira vista pareça uma opção do contribuinte, a instituição de complexos e dispendiosos sistemas de controle no Lucro Real pode tornar inviável essa opção a uma empresa de pequeno porte. A consequência será, ao fim e ao cabo, uma tributação pela mera obtenção de receita, independentemente da existência de lucro, ou seja, ignorando os fatos-decréscimos necessários para se aferir tal receita.⁵¹³

Greco parece misturar, em seu trabalho, as acepções objetiva e subjetiva de capacidade contributiva, não contribuindo muito para a identificação desses signos. Mesmo a sua primeira ponderação, a respeito da distinção entre capacidade contributiva e capacidade financeira merece reservas. Por exemplo, não podemos ignorar o perverso efeito da tributação da inadimplência (inclusão na base de cálculo de tributos calculados sobre a receita valores inadimplidos pelos clientes).

A definição dos signos de riqueza que melhor captam a capacidade do contribuinte de suportar o ônus tributário confunde-se com a discussão sobre as bases ideias de incidência, razão pela qual guardaremos esse ponto para maiores considerações adiante. Por ora, basta destacar que essa definição não é tão trivial; habilidade de pagar pode envolver para alguns, até mesmo, as capacidades em potencial do indivíduo. Um indivíduo com formação altamente qualificada que escolhe um trabalho menos sacrificante e com remuneração mais baixa para ter mais tempo para o lazer tem a mesma capacidade que um com menor qualificação e que trabalha exaustivamente ao longo do dia para receber a mesma quantia?⁵¹⁴ A tendência parece

⁵¹² Em sentido semelhante, também rejeitando esse tipo de tributação, confira-se: VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 2, nº 11, Belo Horizonte, 2004, p. 3.

⁵¹³ Segundo Sainz de Bujanda, embora na Espanha o contribuinte tenha a opção de escolher entre um regime de tributação global ou individual, a estrutura legislativa acaba por pressionar a adoção do regime global, tornando inviável a outra opção, que de opção não se trata, portanto. (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. vol. III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 270).

⁵¹⁴ Essa dúvida é levantada por Marjorie Kornhauser. (KORNHAUSER, Marjorie E. Equality, liberty and fair income tax. *Fordham Urban Law Journal*, vol. 23 (3), 1996, p. 618).

ser de se considerar como signo presuntivo de riqueza o patrimônio em suas variadas formas, ou seja, patrimônio acumulado, acrescido, transferido, consumido etc.⁵¹⁵

Por sua vez, na sua acepção subjetiva, o princípio da capacidade contributiva visa a graduar adequadamente a tributação, levando em consideração circunstâncias pessoais (tais como idade, saúde, estado civil, encargos da família⁵¹⁶), e estabelecer limites⁵¹⁷ mínimo e máximo de incidência.⁵¹⁸

Evidentemente, essa personificação do imposto, decorrente do sentido subjetivo da capacidade contributiva, exige algum grau de padronização, para que seja factível, pois o legislador não tem como antever na lei (intrinsecamente abstrata e geral) todas as situações fáticas possíveis. Além da própria dificuldade prática, essa discriminação exaustiva tornaria a lei extremamente complexa, pondo por terra um dos elementos do sistema indicado no primeiro capítulo.

Além disso, onde se encontram exatamente esses limites mínimo e máximo⁵¹⁹ vai depender de inúmeras variáveis (como o custo de vida que varia no tempo e espaço, ou a

⁵¹⁵ Lodi afirma que as duas únicas espécies de riqueza existentes são a renda e o patrimônio. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de direito tributário*. vol. 2 – Tributação e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016, p. 64). Voltarei a esse ponto no quarto capítulo.

⁵¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 749.

⁵¹⁷ Como comenta Aliomar Baleeiro, “exigir imposto de pessoas sem patrimônio algum, além de impossibilidades práticas, conduziria ao círculo vicioso de tomar e restituir, porque, em última análise, o contribuinte desfalcao do essencial acabará por engrossar as filas dos necessitados da assistência a cargo do Estado.” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 748).

⁵¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 29. Em sentido semelhante, destacando essa dualidade de sentidos do princípio da capacidade contributiva, confira-se: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 242; JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 14, 1989, p. 362-363; CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto de renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 101-106; VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 2, nº 11, Belo Horizonte, 2004, p. 3. Luís Queiroz pondera que, embora os conceitos de mínimo existencial e vedação ao confisco operarem como limitadores para a capacidade contributiva, com esta não se confundiriam. (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, p. 71). Mas se só existe capacidade contributiva acima de um mínimo e abaixo de um máximo, como esses conceitos podem existir de forma isolada?

⁵¹⁹ Diva Malerbi pondera que a vedação ao confisco não decorre da noção de justiça tributária, mas da defesa da propriedade privada. (MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série nº 6 – Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 368). Em interesse trabalho, Andrei Pitten Velloso desmistifica a ideia de que o Tribunal Constitucional Federal alemão teria declarado como limite máximo dos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, conjunta ou isoladamente, o patamar de 50% (disseminada como o princípio da repartição pela metade). (VELLOSO, Andrei Pitten. A proibição de tributos com efeitos de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, nº 35, 2010).

percepção do que se considera mínimo em uma dada realidade social).⁵²⁰ Mas isso não significa que o princípio seja indeterminável, apenas que ele não é, de plano, determinado.⁵²¹

Como pondera Tipke, a capacidade contributiva exerce uma função no direito tributário semelhante a que o princípio da autonomia privada no direito civil: pode ceder em determinadas circunstâncias a outros princípios, mas nem por isso tem seu valor esvaziado. A demarcação do princípio da capacidade contributiva é feita por subprincípios, atos legislativos, judicatura e dogmática científica.⁵²²

A noção de capacidade contributiva não se confunde, assim, com a de capacidade econômica.⁵²³ Esta é sempre um signo presuntivo de riqueza, um fato sociológico ou econômico; aquela é apenas o signo eleito pelo legislador como sujeito à tributação, ou seja, um conceito jurídico lapidado a partir da capacidade econômica⁵²⁴, que necessariamente deve preservar o mínimo existencial. Em outras palavras, dentro da faixa de proteção do mínimo existencial há capacidade econômica, mas não há capacidade contributiva.⁵²⁵

⁵²⁰ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 121.

⁵²¹ Nesse sentido, confira-se: GUERRERO, Luis Corral. La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 14, 2004, p. 33. Taboada critica a adoção da capacidade contributiva como critério exclusivo de igualdade tributária, seja pela suposta impossibilidade de construir um conceito de tal princípio com suficiente concreção, seja pelas possíveis finalidades extrafiscais da tributação. (TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TÓRRES, Heleno Taveira. (Coord.) *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 289). Se por um lado indeterminação não significa indeterminabilidade, por outro, ante a minha aversão à utilização da tributação com propósito extrafiscal, como visto no primeiro capítulo, a segunda crítica também não faz sentido. De qualquer forma, parece-me que, mesmo para aqueles que aceitam a extrafiscalidade, ela seria uma decorrência natural da ponderação de princípios constitucionais, de forma alguma esvaziando o princípio da capacidade contributiva como instrumento de justiça tributária.

⁵²² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 201-202.

⁵²³ Contra, entendendo tais expressões como sinônimas: ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 251.

⁵²⁴ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 54-57. Em sentido semelhante, MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva, igualdade e justiça. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, nº 2, 2003, p. 86.

⁵²⁵ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 121. Note-se que, embora a capacidade contributiva só se identifique a partir de um certo mínimo, tal princípio não se confunde com uma limitação ao poder de tributar e muito menos se trata de norma meramente programática ou de cunho negativo. Nesse sentido, confira-se: GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 4, nº 22, Belo Horizonte, 2006, p. 1-2.

Outro aspecto da acepção subjetiva é que a personificação da incidência tributária deve ser feita não apenas em relação a um imposto isolado, mas também em relação à carga tributária total a que se sujeita a pessoa.⁵²⁶ Como afirma Sainz de Bujanda, “a correspondência entre as cotas fiscais e a riqueza de cada contribuinte há de produzir-se em todas as esferas impositivas”⁵²⁷, o que lança uma dificuldade prática: aferir a carga total a que um contribuinte está sujeito e, ainda pior, definir um limite máximo. Como insiste Queiroz, apesar do alto grau de indeterminação, não podemos admitir como válido abrir mão desse limite, sob pena de transformar o princípio da capacidade contributiva, neste aspecto, em mera norma programática.⁵²⁸

A necessidade de se examinar os limites máximo da tributação não apenas a partir de um único tributo, mas também da carga tributária total a que se sujeita o contribuinte foi pontuada pelo Supremo Tribunal Federal (embora limitando esse exame à carga total imposta por um mesmo ente), quando do julgamento, em 1999, da medida cautelar na ADI 2.010, como se observa do trecho abaixo transcrito do voto do Ministro relator Celso de Mello:

“Dentro dessa perspectiva, entendo que se evidencia o caráter confiscatório, vedado pelo texto constitucional, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimento do contribuinte.

O Poder Público, especialmente em sede de tributação (e não custa lembrar que as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.

[...]

Cabe invocar, neste ponto, histórico precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 18.331-SP, Rel. Min. OROSIMBO NONATO (RF 145/164):

‘O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o

⁵²⁶ Nesse sentido, confira-se: COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, nº 55. São Paulo: RT, 1991, p. 300; MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 108; GUERRERO, Luis Corral. La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 14, 2004, p. 38-39. Enrico de Mita fala, assim, na necessidade de que exista uma coerência lógica entre os tributos. (MITA, Eurico de. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. Quartier Latin, 2005, p. 238).

⁵²⁷ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. vol. III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 217. Sainz de Bujanda chega a falar numa capacidade macroeconômica, visando a que, num sistema que se pretende harmônico, todas as riquezas do país sejam tributadas, e uma capacidade microeconômica, referindo-se à capacidade individual de cada pessoa, levando em consideração toda a sua riqueza disponível. (Ibidem, p. 192).

⁵²⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, p. 70-71.

excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do 'détournement de pouvoir'. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode se acender não somente considerando a letra, o texto, como, também, e principalmente, o espírito e o dispositivo invocado.

- O imposto, ainda que imodesto, é exigível, a não ser que aniquile a atividade do particular.' (grifei)

Tenho para mim, portanto, assentadas essas premissas de ordem conceitual, e em face da escala de progressividade definida no art. 2º da Lei nº 9.783/99, que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de suportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público”⁵²⁹

O curioso, neste julgado, foi a observação do Ministro Ilmar Galvão a respeito de, considerando uma multiplicidade de tributos instituídos em momentos distintos (e por entes distintos), a partir de quando se constataria a inconstitucionalidade por ultrapassagem ao máximo aceitável:

“O Sr. MINISTRO ILMAR GALVÃO – Sr. Presidente, estou perfeitamente de acordo com a lição trazida, aqui, pelo eminente Relator, a do Professor Ives Gandra, no sentido de que esse confisco pode ser examinado em relação ao somatório dos tributos. Porque, senão, teríamos de admitir que, havendo vinte tributos a 6%, somando 120%, esses tributos não seriam confiscatórios, embora absorvendo 120% do que ganha um servidor. Seria um absurdo pensar uma coisa dessas, que um tributo somente é que teria de tornar insuportável a vida do contribuinte e não o somatório dos tributos. Isso basta para demonstrar o efeito confiscatório do tributo.

O Sr. MINISTRO MOREIRA ALVES – E qual é o inconstitucional? É o último? É o primeiro? É o de maior valor?

O Sr. MINISTRO ILMAR GALVÃO – Se o último trouxe essa consequência, foi a gota d'água, ele é inconstitucional”.

Essa dualidade de sentidos permite a conclusão de que a capacidade contributiva deve ser observada por todos os tipos de tributos e não apenas pelos impostos. De fato, se para os impostos a capacidade contributiva atua em sua plenitude, para as taxas aplica-se, ao menos, a sua acepção subjetiva, a impedir, por exemplo, a cobrança de valores daqueles que não tem condição de arcar com o seu pagamento (exemplo disso é a gratuidade de justiça) ou da instituição de valores exorbitantes (como no caso da taxa judiciária sem limite máximo, que inviabilize o acesso ao Judiciário).⁵³⁰ Na verdade, grande parte da controvérsia a respeito da

⁵²⁹ ADI 2.010 MC, relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, publicado em 12/04/2002. Em sentido semelhante, confira-se: PONTES, Helenilson Cunha. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias* – nova série nº 6 – Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 368.

⁵³⁰ Nesse sentido, confira-se: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 95-101; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito*

aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos demais tributos decorre da falta de percepção de alguns a respeito dessa sua dualidade de sentidos.⁵³¹

A grande discussão surge, entretanto, na compatibilização da capacidade contributiva com as bases de incidência, tema que nos debruçaremos no próximo capítulo, e sobre a graduação da incidência aplicável a tais bases. Em princípio, se os consensos até aqui fixados exigem apenas que a tributação não seja regressiva, uma tributação proporcional (alíquota fixa sobre uma base de cálculo variável) atenderia satisfatoriamente a noção de justiça tributária até aqui desenhada⁵³² (de certa forma, uma tributação fundada na capacidade contributiva a partir da teoria do benefício, tal como Adam Smith a formulara séculos atrás).⁵³³ E essa conclusão não é de outro mundo. Proporcionalidade – uma regra que, em termos nominais, leva a pessoa mais rica a pagar mais – é constantemente presente e defendida no mundo jurídico⁵³⁴: a pena deve ser proporcional ao delito⁵³⁵; a indenização proporcional ao dano; o ato do poder público está sujeito ao teste de proporcionalidade⁵³⁶ etc.

Entretanto, parece-me que o conceito de justiça tributária exige avançarmos na discussão de um quarto consenso.

e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 266 e seguintes; MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1989, p. 44.

⁵³¹ Chamando a atenção para os problemas decorrentes dessa dualidade (ou da sua incompreensão), confira-se: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, p. 60.

⁵³² Tipke sinaliza que o princípio da capacidade contributiva não exige uma tributação progressiva, embora com ela não seja incompatível. (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 202).

⁵³³ Como explica Kordana e Tabachnick, a teoria do benefício é compatível com um grande leque de concepções de justiça distributiva liberais. (KORDANA, Kevin A.; TABACHNICK, David A. Tax and de philosopher's stone. *Virginia Law Review*, vol 89 (2), 2003, p. 653-660).

⁵³⁴ Andrei Pitten Velloso afirma que os três pilares da justiça tributária são igualdade, proporcionalidade e razoabilidade e que igualdade se materializa por meio da capacidade contributiva. (VELLOSO, Andrei Pitten. *Justiça tributária*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 38 e 75).

⁵³⁵ Peragón sugere que o fato de a pena ser mais pesada quando o interesse jurídico protegido é considerado mais relevante seria um exemplo de progressividade. (PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003, p. 156). O raciocínio parece-me equivocado. Só haveria progressividade se a pena fosse mensurada de forma desproporcional ao dano, o que dificilmente se pode imaginar como defensável.

⁵³⁶ Sobre a transformação da proporcionalidade em verdadeiro princípio constitucional, confira-se: MATHEWS, Jud; SWEET, Alec Stone. All things in proportion? American rights review and the problem of balancing. *Emory Law Journal*, vol. 60, 2011, p. 798-799.

3.4. A construção de um quarto consenso: o combate à desigualdade extrema

Se me parece que existe consenso sobre os três pontos anteriormente destacados (e não tenho a pretensão de esgotar esse debate), existe um quarto ponto que tem suscitado um pouco mais de divergência, especialmente em razão de seus supostos (e questionáveis) efeitos econômicos negativos, mas que aos poucos vai se desenhando de forma mais concreta: é o papel da tributação no combate à desigualdade extrema. O quarto consenso, assim, é o reconhecimento de que uma tributação justa, em determinadas situações sociais extremas, pressupõe um sistema tributário desenhado para atuar como instrumento de justiça social, auxiliando a minimizar essa desigualdade. E parece inequívoco que a Constituição Federal encampa o combate à essa desigualdade extrema no art. 3º, inciso III, quando se refere, como objetivos fundamentais da república, a redução das desigualdades sociais e regionais.

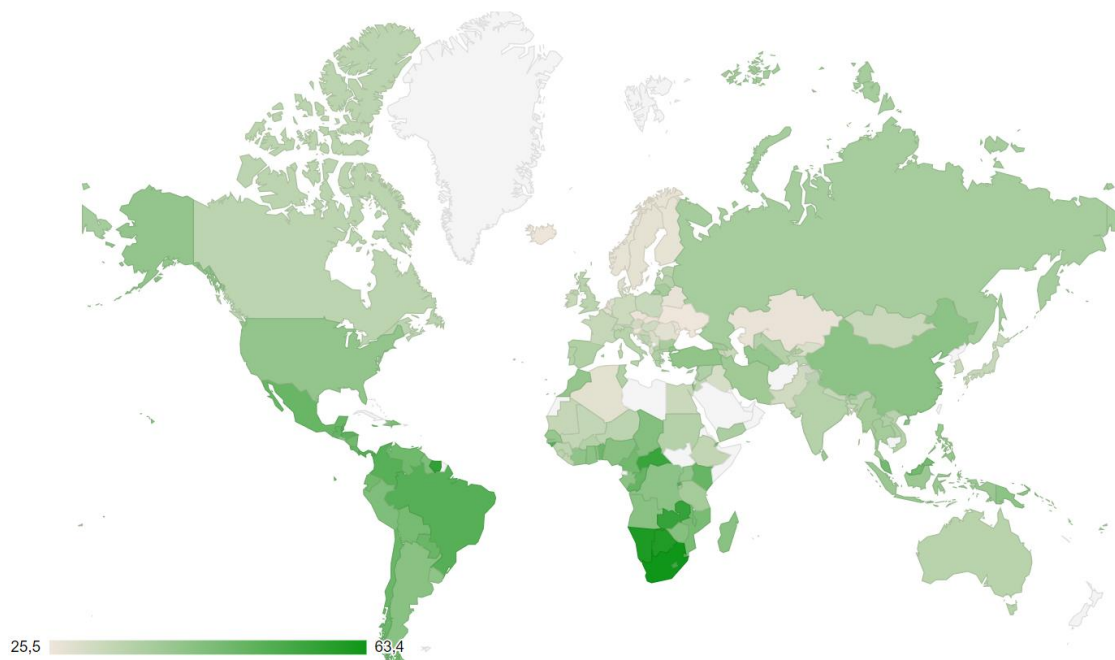
De que desigualdade estou falando? O indicador mais difundido e usado para medir desigualdade é o coeficiente de Gini. Trata-se de indicador de afastamento de uma situação de perfeita igualdade na distribuição de renda⁵³⁷, variando de 0 a 100 (ou de 0 a 1). Se o coeficiente for igual a zero significa que a renda é distribuída de forma exatamente igual entre todos, independentemente do tamanho da população; já se o coeficiente for 100 (ou 1), um único indivíduo recebe toda a renda. Coeficientes acima de 50 (ou 0,5) revelam uma distribuição de renda extremamente desigual.

O coeficiente de Gini dos países varia hoje de 25, na Ucrânia, a 63, na África do Sul, país marcado até recentemente por uma rígida segregação racial. Como ilustra a Figura 3.1, a desigualdade, com algumas raras exceções, é menos extrema nos países europeus, especialmente nos nórdicos, com tradição de alta tributação e altos investimentos sociais (Finlândia: 27,1, Noruega: 27,5, Islândia: 27,8, Dinamarca: 28,2 e Suécia: 29,2), nos países do leste, que viveram algumas décadas sob a influência do comunismo (Ucrânia: 25, Eslovênia 25,4, Bielorrússia: 25,4, República Checa: 25,9, Moldávia: 25,9, Eslováquia: 26,5, Romênia: 27,5, Albânia: 29 e Kosovo: 29), além pequenos países como Bélgica (27,7), Holanda (28,2) e Malta (29,4). Completam a lista de países com coeficiente de Gini atualmente inferior a 30 o

⁵³⁷ É preciso atentar que a desigualdade de renda, usualmente adotada por questões práticas, difere e não é um indicador seguro da desigualdade de bem-estar. Por exemplo, o poder de compra de R\$ 1,00 na zona rural e na zona urbana são distintos. Além disso, a medição da desigualdade a partir da renda não leva em conta a existência de serviços públicos gratuitos que podem interferir no bem-estar das pessoas. Sobre essas dificuldades, confira-se: MEDEIROS, Marcelo. *Medidas de desigualdade e pobreza*. Brasília: EdUnB, 2012, p. 26 e seguintes.

Azerbaijão (26,6), o Quirguistão (27,3), o Cazaquistão (27,5), a Argélia (27,6), o Timor-Leste (28,7) e o Iraque (29,5).⁵³⁸

Figura 3.1 – coeficientes de Gini



Fonte: <<https://www.indexmundi.com/facts/indicators/SI.POV.GINI>> Acesso em: 03/11/2019.

Na ponta oposta, os países com coeficiente acima de 50 concentram-se no continente africano (principalmente na região sul) ou na América Central: África do Sul (63), Namíbia (59,1), Zâmbia (57,1), República Centro-Africana (56,2), Lesoto (54,2), Moçambique (54), Botswana (53,3), Belize (53,3), Suazilândia (51,5), Santa Lúcia (51,2), Guiné-Bissau (50,7) e Honduras (50,5). As duas únicas exceções são Suriname (57,6) e Brasil (53,3).⁵³⁹

Embora o Brasil tenha conseguido reduzir o coeficiente nas últimas décadas, que era 58 em 1981 e chegou a alcançar 63,3 em 1989, continua a apresentar uma desigualdade

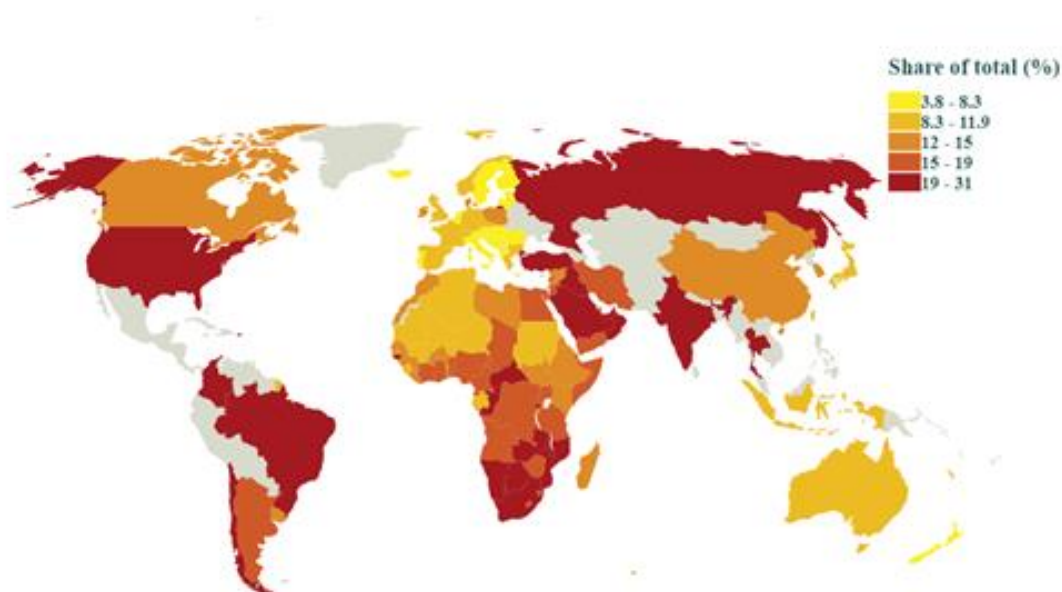
⁵³⁸ Os países marcados de cinza não possuem medições disponíveis. Além disso, os coeficientes não são todos do mesmo ano, variando de 1998 (casos da Guiana e do Turcomenistão) a 2017. Os coeficientes da Figura 3.1 foram confrontados com aqueles mais atualizados divulgados pelo Banco Mundial (THE WORLD BANK. *GINI Index* (World Bank estimate). Disponível em <<https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?end=2017&start=1981&type=points&view=chart>> Acesso em: 03/11/2019), os quais foram adotados nas referências expressas no texto, quando diferentes. As diferenças identificadas, entretanto, não foram significativas para os propósitos deste trabalho.

⁵³⁹ O coeficiente de Gini pode variar a depender exatamente do que está em comparação. Segundo a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua – PNAD Contínua de 2018, do IBGE (disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/17270-pnad-continua.html?=&t=downloads>> Acesso em: 07/11/2019), o coeficiente de Gini do Brasil, tomando em comparação os rendimentos do trabalho, seria 50,9. Já se a comparação for por rendimento domiciliar *per capita*, o coeficiente seria 54,5.

extremamente elevada. Os dados acima demonstram que apenas 7 países no mundo apresentam níveis de desigualdade de renda piores do que o Brasil.⁵⁴⁰

Agora vejamos a correlação desses dados com outra medida: o quanto da renda fica concentrada com os 1% mais ricos, representado nas Figuras 3.2⁵⁴¹ e 3.3⁵⁴².

Figura 3.2 – percentual da renda recebida pelos 1% mais ricos no mundo



⁵⁴⁰ Nas últimas três décadas, 53% dos países tiveram piora no seu coeficiente de Gini, embora a desigualdade global tenha caído, em essência por causa da China e Índia. Nesse sentido, confira-se: INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal Monitor: Tackling Inequality*. Washington, 2017, p. 16.

⁵⁴¹ WORLD INEQUALITY DATABASE. *Top 1% national income share*. Disponível em: <https://wid.world/world/#sptinc_p99p100_z/US;FR;DE;CN;ZA;GB;WO/last/eu/k/p/yearly/s/false/5.487/30/cuve/false/country> Acesso em 02/02/2020.

⁵⁴² WORLD INEQUALITY DATABASE. *Top 1% fiscal income share, Brazil, 2001-2015*. Disponível em: <<https://wid.world/country/brazil/>> Acesso em 02/02/2020.

Figura 3.3 – Percentual da renda recebida pelos 1% mais ricos no Brasil



Se o Brasil apresenta índices de desigualdade elevadíssimos, extraíveis a partir do coeficiente de Gini, os gráficos acima evidenciam uma situação ainda mais alarmante. O Brasil encontra-se entre aqueles países que mais concentram renda no 1% do topo e esse índice só piorou nos últimos anos. Se em 2001 os 1% do topo recebiam 26,2% do total da renda, em 2015 esse índice subiu para 28,3%, percentual muito superior até mesmo a outros países indicados na Figura 2 que também possuem elevada concentração, como África do Sul (19,2%), Guiné-Bissau (19,3%), EUA (20,2%), Rússia (20,2%), Colômbia (20,4%), Índia (21,3%), Namíbia (21,5%), Botswana (22,6%), Turquia (23,4%) e Chile (23,7%). Os únicos dois países com índices piores que o Brasil são Moçambique (30,9%) e República Centro-Africana (30,9%). Ou seja, apesar da ligeira queda do coeficiente de Gini desde 1981, a concentração de renda num pequeno estrato de pessoas tem se agravado.

Esses dados podem ser correlacionados, ainda, com aqueles recentemente divulgados pelo IBGE, por meio da Pesquisa Nacional por Amostragem de Domicílios Contínua – PNAD Contínua de 2018 – rendimentos de todas as fontes.⁵⁴³

A Tabela 3.1, que reproduz parte daquele estudo, discrimina o rendimento médio mensal real das pessoas de 14 anos ou mais de idade de todos os trabalhos:

⁵⁴³ IBGE. *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua – PNAD Contínua 2018*. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/17270-pnad-continua.html?=&t=downloads>> Acesso em: 07/11/2019.

Tabela 3.1 – rendimento médio mensal do trabalho

Faixa da população em ordem crescente de rendimento	Rendimento (em R\$)	Distribuição do rendimento (%)
até 5%	153	0,3
mais de 5% até 10%	356	0,8
até 10%	254	1,1
mais de 10% até 20%	656	2,9
mais de 20% até 30%	951	4,3
mais de 30% até 40%	1.020	4,6
mais de 40% até 50%	1.220	5,5
mais de 50% até 60%	1.463	6,6
mais de 60% até 70%	1.803	8,1
mais de 70% até 80%	2.262	10,1
mais de 80% até 90%	3.341	15,0
mais de 90% até 100%	9.369	41,9
mais de 90% até 95%	5.245	
mais de 95% até 99%	9.928	
mais de 99% até 100%	27.744	

A divulgação desse levantamento foi acompanhada de inúmeras reportagens demonstrando uma preocupação com a grande desigualdade, na medida em que aqueles que se encontram entre os 1% do topo receberiam, em média, 34 vezes mais que os 50% da base (cujo rendimento médio seria de R\$ 820).⁵⁴⁴ Essa proporção seria ainda pior se considerado o rendimento mensal real domiciliar *per capita*. Neste caso, enquanto a média até 5% da base teria rendimento de R\$ 51, no 1% do topo ele seria de R\$ 16.297.

A verdade, entretanto, é que esses dados do IBGE são enganosos e a apressada interpretação deles feita pela mídia em geral representa um desserviço. Isto porque tal levantamento considera apenas o rendimento do trabalho. Tendo em vista que as classes mais abastadas usualmente recebem rendimentos de outras fontes, tais como dividendos/lucros de pessoas jurídicas e rendimentos de aplicações financeiras, e que para os 1% do topo essas fontes costumam ser muito mais expressivas que as demais⁵⁴⁵, pode-se afirmar, com

⁵⁴⁴ A título exemplificativo, confira-se: UOL. *Renda do 1% mais rico é 34 vezes maior que da metade mais pobre, diz IBGE*. Publicado em 16/10/2019. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2019/10/16/rendimento-brasileiros-ibge-estudo.htm>> Acesso em 07/11/2019. A reportagem destaca, ainda, que o rendimento médio das faixas mais pobres teria sofrido redução (de 3,2% na faixa de 5% da base), enquanto no 1% do topo o rendimento médio teria tido um aumento real de 8,4%.

⁵⁴⁵ Nesse sentido, confira-se, por exemplo, as informações divulgadas pela Receita Federal a respeito da declaração de imposto de rendas das pessoas físicas do ano base de 2016. (BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Estudo Grandes Números DIRPF AC 2016*. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/estudo-gn-irpf-ac-2016-broffice2.ods/view>> Acesso em 07/11/2019). Entre aqueles cujos rendimentos anuais superam 320 salários mínimos, R\$ 194 milhões seriam provenientes de rendimentos isentos, R\$ 64 milhões teriam sido tributados exclusivamente na fonte (em geral aplicações financeiras) e apenas R\$ 28 milhões seriam rendimentos tributados (em geral fruto do trabalho). Corroborando essa conclusão, levantamento nos EUA em 1988 aponta que os rendimentos do salário representariam 43,4% dos

segurança, que a desigualdade de renda no Brasil é inúmeras vezes maior do que o estudo divulgado pelo IBGE leva a crer.⁵⁴⁶ Para se ter uma ideia dos números reais, nos EUA, cujos índices de desigualdade são menores que os do Brasil (coeficiente de Gini de 41), os rendimentos dos 1% do topo eram, em 2007, 42 vezes maior que os 90% da base. E os rendimentos dos 0,1% do topo eram 220 vezes maior⁵⁴⁷, o que, aliás, revela que mesmo dentro dos 1% há grandes disparidades de renda.

Mas todas as análises anteriores pecam num ponto importante: limitam-se a comparar a renda (ou o rendimento), ignorando a riqueza acumulada, impactada por muitas gerações de distribuição desigual de rendimento, levando, assim, a uma insuficiente compreensão da desigualdade.⁵⁴⁸ Nos EUA, por exemplo, os 1% do topo receberam, em 2014, 20,2% do total dos rendimentos (contra 10,7% em 1980), mas detinham assustadores 38,6% da riqueza total

rendimentos totais dos 1% do topo, embora representassem 75,9% dos rendimentos do total da população. (SLEMROD, Joel. On the high-income Laffer curve. In: SLEMROD, Joel (ed.). *Tax progressivity and income inequality*. New York: Cambridge University Press. 1996, p. 181).

⁵⁴⁶ Como Piketty chama a atenção, “nas economias que crescem pouco, a riqueza acumulada no passado naturalmente ganha importância desproporcional.” (PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 32). Não por outra razão, há quem trabalhe com o conceito de rendimento familiar disponível ajustado (*household adjusted disposable income*), que é a renda familiar proveniente do trabalho e do capital, após tributação, transferências públicas e o consumo de bens e serviços públicos. (STIGLITZ, Joseph E.; SEN, Amartya; FITOUSSI, Jean-Paul. *Report by the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress*. 2009, disponível em: <<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/118025/118123/Fitoussi+Commission+report>> Acesso em: 30/12/2019).

⁵⁴⁷ MISHEL, Lawrence; BIVENS, Josh. *Occupy Wall Street are right about skewed economic rewards in the United States*. Publicado em 26/10/2011. Disponível em: <<https://www.epi.org/publication/bp331-occupy-wall-street/>> Acesso em 07/11/2019. No mesmo estudo, afirma-se que a riqueza do 1% do topo, em 2009, correspondia a 225 vezes a riqueza média do americano.

⁵⁴⁸ SHAPIRO, Thomas M. *Toxic inequality: how America's wealth gap destroys mobility, deepens the racial divide, & threatens our future*. New York: Basic Books, 2017, p. 12-13. O autor afirma que a riqueza acumulada é essencial para a solidificação do rendimento conquistado. Como ele verificou por uma série de entrevistas com famílias americanas, à falta dessa segurança econômica, ganhos suados foram facilmente perdidos. (Ibidem, p. 14). Estimativas sugerem que quase metade da riqueza mundial (US\$ 158,3 trilhões de um total de US\$ 360,5 trilhões) é detida por apenas 0,9% da população mundial (47 milhões de pessoas), 25 vezes a riqueza de mais da metade mais pobre da população mundial (56,6% ou 2.883 milhões de pessoas). (CREDIT SUISSE. *Global wealth report 2019*. Disponível em: <<https://www.credit-suisse.com/about-us/en/reports-research/global-wealth-report.html>>. Acesso em: 14/11/2019).

(22,5% em 1980).⁵⁴⁹ Segundo estudo da *Allianz Group*, o coeficiente de Gini dos EUA tomando por base a riqueza acumulada (ao invés do rendimento) alcança hoje 81.⁵⁵⁰

Esses esclarecimentos são necessários para que fique claro que os trabalhos que vêm sendo escritos para a construção desse quarto consenso não revelam uma preocupação com a desigualdade em si, que é necessária (para criar incentivos) e justificável, mas com a desigualdade extrema, uma desigualdade tóxica em que, numa ponta, alguns vivem em condições miseráveis, enquanto, na outra ponta, outros acumulam uma fatia da riqueza nacional (ou mundial) astronômica.⁵⁵¹

E por que essa desigualdade extrema soa injusta? Parece-me que existem seis razões principais, que se interconectam e se confundem (pois todas envolvem, em alguma medida, as noções de mérito e arbitrariedade), sendo que algumas delas já foram examinadas quando critiquei as duas principais correntes do liberalismo contemporâneo.

Em primeiro lugar, acredito que há fatores totalmente arbitrários do ponto de vista moral que (durante muito tempo interferiram e) ainda hoje interferem na distribuição desigual de riqueza (e com os quais poucas pessoas discordariam). O levantamento do IBGE antes citado comprova em parte essa situação, ao enfatizar a distinção de rendimento entre gêneros, (homens possuem rendimento médio mensal de R\$ 2.460, enquanto mulheres de apenas R\$ 1.938) e cor da pele (brancos possuem rendimento mensal de R\$ 2.897 e pardos R\$ 1.659). Se olharmos para a riqueza acumulada essa desigualdade se acentua. Como Thomas M. Shapiro ilustra a partir de dados do *Institute on Assets and Social Policy* (IASP), o patrimônio líquido médio de uma família branca nos EUA, em 2013, seria de US\$ 141,9 mil, enquanto de famílias afrodescendentes seria de US\$ 11 mil e de famílias hispânicas seria de US\$ 13,7 mil. Ele ainda evidencia que essa diferença era significativa menor em 1984, tendo

⁵⁴⁹ Os dados constam do WORLD INEQUALITY DATABASE. *Top 1% net personal wealth share*. Disponível em: <https://wid.world/world/#shweal_p99p100_z/US/last/eu/k/p/yearly/s/false/20.658499999999997/50/curve/false/country> Acesso em: 08/11/2019. O site não disponibiliza informações dessa natureza para o Brasil e os dados que encontrei em outros sites não me pareceram confiáveis.

⁵⁵⁰ ALLIANZ. *Allianz global wealth map*. Disponível em: <https://www.allianz.com/en/economic_research/research-data/interactive-wealth-map.html> Acesso em: 08/11/2019.

⁵⁵¹ É nesse sentido que Atkinson fala que podemos “discordar sobre a quantidade aceitável de desigualdade e, ao mesmo tempo, concordar que o nível atual é intolerável ou insustentável.” (ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015, p. 31). Desigualdade extrema tem sido apontada como o maior problema social da atualidade. Nesse sentido: MILANOVIC, Branko. *Global inequality: a new approach for the age of globalization*. Cambridge: Harvard University Press, 2016.

se acentuado desde então.⁵⁵² Se considerarmos que até o índice de condenação por um mesmo delito pode variar a depender da cor de uma pessoa⁵⁵³, então temos que considerar que os efeitos da discriminação sobre a desigualdade extrema são muito mais extensos do que dados econômicos são capazes de revelar.

Podemos incluir nessa categoria as pessoas com talentos naturais negativos, como, por exemplo, deficiências físicas que incapacitem ou restrinjam o leque de opções de trabalho do indivíduo, assim como, discriminações por questões de orientação sexual.⁵⁵⁴ Há, portanto, pessoas que recebem uma parcela menor de riqueza independentemente do seu esforço.

Em segundo lugar, como vimos no capítulo anterior, nas distinções decorrentes de classe social parece existir um misto de mérito do genitor (que se esforça em prol do filho) e favorecimento moralmente arbitrário do filho (sem esforço próprio). Essa dualidade exige alguma dose de equilíbrio, o que nem sempre é levado em consideração na estruturação de políticas sociais e, pior, no desenho de sistemas tributários. Essa iniquidade de oportunidades iniciais decorrente de classe, que pode se acumular por inúmeras gerações, acarreta, de um lado, vantagens competitivas aos das classes mais abastadas, por razões que variam desde melhores estudos, melhor alimentação e cuidados médicos, vizinhança ambiental e socialmente mais segura, até uma rede de relacionamento social que lhe dá maiores oportunidades de negócios, e, de outro, uma enorme dificuldade daqueles que se encontram na classe mais baixa de ascenderem socialmente (a chamada “armadilha da pobreza”⁵⁵⁵).

Em terceiro lugar, mesmo que inexistam circunstâncias moralmente arbitrárias identificáveis de plano, nem sempre é fácil correlacionar o rendimento recebido com o esforço empregado ou o mérito próprio. Joseph Stiglitz ilustra esse ponto ao comparar a

⁵⁵² SHAPRIO, Thomas M. *Wealth*. The Stanford Center on Poverty and Inequality, 2017, disponível em: <http://inequality.stanford.edu/sites/default/files/Pathways_SOTU_2017_wealth.pdf> Acesso em: 08/11/2019.

⁵⁵³ Segundo reportagem da Revista Exame, pesquisa promovida pelo Instituto de Criminalística de São Paulo, a partir de dados do Tribunal de Justiça de São Paulo, negros possuem uma taxa de condenação maior que a dos brancos: EXAME. *Negros são os mais condenados por tráfico e com menos drogas apreendidas*. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/brasil/negros-sao-mais-condenados-por-trafico-e-com-menos-drogas-em-sao-paulo/>> Acesso em: 20/11/2019.

⁵⁵⁴ MURPHY, Liam. Why does inequality matter?: reflections on Piketty’ Capital in the twenty-first century. *Tax Lax Review*, vol. 68 (3), 2015, p. 614.

⁵⁵⁵ Sobre o assunto, confira-se: BOWLES, Samuel; DURLAUF, Steven; HOFF, Karla. (Eds). *Poverty traps*. Princeton: Princeton University Press, 2006. No mesmo sentido, referindo-se à “desigualdade vitalícia”: STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 81. Ainda, sobre a falta de mobilidade social na sociedade norte-americana, veja: KOPCZUK, Wojciech; SAEZ, Emmanuel; SONG, Jae. Earnings inequality and mobility in the United States: evidence from social security data since 1937. *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 125, 2010, p. 91-128.

diferença entre o salário de um alto executivo e um trabalhador comum nos EUA. Enquanto há 25 anos a diferença girava em torno de 30 para 1, hoje a diferença atinge cerca de 200 para 1. Para ele, “parece inacreditável que durante esse período os diretores-executivos, enquanto grupo, tenham aumentado tanto a sua produtividade, em relação ao trabalhador comum, que um múltiplo de mais de 200 possa ser justificado.”⁵⁵⁶ Insistindo na crítica, o referido autor afirma que os 1% do topo não “ganharam seus rendimentos através de grandes contributos sociais, nem são eles os grandes pensadores que transformaram a nossa percepção do mundo ou os grandes inovadores que transformaram a nossa economia.”⁵⁵⁷ Não é sem razão, nesse contexto, a dúvida se os altos rendimentos daqueles que operam no mercado financeiro são, de fato, equivalentes (justos?) ao baixo – quase inexistente, na sua faceta puramente especulativa – valor social de tal atividade.⁵⁵⁸ Isso sem contar com o fator sorte, que pode ser determinante para o sucesso de uns e o fracasso de outros.⁵⁵⁹

Em quarto lugar, a desigualdade decorrente da estrita noção de mérito dos retornos do mercado ignora, como já pontuado no capítulo anterior, que a geração de riqueza é um produto social e não individual. De fato, como explica Yuval Noah Harari, até 70 mil anos atrás, nossa espécie era insignificante no planeta, não tinha mais importância que um vagalume. A mudança que nos permitiu, a partir de então, começar a dominar o planeta não está relacionada a uma característica individual que diferencie os seres humanos dos demais animais. O ser humano, sozinho numa ilha, dificilmente teria mais sucesso que um macaco. Na verdade, o macaco provavelmente se sairia melhor. O que nos diferencia foi o desenvolvimento de uma característica coletiva: a capacidade de cooperar em larga escala de forma flexível. Muitos animais conseguem cooperar em larga escala, como abelhas e

⁵⁵⁶ STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 81.

⁵⁵⁷ STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 87-88. Para o referido autor, os altos executivos têm imenso poder de definir as próprias remunerações, atribuindo a si próprio bônus descomunais. (Ibidem, p. 92).

⁵⁵⁸ TANZI, Vito. *Termites of the state: why complexity leads to inequality*. New York: Cambridge University Press, 2018, p. 330.

⁵⁵⁹ Se o azar é um dos fatores que interferem na distribuição da riqueza, não podemos nos preocupar apenas com igualdade de oportunidades no ponto de partida, sendo necessário um olhar também para a distribuição *ex post*. Daí porque seria teratológico “condicionar a distribuição de sopa a uma avaliação da circunstância ou do esforço que levou ao resultado de o indivíduo [...] estar na fila da sopa.” (KANBUR, Ravi; WAGSTAFF, Adam. How useful is inequality of opportunity as a policy construct? *ECINEQ Working Paper* 338, 2014, p. 5, tradução livre). Em sentido semelhante, Sagit Leviner afirma que “em geral é impossível desenhar uma distinção clara entre retorno do mercado resultante do esforço e exercício de livre arbítrio de alguém e os retornos que decorrem de fatores alheios ao controle do indivíduo, tais como sorte, esforço exercido por outros e infraestruturas sociais.” (LEVINER, Sagit. The normative underpinning of taxation. *Nevada Law Journal*, vol. 13 (1), 2012, p. 103, tradução livre).

formigas, mas o fazem de forma rígida. Não são capazes de mudar sua estrutura social da noite para o dia diante, por exemplo, de uma ameaça. Muitos outros animais são capazes de cooperar de forma flexível, como o golfinho e o macaco, mas não sabem fazê-lo em larga escala, pois a cooperação depende do conhecimento íntimo um do outro. Grandes conquistas da humanidade, como erguer uma pirâmide ou voar para a lua, decorrem dessa nossa capacidade coletiva, que tem origem na nossa capacidade de imaginar, criar e acreditar em ficções (como aceitar coletivamente, em qualquer canto do mundo, que um papel-moeda tem valor, por exemplo).⁵⁶⁰ Portanto, só existe mérito individual porque, antes, existe um mérito coletivo.⁵⁶¹ Isso não significa que o mérito individual tenha que ser ignorado, mas que ele exige um certo temperamento.

Em quinto lugar, e talvez aqui tenhamos o fator mais relevante (embora esteja entrelaçado com os anteriores), também já destacado no capítulo anterior, os méritos não são independentes; antes estão vinculados às regras e condições que moldam a atividade social.⁵⁶² O Estado, por menor que seja, sempre interfere na forma de distribuição da riqueza.⁵⁶³ E se o Estado, historicamente, é fortemente influenciado pela elite e por grupos de interesse restrito⁵⁶⁴, não é de se espantar que ele tenha, em grande medida, contribuído para a manutenção e o acirramento da desigualdade, em benefício de tais grupos.⁵⁶⁵

⁵⁶⁰ HARARI, Yuval Noah. *What explains the rise of humans*. Disponível em: <https://www.ted.com/talks/yuval_noah_harari_what_explains_the_rise_of_humans/up-next> Acesso em: 08/11/2019. Para um exame mais profundo, veja: HARARI, Yuval Noah. *Sapiens: uma breve história da humanidade*. 38ª ed. Porto Alegre: L&PM, 2018, capítulos 1 e 2.

⁵⁶¹ Stiglitz destaca que “o êxito de qualquer homem de negócios depende não só desta tecnologia herdada, mas do ambiente institucional (Estado de Direito), da existência de uma força laboral bem qualificada e da disponibilidade de boas infraestruturas (transporte e comunicação).” (STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 146). Em sentido semelhante, diz-se que o avanço tecnológico e a globalização permitiram a ampliação do mercado para “estrelas”, turbinando o rendimento de esportistas e pessoas dedicadas à indústria do entretenimento. (OECD, *Economic policy reforms 2012: going for growth*. Paris: OECD Publishing, 2012, p. 187).

⁵⁶² Essa visão de certa forma ajusta-se à ideia de Vogel de que a legitimação da tributação se dá na medida em que ela retorna ao Estado (à sociedade) uma porção do valor econômico que ele ajudou a produzir. (VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. *The American Journal of Jurisprudence*, vol. 33, 1988, p. 57).

⁵⁶³ Segundo Tanzi, “a existência do governo, antes que qualquer política redistributiva intencional seja adotada, inevitavelmente ajuda alguns setores mais que outros e alguns indivíduos mais que outros, afetando, assim, o modo como os rendimentos são criados e distribuídos.” (TANZI, Vito. *Termites of the state: why complexity leads to inequality*. New York: Cambridge University Press, 2018, p. 325, tradução livre). O paradoxo dessa conclusão é que o Estado é indispensável para corrigir falhas de mercado, mas quanto mais Estado, mais distorções ele cria.

⁵⁶⁴ Martin Gilens e Benjamin Page levaram adiante uma pesquisa empírica sobre quais forças mais influenciam as políticas públicas. Sua conclusão é de que, “quando comparadas às preferências das elites econômicas e às posições dos grupos de interesse organizados, as preferências do americano médio parecem exercer um impacto minúsculo, quase zero, estatisticamente desprezível nas políticas públicas.” (GILENS, Martin; PAGE, Benjamin.

A moldagem das políticas públicas para favorecer interesses escusos pode se dar de variadas formas: fracas regulamentações (e em alguns casos desregulamentação, como ocorreu com as restrições impostas ao mercado financeiro, cuja supressão contribuiu para a crise do *subprime* de 2008-2009⁵⁶⁶); ignorando externalidades das atividades que prejudicam terceiros (como atividades poluidoras) e a assimetria de informações e a falta de transparência, que colocam uma das pontas da relação em desvantagem; instituição de regimes fiscais e financeiros favorecidos (subsídios e reduções de carga fiscal arbitrárias⁵⁶⁷, mas sempre prontamente “justificadas” por alguém, ou empréstimos em condições melhores que as do mercado⁵⁶⁸); instituição de vantagens competitivas (como a concessão de monopólios ou a restrição da concorrência⁵⁶⁹) etc. E como adverte Stiglitz, ainda que medidas isoladas possam ter um impacto reduzido, “o efeito cumulativo de um grande número de decisões, tomadas para beneficiar os do topo, pode ser bastante significativo.”⁵⁷⁰

Em sexto e último lugar, parece-me que existe um descompasso entre os ganhos dos 1% do topo e a responsabilidade (que é um fator condicionante para a boa operação do sistema tributário, como visto) a eles imputada. O exemplo clássico dessa situação foram os desdobramentos da crise do *subprime* de 2008-2009. Instituições financeiras assumiram riscos excessivos e quando a bolha imobiliária estourou, foram socorridas pelo Estado sob o

Testing theories of American politics: elites, interest groups, and average citizens. *Perspective on Politics*, v. 12, nº 3, 2014, p. 575). Daí porque Luis María Cazorla Prieto fala que “existem titulares de poder político à margem do próprio Estado.” (PRIETO, Luis María Cazorla. *Poder tributario y estado contemporáneo*. Madrid: IEF, 1981, p. 84-85).

⁵⁶⁵ JOHNSTON, David Cay. *Free lunch: how the wealthiest americans enrich themselves at government expense (and stick you with the bill)*. New York: Portfolio Publishing, 2012).

⁵⁶⁶ Sobre as inúmeras crises financeiras ocorridas desde a desregulamentação desse mercado na década de 1980, confira-se: REINHART, Carmen; ROGOFF, Kenneth. *This time is different: eight centuries of financial folly*. Princeton: Princeton University Press, 2009.

⁵⁶⁷ Stiglitz considera escandalosa a redução da tributação dos ganhos de capital nos EUA, não havendo razão, para ele, para que se tribute tal ganho a uma alíquota inferior ao rendimento do trabalho. Ainda mais quando os 10% mais ricos naquele país são responsáveis por mais de 90% dos ganhos. (STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 138). Um caso que gerou bastante controvérsia no Brasil foi a anistia parcial dada na repatriação de recursos não declarados no exterior, instituída pela Lei nº 13.254/2016.

⁵⁶⁸ No Brasil, esse modelo ficou famoso com o BNDES e sua meta de criar os “campeões nacionais”. Não por outro motivo, a piada que se fazia era de que o melhor modo de incrementar a produção da sua empresa era pegar um avião e ir para Brasília.

⁵⁶⁹ Um dos pontos que vem sendo fortemente criticado é a legislação de patentes, que estaria estruturada de forma a prolongar injustificadamente monopólios e desincentivar a inovação. Para um exame mais profundo dessas críticas, confira-se: HENRY, Claude; STIGLITZ, Joseph. Intellectual property, dissemination of innovation, and sustainable development. *Global Policy* 1, nº 1, 2010, p. 237-251.

⁵⁷⁰ STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 92.

discurso de que as instituições seriam “muito grande para falir”. Ou seja, os prejuízos foram compartilhados com a sociedade, mas os lucros não. No âmbito pessoal, as discrepâncias são ainda maiores. Enquanto as classes baixas foram severamente afetadas pela crise e muitos anos depois ainda sentiam os seus reflexos⁵⁷¹, tais instituições pagaram a seus executivos bônus milionários.⁵⁷² O constrangimento foi tão grande que tiveram que mudar o nome de bônus de desempenho para bônus de retenção.⁵⁷³ John Kay observa, ainda, que os três maiores culpados pela crise – Dick Fuld (*Lehman Brothers*), Joe Cassano (*Financial Products Group*, responsável pelo colapso da AIG) e Angelo Mozilo (*Coutrywide Group*) – mantêm patrimônios que superam a casa dos US\$ 100 milhões e somente um deles foi processado pela SEC. E as multas eventualmente aplicadas às instituições financeiras e aos executivos são pagas com dinheiro dos investidores. Ele afirma justamente a necessidade de que exista equilíbrio entre remuneração e responsabilidade. Para a eventual ameaça de que isso desencorajaria que pessoas assumissem essa posição, ele contra-argumenta que, ao contrário, esse equilíbrio é necessário para garantir que as pessoas que almejem tais posições tenham ciência e aceitem a responsabilidade que estão assumindo.⁵⁷⁴

3.4.1. Outras razões para se combater a desigualdade extrema

Além do consenso que vem sendo construído de que a desigualdade extrema é injusta, como acredito ter demonstrado, há, ainda, razões sócio-políticas e econômicas a fundamentar o seu combate.

Como explica Yascha Mounk, a combinação de desaceleração do crescimento econômico com a aceleração da desigualdade é um dos fatores que tem contribuído para a desconsolidação da democracia liberal no mundo. Segundo ele, a desilusão do cidadão com a

⁵⁷¹ Thomas Shapiro, nas suas pesquisas empíricas com famílias norte-americanas, constata esses efeitos, tais como perdas de emprego, redução de rendimento, dificuldade de pagamento de hipoteca, entre outros. (SHAPIRO, Thomas M. *Toxic inequality: how America's wealth gap destroys mobility, deepens the racial divide, & threatens our future*. New York: Basic Books, 2017, p. 3).

⁵⁷² No Brasil, situação parecida ocorreu com a empresa OGX: pressionando o preço da ação com informações inverídicas a respeito da capacidade de produção dos seus ativos, os executivos realizaram suas *stock options* a preços milionários. Pouco tempo depois, quando os verdadeiros números foram divulgados, as ações despencaram, levando inúmeros acionistas a amargarem enormes prejuízos. Os executivos, entretanto, não foram afetados.

⁵⁷³ STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 147.

⁵⁷⁴ KAY, John. *Other people's money: the real business of finance*. New York: PublicAffairs, 2015, p. 276-280.

política é coisa antiga; ninguém acredita que os políticos são o bastião da virtude moral. Entretanto, enquanto a economia funcionava e a desigualdade não era excessiva, havia alguma mobilidade social a conferir legitimidade à democracia liberal. As pessoas estavam dispostas a acreditar que as políticas públicas eram desenhadas a seu favor. Quando o sistema econômico parou de funcionar, e as perspectivas dos cidadãos foram reduzidas (e a apreensão com o futuro aumentou), seu motivo residual para dar apoio aos políticos tradicionais desapareceu, dando azo ao surgimento de novas figuras políticas com discursos populistas simplistas (e nostálgicos); déspotas iliberais que afirmam serem os únicos a encarnar a vontade do povo, mas que, após assumir o poder (aproveitando a crise de desempenho da democracia), amordaçar a mídia e abolir as instituições independentes, transformam o populismo numa ditadura, dando as costas ao povo. O combate à desigualdade extrema, portanto, não é, para o referido autor, apenas uma questão de justiça, é também uma questão de estabilidade política.⁵⁷⁵

Na verdade, inúmeros autores pontuam ainda que a exagerada acumulação de capital privado gera desequilíbrio democrático, conferindo demasiado poder político aos ricos.⁵⁷⁶

Sob o ponto de vista econômico, Stiglitz esforça-se para demonstrar que “sociedades demasiado desiguais não funcionam com eficiência, e as suas economias não são nem estáveis, nem sustentáveis a longo prazo.”⁵⁷⁷ Além de ponderar que a desigualdade extrema costuma estar associada a altos índices de criminalidade, ele defende que essa circunstância faz com que a procura total na economia seja menor do que ela é capaz de providenciar, porque reduz o consumo das classes mais baixas (que consomem uma parcela substancialmente maior dos seus rendimentos do que as classes do topo), o que fomenta o desemprego. Ele comenta que, para contornar esse problema, nos EUA reduziu-se os impostos das camadas mais ricas (por meio da teoria do bolo: aumentando-se o bolo com o investimento proporcionado pelos mais ricos, todos ganhariam), mas essa medida somente serviu para fomentar as bolhas tecnológica e imobiliária e acirrar ainda mais a

⁵⁷⁵ MOUNK, Yascha. *O povo contra a democracia*. São Paulo: Companhia das Letras, 2019. Em sentido semelhante, destacando a desigualdade como um importante fator de stress social e do crescente populismo, confira-se: AIYAR, Shekhar; EBEKE, Christian. Inequality of opportunity, inequality of income and economic growth. *IMF Working Paper 19/34*, 2019, p. 3. Também em sentido semelhante, confira-se: AVI-YONAH, Reuven. The three goals of taxation. *Texas Law Review*, vol. 60 (1), 2006, p. 17-18.

⁵⁷⁶ REPETTI, James R. Democracy and opportunity: a new paradigm in tax equity. *Boston College Law Scholl Research Paper*, vol. 137, 2008. No mesmo sentido, confira-se: AVI-YONAH, Reuven. The three goals of taxation. *Texas Law Review*, vol. 60 (1), 2006, p. 15.

⁵⁷⁷ STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 152.

desigualdade.⁵⁷⁸ Para ele, desigualdade gera instabilidade e instabilidade gera desigualdade; é um círculo vicioso. E quanto mais desigualdade, mais divisão social (e menos identidade nacional), e menos a elite (que detém poder político) estará disposta a financiar as necessidades básicas da sociedade, gerando mais desigualdade; é outro círculo vicioso.⁵⁷⁹

Stiglitz afirma, ainda, que a redução da igualdade de oportunidades faz com que desperdicemos talentos: as pessoas não são usadas da forma mais produtiva possível (fomentando atividades de *rent-seeking*); que a justiça na fixação de salários incrementa a produtividade, o envolvimento dos empregados e a confiança da população nas empresas (o que tem especial relevância naquelas que possuem capital aberto); e que a desigualdade exagerada de forças colide com a ideia de um crescimento sustentável do ponto de vista ambiental, na medida que empresas desinteressadas por tais medidas possuem demasiado poder para impedir sua aprovação.⁵⁸⁰

Por certo esse é um dos temas que tem atormentado economistas ao redor do globo, porque, teoricamente, o efeito da desigualdade no crescimento pode se dar para os dois lados. Altos incentivos para o empreendedorismo e a inovação podem, em tese, turbinar a economia.⁵⁸¹ Da mesma forma, a desigualdade pode estimular a poupança, já que pessoas ricas gastam apenas uma fração da sua renda⁵⁸² e, em países pobres, pode ser indispensável para que alguns indivíduos acumulem um mínimo de capital para iniciar um empreendimento.⁵⁸³ De fato, a acumulação de riqueza permite a redução do preço de produção de bens, tornando-os mais acessíveis aos pobres.⁵⁸⁴

⁵⁷⁸ Em sentido semelhante, defendendo que a desigualdade extrema leva a um desequilíbrio de forças políticas e está associada a crises fiscais globais, confira-se: DABLA-NORRIS, Era; KOCHHAR, Kalpana; SUPHAPHIPHAT, Nujin; RICKA, Frantisek; TSOUNTA, Evridiki. Causes and consequences of income inequality: a global perspective. *IMF Staff Discussion Note* 15/13, 2015, p. 8.

⁵⁷⁹ STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 154-158. Em sentido semelhante, estudo do FMI afirma que “desigualdade excessiva pode erodir a coesão social, levar à polarização política, e, enfim, reduzir o crescimento econômico.” (INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal Monitor: Tackling Inequality*. Washington: 2017, p. 14, tradução livre). Ainda, Sagit Leviner fala que “alta concentração de riqueza e renda proporciona a indivíduos ricos poder e influência desproporcional, estratificando a sociedade em classes de cidadãos e levando à agitação político-social e baixo crescimento econômico.” (LEVINER, Sagit. The normative underpinning of taxation. *Nevada Law Journal*, vol. 13 (1), 2012, p. 102, tradução livre).

⁵⁸⁰ STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 163, 81, 172-175 e 169.

⁵⁸¹ LAZEAR, Edward P.; ROSEN, Sherwin. Rank-Order tournaments as optimum labor contracts. *The Journal of Political Economy*, vol. 89, n° 5, Chicago: 1981, p. 841-864.

⁵⁸² KALDOR, Nicholas. A model of economic growth. *The Economic Journal*. vol. 67, n° 268, p. 591-624.

⁵⁸³ BARRO, Robert J. Inequality and Growth in a panel of countries. *Journal of Economic Growth*. vol. 5, n° 1, p. 5-32, tradução livre.

Por outro lado, alta desigualdade pode, como visto, ser um obstáculo ao crescimento. E a dificuldade dos estudos empíricos decorre do fato de que é provável que diferentes tipos de políticas públicas tenham diferentes impactos a depender da época e local (país; contexto social) em que são adotados.

Não obstante, há inúmeros trabalhos empíricos evidenciando que “desigualdade continua a ser uma determinante robusta e poderosa tanto do ritmo do crescimento de médio prazo como da duração dos seus efeitos” e que é “um erro focar no crescimento e deixar a desigualdade de lado, não apenas porque a desigualdade pode ser eticamente indesejável, mas também porque o crescimento resultante pode ser baixo e insustentável.”⁵⁸⁵

O que esses estudos demonstram é que o discurso econômico de que a busca por uma distribuição de riqueza menos desigual prejudicaria a produtividade, ao diminuir os incentivos, é, em certa medida, falacioso.⁵⁸⁶ Não há um necessário *trade-off* entre combate à desigualdade e crescimento econômico.⁵⁸⁷ Algumas estruturas de incentivo podem ser até mesmo contraproducentes⁵⁸⁸, existindo estudos que sugerem que o grau de moralidade numa

⁵⁸⁴ KORNHAUSER, Marjorie E. Equality, liberty and fair income tax. *Fordham Urban Law Journal*, vol. 23 (3), 1996, p. 640.

⁵⁸⁵ OSTRY, Jonathan D.; BERG, Andrew; TSANGARIDES, Charalambos G. Redistribution, inequality and growth. *IMF Staff Discussion Note* 14/02, 2014, p. 25, tradução livre. Os mesmos autores reforçam que não há evidência empírica que redistribuição fiscal seja um obstáculo ao crescimento, salvo, é claro, nos casos extremos. (ibidem, p. 26). Em sentido semelhante, argumentando que crescimento econômico e redução da desigualdade não são incompatíveis, confira-se: DOLLAR, David; KLEINEBERG, Tatjana; KRAAY, Aart. Growth, Inequality, and Social Welfare: Cross-Country Evidence. *Economic Policy*, vol. 30 (82), 2015, p. 335–377. Ainda, que o combate à desigualdade é bom para o crescimento econômico: DABLA-NORRIS, Era; KOCHHAR, Kalpana; SUPHAPHIPHAT, Nujin; RICKA, Frantisek; TSOUNTA, Evridiki. Causes and consequences of income inequality: a global perspective. *IMF Staff Discussion Note* 15/13, 2015. Segundo os autores, se os rendimentos dos 20% do topo cresce 1%, o crescimento do PIB nos próximos 5 anos é 0,08% menor. Por outro lado, um crescimento de 1% nos rendimentos dos 20% da base está associado a um crescimento de 0,38% do PIB. (Ibidem, p. 7).

⁵⁸⁶ Não é surpreendente que a confiança nos economistas seja cada vez menor, só perdendo, em pesquisa realizada na Inglaterra em 2017, para os políticos: THE GUARDIAN. *If we're serious about changing the world, we need a better kind of economics to do it*. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/commentisfree/2019/oct/30/changing-world-better-economics-honest-humane>> Acesso em: 26/11/2019.

⁵⁸⁷ Segundo estudo da OCDE, não há um link claro entre combate à desigualdade e crescimento econômico. Algumas medidas de combate à desigualdade (denominadas de “win-win”), podem fomentar o crescimento, outras podem comprometê-lo. (OECD, *Economic policy reforms 2012: going for growth*. Paris: OECD Publishing, 2012, p. 182 e 194-197). Algumas das ponderações constantes de tal estudo a respeito dos impactos econômicos da tributação indireta, entretanto, parecem-me equivocadas, por razões que examinarei no capítulo seguinte.

⁵⁸⁸ “...indivíduos têm o incentivo de desviar seus esforços para assegurar tratamentos favorecidos e proteção, resultando em má alocação de recursos, corrupção e nepotismo, com consequências sociais e econômicas adversas. Em particular, cidadãos podem perder a confiança nas instituições, erodindo a coesão social e a confiança no futuro.” (DABLA-NORRIS, Era; KOCHHAR, Kalpana; SUPHAPHIPHAT, Nujin; RICKA,

sociedade (e isso está associado à corrupção institucional) está fortemente relacionado ao grau de desigualdade da população.⁵⁸⁹

E ainda que a relação entre desigualdade e crescimento não seja linear (variando no tempo e espaço), não há dúvida que a desigualdade é mais problemática para o crescimento econômico em países que apresentam alta desigualdade de oportunidades⁵⁹⁰, como o Brasil.

3.4.2. O que se pode fazer do ponto de vista tributário?

Se nos convencemos de que a desigualdade extrema de riqueza é injusta (e indesejável), o que se pode fazer para minimizá-la? Para um problema complexo não existe uma resposta simples e a justiça social, certamente, exige uma combinação de medidas.⁵⁹¹ Já do ponto de vista da justiça tributária (como instrumento de justiça social em tais casos), o foco é mais restrito. A resposta que invariavelmente é dada pela doutrina é a instituição de uma tributação progressiva (ou o aumento da sua graduação, quando ela já é uma realidade). Há quem sustente até mesmo uma correlação entre progressividade e o grau de civilização de um país.⁵⁹²

Frantisek; TSOUNTA, Evridiki. Causes and consequences of income inequality: a global perspective. *IMF Staff Discussion Note* 15/13, 2015, p. 6, tradução livre).

⁵⁸⁹ REPETTI, James R. Democracy and opportunity: a new paradigm in tax equity. *Boston College Law School Research Paper* 137, 2008, p. 1150. Para o autor, integrar a pessoa no processo político-eleitoral aumenta o seu senso de bem-estar e reduz, até mesmo, custos de fiscalização tributária. (Ibidem, p. 1148). Em sentido semelhante, ponderando que é difícil convencer a maioria a pagar seus tributos quando se existe uma percepção de que a minoria mais rica não paga os seus, confira-se: AVI-YONAH, Reuven. The three goals of taxation. *Texas Law Review*, vol. 60 (1), 2006, p. 21. Não se ignora o relevante papel da cultura no grau de moralidade de uma sociedade.

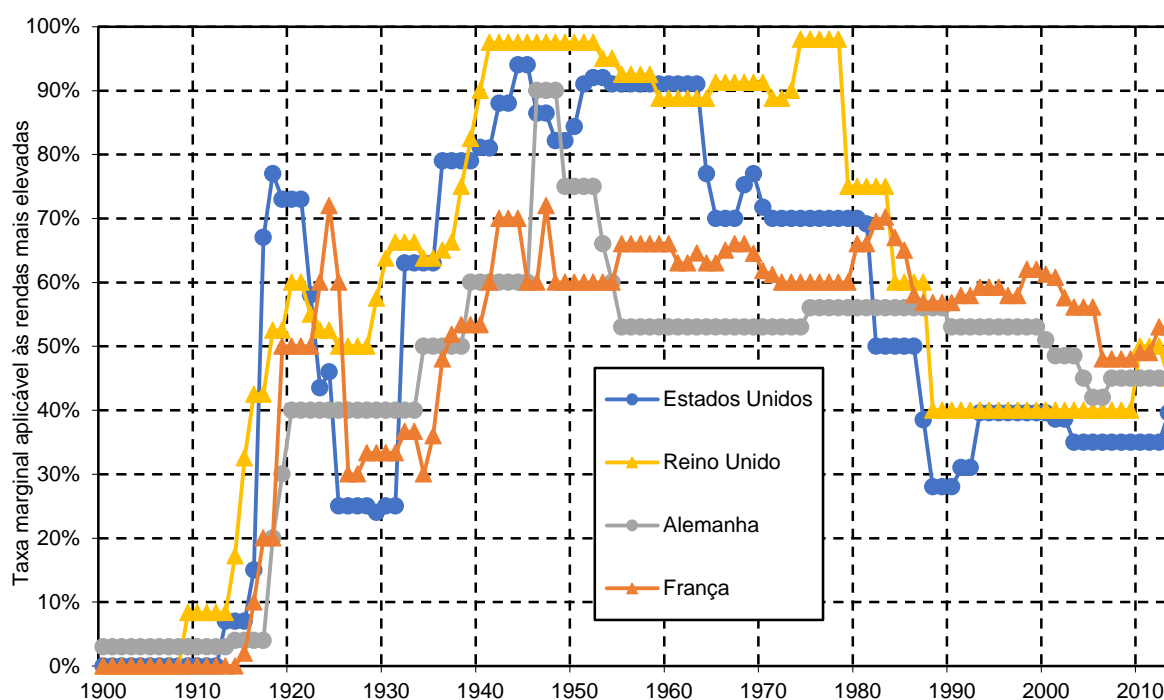
⁵⁹⁰ AIYAR, Shekhar; EBEKE, Christian. Inequality of opportunity, inequality of income and economic growth. *IMF Working Paper* 19/34, 2019. Para os autores, em países com alta desigualdade de oportunidades (medida a partir da mobilidade social intergeracional), a desigualdade de rendimento trava o desenvolvimento de capital humano ou leva à má alocação de talentos. Já em países com menor desigualdade de oportunidades, a desigualdade de rendimentos não seria tão problemática.

⁵⁹¹ Fora do campo tributário, as medidas usualmente citadas são os investimentos diretos em educação e saúde, e o pagamento de um rendimento mínimo a todos. Entretanto, em países com altos índices de desigualdade, muitas outras medidas podem ser necessárias, desde ajustes regulatórios a reformas políticas. Atkinson afirma que uma redução substancial do coeficiente de Gini apenas por meio da tributação seria inviável, dado o aumento que seria necessário e o impacto sobre o incentivo que isso causaria. Por isso, ele sugere inúmeras medidas, tais como o estímulo governamental a tecnologias que aumentem a empregabilidade e o pagamento de uma herança mínima a todos que atingirem a idade adulta. (ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015, p. 45 e 287-290).

⁵⁹² PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003, p. 161.

Embora a progressividade da tributação não seja uma novidade⁵⁹³, o aprofundamento dos estudos empíricos a respeito das suas consequências práticas ganhou ênfase nas últimas décadas. Entre outros, Piketty (cuja obra ganhou proporções internacionais) sugere uma profunda correlação entre redução da desigualdade e progressividade da tributação.⁵⁹⁴ Segundo ele, embora o imposto progressivo sobre a renda tenha sido instituído em vários países no final do século XIX e início do século XX, as alíquotas fixadas eram extremamente baixas até a Primeira Guerra Mundial, sempre inferiores a 10% e em geral a 5%. A partir de então, as alíquotas dispararam, como demonstra a Figura 3.4:

Figura 3.4 – Taxa marginal das rendas mais elevadas



Fonte: www.intrinseca.com.br/ocapital.

Segundo os dados colhidos por Piketty, nos países anglo-saxões, as alíquotas máximas chegaram a patamares confiscatórios acima de 90% e, a partir das décadas de 1970-1980, caíram para 30%-40%. Já nos países europeus, as alíquotas máximas flutuaram entre 50% e 70%, como ilustram a Alemanha (com uma pequena exceção no pós-segunda guerra em que

⁵⁹³ Peragón ilustra essa situação com inúmeras referências, entre elas o *saquí*, antigo tributo cobrado no reino granadino aos proprietários de rebanhos. Exigia-se uma cabeça de gado para cada quarenta. Entretanto, se o proprietário possuísse mais de 100 cabeças de gado, exigia-se o dobro, duas cabeças por cada quarenta. (PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003, p. 157).

⁵⁹⁴ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, especialmente no capítulo 14. Na verdade, ele propõe outras medidas, como a tributação da riqueza de forma internacional.

as alíquotas eram fixadas pelos aliados) e a França, sofrendo queda menos brusca a partir das décadas de 1970-1980.

Embora muitos fatores conjuntos expliquem a elevação da desigualdade em tais países a partir das décadas de 1970-1980, para ele um dos fatores importantes foi a redução da progressividade do imposto de renda. Além da diminuição do efeito direto de nivelamento das rendas pós-tributação, a redução das alíquotas, segundo ele, “levou executivos a negociarem de maneira mais agressiva para obter uma remuneração mais elevada”.⁵⁹⁵

O problema que encontro no trabalho de Piketty (ignorando as críticas econômicas em que não tenho interesse em me aprofundar) é que existe um abismo gigantesco entre o que ele acredita que seria o mundo ideal em teoria e as suas propostas práticas no campo tributário.

De fato, ele fala que “a lógica dos direitos universais que rege o desenvolvimento do Estado fiscal e social moderno combina muito bem com a ideia de uma arrecadação proporcional ou ligeiramente progressiva.”⁵⁹⁶ Ele questiona a existência de paraísos fiscais e regimes derogatórios em relação à renda do capital, o que estaria tornando o sistema regressivo no topo da hierarquia das rendas. Por isso, insiste ele, “é vital para o Estado social moderno que o sistema fiscal que o mantém conserve um mínimo de progressividade ou, pelo menos, que não se torne nitidamente regressivo no topo.”⁵⁹⁷

Entretanto, ao final, ele sugere que o nível ótimo da alíquota máxima (para aqueles que recebem mais que US\$ 500 mil ou US\$ 1 milhão) nos países desenvolvidos seria superior a 80%. E para aqueles que recebem acima de US\$ 200 mil, seria adequada uma alíquota entre 50% e 60%. Não consigo enxergar onde isso – uma diferença de trinta pontos percentuais entre duas faixas de renda – se encaixa na noção de “mínimo de progressividade” a que ele mesmo alude.

Acredito que para avançarmos nesse debate temos que aprofundar um pouco o estudo sobre o conceito de progressividade tributária.

3.4.3. Progressividade

⁵⁹⁵ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 498.

⁵⁹⁶ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 482.

⁵⁹⁷ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 484.

A noção clássica de progressividade é que a alíquota de um imposto aumenta à medida que aumenta a sua base de cálculo. Assim, é progressivo um imposto se a sua alíquota é de 10% para quem recebe até 100 e de 15% para quem recebe acima disso.

Em relação a um único imposto, a progressividade, em termos hipotéticos, pode se dar de suas formas distintas: contínua ou escalonada. No exemplo anterior, imaginando que um indivíduo receba 150, a incidência progressiva será contínua se a alíquota maior, de 15%, incidir sobre toda a base, ou seja, sobre os 150. Por outro lado, será escalonada se a alíquota de 15% incidir apenas sobre o que exceder os 100. Fala-se em termos hipotéticos porque a distorção do formato contínuo é patente, uma vez que um sujeito que receba 100,01 estará sujeito a um ônus tributário muito superior àquele que recebe 0,01 a menos. Não por outra razão, a progressividade contínua é criticada pela doutrina.⁵⁹⁸ É surpreendente, nesse contexto, que o Estado do Rio de Janeiro adote (até hoje sem contestação conhecida) o sistema contínuo para calcular o imposto sobre heranças e doações (ITD).⁵⁹⁹

Numa visão mais abrangente, a progressividade não depende da instituição de alíquotas variáveis conforme a base, podendo se manifestar por outra forma: a instituição de uma faixa inicial de isenção conjugada com uma alíquota fixa para todos. Por exemplo, suponha-se que a legislação do imposto de renda estabeleça uma faixa de 10 mil livre de qualquer incidência e que, a partir desse patamar (de forma escalonada, portanto), toda a renda esteja sujeita a uma alíquota de 20%. Alguém que ganhe 20 mil pagará de imposto 2 mil, ou seja, embora a alíquota nominal seja de 20%, sua alíquota efetiva é de 10% (2 mil = 10% de 20 mil). Por sua vez, alguém que ganhe 100 mil pagará de imposto 18 mil (20% de 90 mil), uma alíquota efetiva de 18%. Note-se, portanto, que mesmo com uma alíquota fixa é possível existir progressividade.⁶⁰⁰

⁵⁹⁸ Peragón afirma que a técnica do escalonamento “evita um dos maiores e mais graves inconvenientes da [progressividade contínua] que consiste no denominado erro de salto.” (PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003, p. 177, tradução livre).

⁵⁹⁹ Art. 26 da Lei estadual nº 7.174/2015.

⁶⁰⁰ O exemplo foi extraído de: MIRRLEES, James; ADAM, Stuart; BESLEY, Timothy; BLUNDELL, Richard; BOND, Stephen; CHOTE, Robert; GAMMIE, Malcolm; JOHNSON, Paul; MYLES, Gareth; POTERBA, James. *Tax by design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 2011, p. 24. Seligman adota a expressão “imposto degressivo” para esses casos. (SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. London: Forgotten Books, 1894, p. 10). Peragón chama esse fenômeno de progressividade indireta ou oculta. (PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003, p. 177). Em sentido semelhante, afirmando que progressividade pode ser alcançada pela introdução de benefícios fiscais voltados para pessoas de baixa renda, confira-se: OECD, *Economic policy reforms 2012: going for growth*. Paris: OECD Publishing, 2012, p. 193.

Progressividade, segundo a doutrina, não se manifesta apenas em impostos sobre o patrimônio e a renda. Esse efeito (ou o seu inverso) também poderia ser constatado na tributação sobre o consumo, embora seja mais usual a adoção, neste caso, da expressão seletividade: tributa-se mais pesadamente bens de luxo e desonera-se bens de primeira necessidade.⁶⁰¹

Essa lógica da tributação sobre o consumo não é tão linear como se imagina, como veremos no quarto capítulo, ao discutir a distinção entre tributos diretos e indiretos. Daí porque penso que a progressividade dificilmente se ajusta à nossa tributação sobre o consumo. Ademais, ela, em princípio, conflita com o elemento neutralidade. Mas mesmo que a aceitemos sem maiores questionamentos, ela enfrenta algumas dificuldades. Primeiro, porque o rico também consome bens de primeira necessidade; logo, ele também é favorecido com as desonerações. Segundo, porque nem sempre é trivial definir o que são bens de primeira necessidade. Um smartphone, numa sociedade em que estar virtualmente conectado pode ser vital até mesmo para se arranjar um emprego, é um bem de primeira necessidade? E os minérios usados para sua fabricação, também usados para construir uma arma de guerra, são bens de primeira necessidade?⁶⁰² Terceiro, porque a seletividade é um grande instrumento em favor da complexidade do sistema. E se com complexidade temos injustiça, cria-se um paradoxo. Em quarto lugar, majorar o preço de bens de luxo, sob essa lógica questionável, pode ajudar a criar uma sociedade ainda mais fragmentada, em que o consumo de certos bens, para a vasta maioria das pessoas, passa de uma escala de difícil acesso para uma de totalmente inalcançável. E isso tem especial relevância quando, em razão das novas tecnologias, as classes da base da pirâmide passaram a acompanhar a vida dos mais ricos em redes sociais e a almejar com mais intensidade sua qualidade de vida.

A progressividade, como já visto, pode ser considerada apenas uma técnica para se atingir a proporcionalidade. Imaginemos que o grau de utilidade da renda é de 100% para os

⁶⁰¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de direito tributário*. vol. 2 – Tributação e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016, p. 72-73. NEDER, Marcos Vinícius; PIMENTEL, Luciane. Os impostos indiretos são necessariamente regressivos? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2011, p. 506. Peragón refere-se à seletividade como uma modalidade de progressividade qualitativa. (PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003, p. 175-176).

⁶⁰² Não por outro motivo Ricardo Lobo Torres ressalta que a definição de bens de primeira necessidade varia segundo as condições de tempo e lugar: “Certos artigos da indústria podem ter conotações de bens de luxo na fase inicial de sua produção; mas, depois de generalizados, passam a ocupar lugar de necessidade no consumo da população em geral, independentemente de a pessoa ser rica ou pobre. Assim acontece, por exemplo, com a aviação comercial, que presta serviços a toda a população e sem a qual os negócios e o turismo sofreriam sensível prejuízo.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 355).

primeiros 1 mil, depois cai 5% para cada 1 mil adicionais. Se aplicarmos uma alíquota de imposto de renda fixa de 10% para todos os indivíduos, teremos, por essa lógica, um sacrifício proporcionalmente menor para quem ganha mais. A tabela abaixo ilustra essa situação.

Tabela 3.2 – progressividade como técnica

Indivíduo	Renda total	Imposto	Sacrifício do imposto pago	proporção do sacrifício sobre a renda total
A	1 mil	100	100	10%
B	2 mil	200	100 + 95 = 195	9,75%
C	3 mil	300	100 + 95 + 90 = 285	9,5%
D	4 mil	400	100 + 95 + 90 + 85 = 370	9,25%
E	5 mil	500	100 + 95 + 90 + 85 + 80 = 450	9%

Situação semelhante ocorre se admitirmos que “a aptidão para incrementar a renda cresce mais que proporcionalmente com o nível de riqueza.”⁶⁰³ Bastam simples exemplos para perceber isso: um rico recebe descontos em taxas bancárias; tem opções de investimento com maiores taxas de retorno e menores taxas de administração; acesso a maiores oportunidades de negócios; maior possibilidade de obter empréstimos bancários; acesso a produtos mais baratos no exterior etc.⁶⁰⁴

Sem negar a razão de suas premissas (que, inclusive, podem ter outras importâncias), o problema dessas teorias é aferir qual é exatamente a variação do grau de utilidade do capital ou do acréscimo desproporcional da capacidade de incremento do patrimônio.⁶⁰⁵ No extremo, essas teorias levariam à conclusão de que, acima de um determinado nível de renda, a tributação deveria ser de 100%, e abaixo desse patamar, nada deveria ser tributado; uma típica distribuição de ônus tributário de lógica utilitarista, que me parece contrariar qualquer senso comum de justiça e que, também sob uma ótica econômica, mostra-se ineficiente.⁶⁰⁶

⁶⁰³ PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003, p. 163.

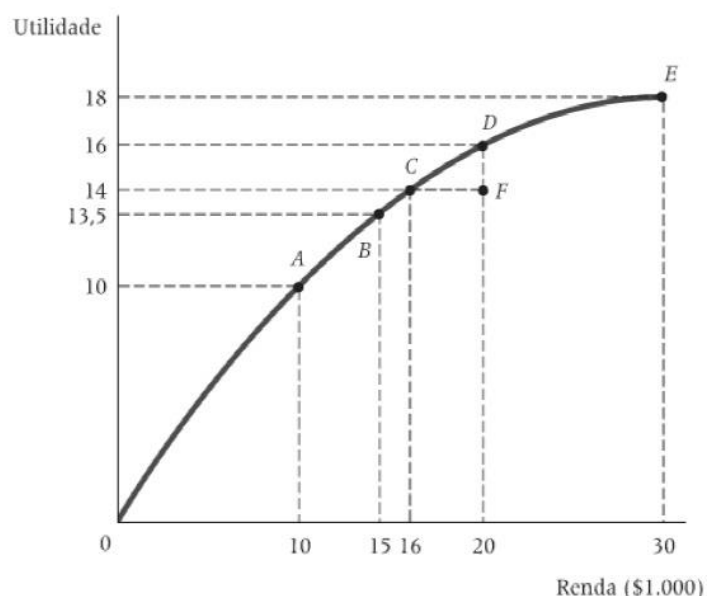
⁶⁰⁴ Corroborando essa visão, confira-se: VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 2, nº 11, Belo Horizonte: 2004, p. 12.

⁶⁰⁵ Nesse sentido, confira-se: LEVINER, Sagit. The normative underpinning of taxation. *Nevada Law Journal*, vol. 13 (1), 2012, p. 119. KORNHAUSER, Marjorie E. Equality, liberty and fair income tax. *Fordham Urban Law Journal*, vol. 23 (3), 1996, p. 617. REPETTI, James R. Democracy and opportunity: a new paradigm in tax equity. *Boston College Law School Research Paper* 137, 2008, 1137.

⁶⁰⁶ Nesse sentido, Hugh Dalton afirma que “a principal objeção é que, especialmente se for implementado de repente, isso iria colocar em xeque toda a atividade econômica além daquela necessária para assegurar o máximo rendimento não sujeito à tributação. Essa é uma objeção fundada em bases econômicas, isto é, levando em consideração os efeitos econômicos. Mas alguns também se oporiam a ela por razões de equidade ou justiça”. (DALTON, Hugh. *Principles of public finance*. 14ª ed. London: Routledge, 1945, p. 87, tradução livre).

Parece indubitável que, mesmo se aceitando que a utilidade marginal do capital diminui na medida em que o capital aumenta, esse decréscimo não é linear. As curvas de utilidade costumam possuir uma inclinação que sugere que, quanto mais alta a renda, mais vai reduzindo o decréscimo de utilidade. A Figura 3.5 bem ilustra essa situação. Entre alguém com renda de 10 e alguém com renda de 20, há uma diferença de utilidade de 6. Já entre alguém que recebe 20 e alguém que recebe 30 (a mesma diferença nominal de renda), há uma diferença de utilidade de apenas 2.

Figura 3.5 – utilidade marginal do capital



Assim, a progressividade, sob essa perspectiva, teria que ser decrescente, ou seja, o acréscimo nas alíquotas teria que ir diminuindo a cada novo patamar.⁶⁰⁷

Muitos autores, por outro lado, consideram a progressividade um subprincípio da capacidade contributiva.⁶⁰⁸ Desse modo, se a capacidade contributiva, como visto, deve ser

⁶⁰⁷ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. London: Forgotten Books, 1894, p. 134.

⁶⁰⁸ Lodi lista quatro subprincípios: proporcionalidade, progressividade, seletividade e personificação. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de direito tributário*. vol. 2 – Tributação e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016, p. 67). O referido autor afirma que a proporcionalidade é um instrumento muito tímido na distribuição de rendas, daí surgindo a necessidade de conjugá-la com a progressividade. (Ibidem, p. 69). Ricardo Lobo Torres, por sua vez, indica dez subprincípios. Além de adotar personalização ao invés de personificação, acrescenta generalidade, universalidade, neutralidade, repercussão legal obrigatória, não cumulatividade e país de destino. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – Valores

observada para o conjunto de impostos a que a pessoa está sujeita, então, da mesma forma, não haveria que se falar apenas na progressividade deste ou daquele imposto, mas na progressividade do sistema como um todo, medida a partir da capacidade contributiva. Daí a definição de Pérez de Ayala de que progressividade “consiste em que quem tem mais capacidade contributiva pague mais que proporcionalmente que o que tem menos, pelo conjunto de impostos que estão respectivamente sujeitos.”⁶⁰⁹ Isso não significa, segundo seus defensores, que todos os tributos tenham que ter alíquotas progressivas, mas que tributos com incidências progressivas convivam com outros com incidência proporcional. O que importa é que, em seu conjunto, a incidência total final seja progressiva.⁶¹⁰

Mas essa visão da progressividade como (sub)princípio talvez implique admitir a existência de um sistema progressivo independentemente do grau de desigualdade existente na sociedade. Uma necessidade de redistribuição fundada meramente na já questionada solidariedade social⁶¹¹, o que, acredito, não se coaduna com o consenso que proponho. Na minha visão, o que está em jogo, frise-se, é o combate à desigualdade extrema.⁶¹² Sob esse prisma, a necessidade de um sistema progressivo como um todo dependerá de circunstâncias sociais, que variam no tempo e no espaço. Até porque, a progressividade também tem as suas mazelas.

e princípios constitucionais tributários. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 324-355). O Supremo Tribunal Federal, atualmente, parece compartilhar esse entendimento, ao defender que a progressividade seria aplicável a todos os impostos, independentemente de previsão constitucional expressa. (RE 562.045, relatora para acórdão Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em regime de repercussão geral em 06/02/2013, publicado em 27/11/2013).

⁶⁰⁹ AYALA, José Luis Pérez. Las cargas públicas: principios para su distribución. *Hacienda Pública Española*, nº 59, 1979, p. 105, tradução livre.

⁶¹⁰ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria In: AMATUCCI, Andrea (Org.). *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1980, p. 163.

⁶¹¹ Um dos defensores da solidariedade como informador da justiça, Ricardo Lobo Torres afirma que “a solidariedade se aproxima da justiça ao criar o vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição de bens sociais. A justiça social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade.” (TORRES, Ricardo Lobo. Solidariedade e justiça fiscal. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 300).

⁶¹² Há quem diga que maior progressividade que não resulte em maior arrecadação não tem sentido. Confira-se, por exemplo: SLEMROD, Joel. On the high-income Laffer curve. SLEMROD, Joel (ed.). *Tax progressivity and income inequality*. New York: Cambridge University Press. 1996, p. 177-178. Não concordo com essa visão, de cunho claramente utilitarista. Progressividade, segundo o consenso que proponho, está associada à forma de distribuição do encargo fiscal com o objetivo de reduzir a desigualdade extrema. Portanto, independe do aumento do nível de arrecadação.

Se é verdade que, segundo as conclusões das pesquisas empíricas antes referidas, não existe uma necessária relação de troca (negativamente implicante) entre o combate à desigualdade extrema e o crescimento econômico, transparece uma percepção de que as projeções econômicas quanto ao impacto da tributação progressiva sobre o (des)incentivo parecem superestimadas.⁶¹³ Como pondera Peyton Young, o efeito da tributação progressiva pode se dar nos dois sentidos: desincentivo ou incentivo ao maior esforço, “e não é possível dizer *a priori* qual deles irá prevalecer”⁶¹⁴, dependendo, antes, de diferentes fatores, tais como desejo por poder, satisfação e segurança.⁶¹⁵

Entretanto, a progressividade também pode levar, por si só, a situações injustas. Dois exemplos ilustram essa situação. No primeiro caso, imaginemos dois indivíduos, A e B, que auferem a mesma renda num intervalo de cinco anos, mas A recebe tudo concentrado no último ano (como ocorre, por exemplo, quando um advogado recebe honorários de êxito pela condução de um processo que pode ter durado décadas) e B recebe espalhado nos cinco anos (em função da hora trabalhada). Num sistema de tributação progressiva da renda como o brasileiro, A pode ter que suportar uma carga mais alta de imposto, embora tenha auferido, ao fim e ao cabo, a mesma renda que B nos cinco anos (ou até menos, se considerarmos que B recebeu antecipadamente uma parte).⁶¹⁶

O segundo exemplo se dá no caso da progressividade da tributação imobiliária. Um indivíduo pode ter um imóvel avaliado em 1 milhão e outro pode ter 10 imóveis avaliados em 100 mil cada. Os dois possuem patrimônios semelhantes, mas o primeiro pode estar, contra o nosso senso de justiça, sujeito a um imposto maior.⁶¹⁷

⁶¹³ SLEMROD, Joel. Progressive taxes. In: *The Concise Encyclopedia of Economics*. Disponível em: <<https://www.econlib.org/library/Enc1/ProgressiveTaxes.html>> Acesso em: 22/11/2019.

⁶¹⁴ YOUNG, Peyton H. *Equity: in theory and practice*. Princeton: Princeton University Press, 1994, p.108, tradução livre. No mesmo sentido, confira-se: SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*. 4th ed., Cambridge: The MIT Press, 2008, p. 121-122.

⁶¹⁵ LEVINER, Sagit. The normative underpinning of taxation. *Nevada Law Journal*, vol. 13 (1), 2012, p. 104. A autora pondera ainda que as evidências empíricas sugerem que tornar alguns indivíduos mais ricos não favorece toda a comunidade, ou seja, não tem necessariamente reflexo para os mais pobres, como sugere a proposição *trickle-down*. (LEVINER, Sagit. The normative underpinning of taxation. *Nevada Law Journal*, vol. 13 (1), 2012, p. 105).

⁶¹⁶ Ricardo Mariz de Oliveira comenta que não há qualquer problema de quebra de isonomia nesse exemplo, porque tal princípio só se aplicaria em cada período-base. Caso contrário, segundo ele, até mesmo modificações de alíquota seriam inviáveis, “uma vez que duas pessoas com o mesmo valor de aumento patrimonial, mas em exercícios distintos, teriam direito ao mesmo valor de imposto.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 272-273).

⁶¹⁷ A falta de conexão com a capacidade contributiva levou Ricardo Lobo Torres a defender a inaplicabilidade da progressividade fiscal objetiva aos tributos reais (em oposição aos pessoais). (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado*

Não bastasse isso, há quem diga que a progressividade estimula a elisão ou evasão fiscal⁶¹⁸ (chamada por Klaus Vogel de revolta tributária secreta⁶¹⁹), ou mesmo, num mundo globalizado, a fuga de capitais para países com tributação favorecida, embora me pareça, também neste ponto, que as projeções são superestimadas.⁶²⁰ Em interessante estudo empírico, Joel Slemrod investiga a resposta comportamental diante de uma tributação mais elevada (a curva de Laffer) daqueles que se encontram no 1% do topo da pirâmide social. Ele acredita que esse isolamento da amostra é necessário porque os ricos possuem mais ganhos não decorrentes de salário e maior flexibilidade financeira. Sua conclusão é de que a elevação da alíquota máxima teve pouca ou nenhuma influência comportamental nos ricos.⁶²¹

Não há dúvida que a sociedade brasileira, como visto, é extremamente desigual. E se isso incomoda nosso senso de justiça, então é difícil não imaginar a necessidade de um sistema que possa, por meio da tributação, reduzir essa desigualdade extrema. Acredito que a progressividade, especialmente focada no 1% e 0,1% do topo (o que reduziria o impacto das suas mazelas), pode contribuir para essa finalidade. Mas isso sozinho seria de pouca ajuda.

Com efeito, dados do FMI evidenciam que a desigualdade de mercado (antes da tributação e dos gastos públicos) no Brasil é uma das maiores no mundo, muito superior a de vários de nossos pares latino-americanos, conforme ilustra a Figura 3.6.⁶²² Só isso já me leva a pensar que outras medidas, fora do campo da tributação, são indispensáveis para termos uma distribuição de mercado menos desigual. Como já dito, para um problema complexo, não

de direito constitucional, financeiro e tributário, vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 329-330).

⁶¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 327. AVI-YONAH, Reuven. The three goals of taxation. *Texas Law Review*, vol. 60 (1), 2006, p. 19.

⁶¹⁹ VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. *The American Journal of Jurisprudence*, vol. 33, 1988, p. 21. O referido autor afirma que “essa revolta tributária secreta inclui tentativas de reduzir legalmente a carga tributária individual através de sofisticados planejamentos tributários, ou retirando-se para áreas cinzentas da economia informal.”

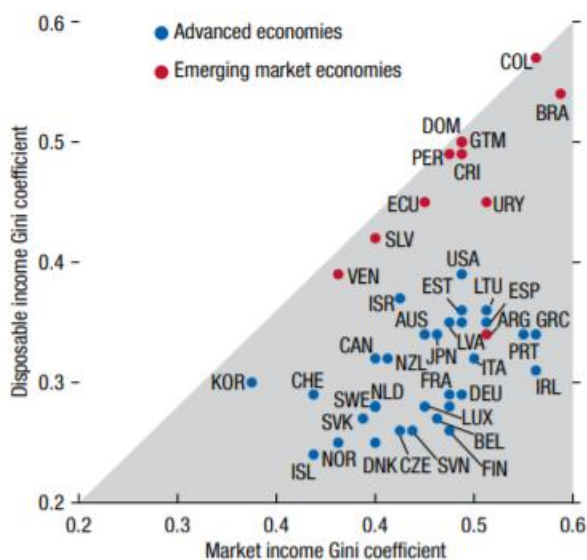
⁶²⁰ Corroborando essa suspeita, confira-se: LANG, Joachim. Justiça fiscal e globalização. *Revista de Direito Tributário Atual* nº 24, 2010, p. 76. O autor comenta que a tributação é um dos muito fatores que influenciam na escolha da alocação de capital: “O *global player* compara as condições tributárias contra os benefícios que um investimento em uma determinada economia nacional e acrescenta a seu cálculo uma série de fatores de localização, os quais extrapolam bastante as responsabilidades estatais. A grandeza do mercado e a sua proximidade do local de produção dos bens, as oportunidades de vendas, a infraestrutura técnica e cultural, a qualidade de vida, o nível de formação e a capacidade de inovação da população...”

⁶²¹ SLEMROD, Joel. On the high-income Laffer curve. SLEMROD, Joel (ed.). *Tax progressivity and income inequality*. New York: Cambridge University Press. 1996, p. 208-209.

⁶²² INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal Monitor: Tackling Inequality*. Washington, 2017, p. 9.

existe uma resposta simples. Mas ainda que a tributação, que é o foco deste trabalho, não seja, por si só, suficiente, ela tem um papel a desempenhar na redução dessa desigualdade extrema.

Figura 3.6 – Desigualdade de mercado e o impacto da tributação e gasto



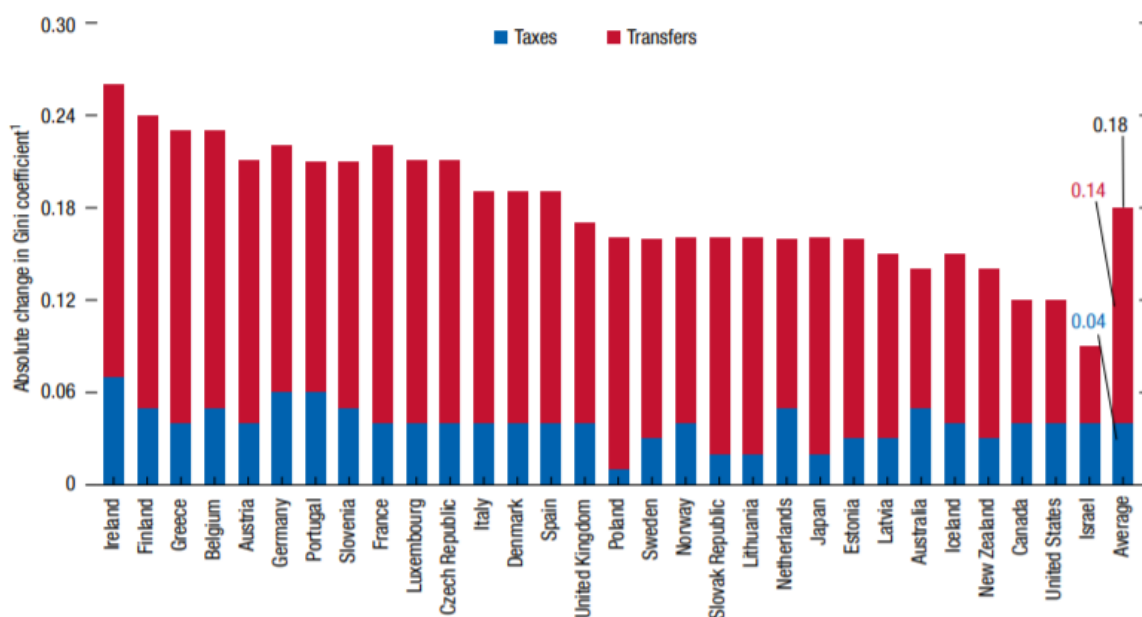
Sources: Lustig 2017; and Organisation for Economic Co-operation and Development, Income Distribution Database.

Note: Data labels in figure use International Organization for Standardization (ISO) country codes.

A mesma Figura 3.6 também revela que o efeito da tributação e dos gastos públicos é muito tímido no Brasil, algo em torno de 5 pontos numa escala Gini de 100, enquanto em países desenvolvidos esse impacto é em média de 18 pontos, podendo alcançar, em alguns casos, mais de 20 pontos. Em resumo, saímos de um índice mais alto que a média de todos os países e temos uma redução menor que a média dos países desenvolvidos.

Note-se, entretanto, que, segundo esse mesmo estudo do FMI, a tributação responde em média por apenas $\frac{1}{4}$ da redução total do índice Gini em países desenvolvidos. Os outros $\frac{3}{4}$ decorrem dos gastos públicos, como se verifica na Figura 3.7.⁶²³

Figura 3.7 – efeito distributivo da tributação e do gasto em economias avançadas



Source: Organisation for Economic Co-operation and Development, Income Distribution Database.
¹ Calculated as Gini coefficient for market income minus Gini coefficient for disposable income.

Como se observa acima, a diferença na redução da desigualdade por conta da tributação entre os EUA (sistematicamente acusado de taxar pouco os ricos) e a Islândia é de apenas 2 pontos. De fato, justamente por acreditar que a tributação tem pouca capacidade de reduzir a desigualdade⁶²⁴ (discordando assim dos dados levantados por Piketty), David Kamin sugere que o foco deve ser combater a pobreza.⁶²⁵

⁶²³ INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal Monitor: Tackling Inequality*. Washington, 2017, p. 7.

⁶²⁴ Em sentido semelhante, Pechman aponta que, apesar das significativas mudanças na estrutura de alíquotas do imposto de renda nos EUA no período de 1966 a 1985, o sistema tributário permaneceu essencialmente

A partir dessa premissa, se o Brasil tivesse uma distribuição de mercado na média dos outros países, parece-me que seria razoável, dentro dos consensos que proponho, pensar num sistema progressivo no gasto⁶²⁶ e atento a distorções criadas pelo gasto tributário. Vejamos a seguir o que exatamente quero dizer com isso.

3.4.4. O gasto tributário

De fato, se ampliarmos ainda mais a visão a respeito de progressividade, podemos falar não apenas em progressividade da tributação, mas também em progressividade do gasto (ou seja, um gasto mais concentrado nas populações carentes). Não por outra razão, Alcides Jorge da Costa fala que “sem um adequado emprego daqueles recursos via despesa, pode não ser progressividade coisa alguma.” E exemplifica: “se a Prefeitura [...] resolver arrecadar um IPTU violentamente progressivo nos chamados bairros nobres e isentar todo o resto da cidade do IPTU, depois pegar todo o dinheiro e empregar nesses bairros nobres, para melhorá-los, onde está a progressividade disso? A progressividade é função da receita e da despesa.”⁶²⁷

proporcional, produzindo pouco efeito sobre a desigualdade de renda. (PECHMAN, Joseph A. *Who paid the taxes?* Washington: Brookings Institution, 1985).

⁶²⁵ KAMIN, David. Reducing poverty, not inequality: what changes in the tax system can achieve. *NYU Law & Economics Research Paper* n° 13-07, 2013. Não tenho condições de comparar os dados usados por Kamin e Piketty. Não obstante, não posso deixar de manifestar um certo desconforto com a crítica feita por Kamin, na medida em que ele usa dados de 1979 em diante, enquanto Piketty levanta dados de um período muito mais extenso.

⁶²⁶ Bird e Zolt sugerem que a redistribuição de riqueza pelo gasto público distorce menos os incentivos. (BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005, p. 14).

⁶²⁷ COSTA, Alcides Jorge. Emendas constitucionais e tributação. *Revista de Direito Tributário*, n° 98, 2007, p. 24. Em sentido semelhante, Peragón afirma que “uma progressividade no gasto público é a única maneira de garantir a progressividade dos ingressos. [...] ...isto é, [...] uma progressividade do sistema financeiro em seu conjunto”. (PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003, p. 174). Cleucio Nunes critica a falta de progressividade dos gastos no Brasil. Segundo ele, “a infraestrutura urbana de saneamento de ruas, áreas de lazer, semáforos, marcas de sinalização do solo, faixas de pedestres, prontos-socorros, hospitais públicos de referência, iluminação pública, coleta de lixo e limpeza de logradouros públicos costumam estar mais presentes nas regiões habitadas pelas parcelas mais ricas da população. Isso para não falar em segurança pública e educação superior.” (NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 294). Não obstante as ponderações de Cleucio Nunes, há estudos indicando que os gastos com educação primária e secundária na América Latina (e imagino que nisto o Brasil não seja uma exceção) são geralmente progressivos, com os 1/5 mais pobres recebendo cerca de quatro ou cinco vezes mais que os 1/5 mais ricos. O mesmo vale para saúde, com os 1/5 mais pobres recebendo cerca de 3 vezes mais. (BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005, p. 14).

Como já pontuei, não é o propósito deste trabalho investigar o gasto público na sua acepção estrita, isto é, a aplicação de dinheiro arrecadado (embora tenha destacado a sua importância, que associei a uma ideia de justiça social, na qual se insere a justiça tributária). Mas esse corte de objeto não retira a necessidade de se examinar gastos incorridos no lado da arrecadação, também chamados de “gastos tributários”, que ocorrem, por exemplo, quando a legislação estabelece um benefício fiscal que isenta determinado contribuinte do pagamento de algum imposto, ou quando estabelece a possibilidade de o contribuinte deduzir da base de cálculo do imposto determinadas quantias.

Sob o ponto de vista financeiro, não há distinções significativas: seja aplicando o dinheiro arrecadado, seja deixando de arrecadar o que, em tese, poderia, o que ocorre é um gasto do Estado.⁶²⁸ Entretanto, para um adequado desenho tributário, não há como deixar de observar os efeitos desses gastos tributários, que além de usualmente interferirem na neutralidade e trazerem maior complexidade ao sistema, invariavelmente envolvem questões de justiça tributária.

E essa observação é especialmente importante quando se fala da graduação da tributação, exigindo uma distinção entre progressividade nominal e progressividade efetiva.⁶²⁹ Um sistema pode estabelecer, em termos nominais, alíquotas progressivas de imposto de renda (que crescem à medida que a base aumenta) e, a despeito disso, ter uma incidência efetiva não necessariamente progressiva (em alguns casos até mesmo regressiva⁶³⁰), ao admitir inúmeras deduções da base de cálculo do imposto⁶³¹(isso sem falar na baixa progressividade das alíquotas nominais).

Um caso clássico disso é a possibilidade, no Brasil, de dedução, da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, de despesas médicas de forma irrestrita. Estudo da Receita Federal do ano de 2019 demonstra o efeito regressivo gerado a partir da dedução, admitida em lei, dos gastos com saúde (ou que inclui gastos com planos de saúde) da base de cálculo do imposto de renda.

⁶²⁸ Sobre a identidade dessas duas situações, confira-se: KAMIN, David. Reducing poverty, not inequality: what changes in the tax system can achieve. *NYU Law & Economics Research Paper* nº 13-07, 2013, p. 605.

⁶²⁹ Nesse sentido, confira-se: BLUM, Walter J.; KALVEN JUNIOR, Harry. *El impuesto progresivo: un tema difícil*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972, p. 78.

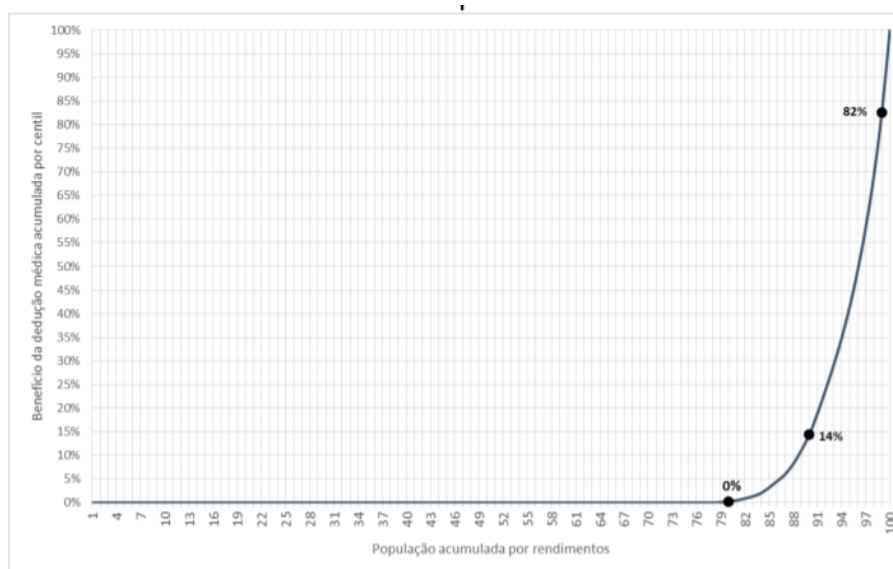
⁶³⁰ É o caso, por exemplo, da Guatemala, como examinado em: SARRADELE, Santiago Díaz de; GARCIMARTÍN, Carlos; RUIZ-HUERTA, Jesús. La paradoja de la progresividad em países de baja tributación: el impuesto a la renta en Guatemala. *Revista Cepal*, vol. 102, 2010, p. 98 e seguintes.

⁶³¹ Nesse sentido, confira-se: OECD, *Economic policy reforms 2012: going for growth*. Paris: OECD Publishing, 2012, p. 192.

Segundo tal estudo, os gastos tributários decorrentes de tal específica desoneração representaram, em 2017, cerca de R\$ 15 bilhões, correspondentes a, aproximadamente, 13% de todo o gasto direto do governo federal na área de saúde. Desse total, cerca de R\$ 8 bilhões (53,3%) concentraram-se na região sudeste do país⁶³², o que já sinaliza uma desigual distribuição territorial.

Mas o que mais chama a atenção nesse estudo, evidenciado no gráfico reproduzido na Figura 3.8, é a demonstração de que os 80% da base da pirâmide social não extraem qualquer vantagem dessa possibilidade legal de despesas médicas, sendo que 86% das despesas é aproveitada pelos 10% mais ricos.⁶³³

Figura 3.8 – Distribuição do subsídio de dedução de despesas médicas da base de cálculo do IRPF por centil de renda



Fonte: RFB e PNAD Contínua. Elaboração: SECAP/ME.

⁶³² BRASIL. Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria. *Boletim mensal sobre subsídios da União: deduções do imposto de renda pessoa física (IRPF) de despesas médicas*. Julho/2019. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos/boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-deducoes-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica-de-despesas-medicas>> Acesso em: 19/11/2019.

⁶³³ Sobre o efeito regressivo gerado pelas deduções autorizadas por lei, confira-se: GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *IPEA, Texto para discussão* nº 2190, 2016, p. 24.

Situações semelhantes ocorrem com gastos com educação⁶³⁴ (embora esses sejam limitados no Brasil), assim como contribuições para a seguridade social e para a previdência complementar.

Muitos outros exemplos podem ser dados de situações que distorcem o sistema brasileiro. Por exemplo, no caso das pessoas físicas: isenção de imposto de renda no ganhos de capital na venda do único imóvel em valor abaixo de R\$ 440 mil⁶³⁵ ou de imóvel residencial quando o produto da venda é aplicado na aquisição de outro imóvel dentro de certo prazo, independentemente do valor de venda⁶³⁶; isenção de imposto de renda no ganho de capital na venda de ações negociadas em bolsa no valor mensal de até 20 mil⁶³⁷; isenção de imposto de renda de algumas aplicações financeiras (LCA e LCI, por exemplo), em geral voltadas para o público com maior poder aquisitivo.

Já no caso das pessoas jurídicas, temos as distorções criadas pelo regime de tributação do imposto de renda com base no lucro presumido e o Simples Nacional (este, apesar do nome, criado com o propósito de tirar da informalidade empresas e incrementar a arrecadação), com encargos fiscais, em geral, muito inferiores àqueles a que se sujeitam o assalariado.⁶³⁸

O sistema tributário brasileiro, ao que parece, está longe de ser progressivo ou mesmo proporcional. A correção dessas distorções já seria um bom passo, em princípio, para combater a desigualdade extrema.

3.4.5. Desigualdade extrema de mercado e progressividade

⁶³⁴ No caso de gastos com educação, existem estudos demonstrando que a dedução legal admitida sequer tem impacto no incentivo ao estudo. Nesse sentido, confira-se: HOXBY, Caroline M.; BULMAN, George. The Returns to the Federal Tax Credits for Higher Education. *Tax Policy and the Economy*, vol. 29, 2015. Uma explicação possível é que esse tipo de dedução só é aproveitada pelas famílias mais abastadas, cuja decisão sobre mandar seus filhos para o colégio não é afetada por um benefício fiscal que é relativamente pequeno frente a sua renda ou aos custos do colégio.

⁶³⁵ Art. 23 da Lei nº 9.250/1995. Quando essa isenção foi concedida, o salário mínimo nacional era de R\$ 100,00. Ignorando juros, alguém que recebesse um salário mínimo teria que trabalhar por 366 anos, sem gastar um centavo sequer, para acumular tal quantia.

⁶³⁶ Art. 39 da Lei nº 11.196/2005.

⁶³⁷ Art. 22 da Lei nº 9.250/1995. Registre-se, ainda, que os controles fiscais sobre ganhos de capital em operações realizadas na bolsa são, historicamente, frágeis.

⁶³⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberro; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Otávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 717.

Considerando, contudo, que a desigualdade de mercado no Brasil é muito maior que a média dos outros países, a correção das distorções no gasto tributário tende, assim acredito, a se mostrar insuficiente. E a palavra insuficiente aqui tem uma dupla conotação: insuficiente tanto para combater a desigualdade extrema⁶³⁹ (inclusive a desigualdade de poder político⁶⁴⁰), como também para arrecadar recursos que serão empregados num gasto progressivo (confirmando, assim, a íntima relação entre os elementos justiça e suficiência vistos no primeiro capítulo).

De fato, os dados apresentados na Figura 8 podem levar à incorreta compreensão do papel da arrecadação. Como já pontuado ao início deste capítulo, tributação sozinha não produz qualquer efeito redistributivo direto⁶⁴¹, embora possa atuar na redução da desigualdade. Mas o gasto só é possível se algo foi arrecadado. E num cenário de extrema desigualdade como o brasileiro, em que cabe ao Estado preservar da tributação um mínimo existencial, isso fatalmente implicará excluir da incidência o rendimento de dezenas de milhões de pessoas da base da pirâmide. Logo, talvez não seja suficiente, para fazer frente a gastos progressivos, arrecadar os tributos de forma apenas proporcional.

Além da correção de distorções no gasto tributário (e outras medidas fora do campo tributário, especialmente no gasto público), é preciso, como dito, olhar com atenção para os 1% do topo e, especialmente, para os 0,1% e, ainda, visitar as bases de incidência⁶⁴², de forma a tornar o sistema, neste cenário atual de extrema desigualdade, efetivamente progressivo. É o que olharemos com mais atenção no próximo capítulo.

3.5. Considerações finais

⁶³⁹ Sobre a distinção da estrutura tributária a depender do nível de desigualdade de riqueza e renda na sociedade, confira-se: SUGIN, Linda. A philosophical objection to the optimal tax model. *Tax Law Review*, vol. 64, 2010, p. 280.

⁶⁴⁰ Sobre o impacto da tributação numa melhor distribuição das forças políticas, confira-se: REPETTI, James R. Democracy and opportunity: a new paradigm in tax equity. *Boston College Law School Research Paper* 137, 2008. Entre outras coisas, o autor defende que a igualdade de acesso ao processo eleitoral e de participação na comunidade são pré-requisitos para a igualdade de oportunidades e autorrealização.

⁶⁴¹ Na verdade, a redução das desigualdades pode ter efeitos redistributivos indiretos, não financeiros, como, por exemplo, tornar mais equilibrado o acesso a postos de trabalho.

⁶⁴² Por exemplo, Lang fala que, na Alemanha, o fraco desempenho do imposto sobre doações e heranças gera injustiça. (LANG, Joachim. Justiça fiscal e globalização. *Revista de Direito Tributário Atual* n° 24, 2010, p. 80-84.

Novamente, o meu ponto de chegada parece não ser tão distinto daquele proposto pela maioria da doutrina nacional e estrangeira. O caminho percorrido até ele, entretanto, é substancialmente diferente.

Os três consensos que acredito serem inquestionáveis levam a uma tributação proporcional a partir da capacidade contributiva. Em se aceitando, como quarto consenso, que a desigualdade extrema é inaceitável, como entendo (o que não tem, na minha visão, qualquer relação com solidariedade social), que ela ainda produz efeitos políticos e econômicos negativos e que é papel do Estado intervir nessa relação, a necessidade de minimizá-la exige um conjunto de medidas complexas, especialmente no gasto progressivo.

Se a realidade do Brasil fosse outra, talvez aliar o gasto progressivo à correção das distorções do gasto tributário resolvesse grande parte do problema a longo prazo. Entretanto, considerando que a desigualdade de mercado no Brasil é muito acima da média, há uma forte sinalização a favor da adoção de um sistema progressivo como um todo; com redobrada atenção ao 1% e ao 0,1% do topo⁶⁴³, ou seja, um sistema tributário que funcione como instrumento de justiça social (o que também pode ser visto como um consenso composto: de justiça social, política e tributária).

⁶⁴³ Estudos evidenciam a necessidade de que a intensidade da progressividade da tributação seja correlacionada com o grau de desigualdade de mercado. Nos EUA, por exemplo, ainda que a tributação do imposto de renda da pessoa física possua alíquotas nominais progressivas, seu impacto hoje não é suficiente para fazer frente à crescente desigualdade de mercado. Nesse sentido, confira-se: TAX POLICY CENTER. *Briefing book: a citizen's guide to the fascinating (thought often complex) elements of the US tax system*. Disponível em: <<https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-do-taxes-affect-income-inequality>> Acesso em: 26/11/2019.

4. AS BASES ÓTIMAS DE INCIDÊNCIA

4.1. Considerações iniciais

Avançando agora sobre a investigação das bases ótimas de incidência, o primeiro passo é identificar quais signos são usualmente eleitos como presuntivos de riqueza e, desse modo, servem como indicador de capacidade contributiva objetiva. Em sequência, irei investigar quais desses signos atendem em maior medida a capacidade contributiva subjetiva, permitindo a graduação da tributação conforme circunstâncias fáticas particulares e a nossa necessidade de mitigar a desigualdade extrema, sem que isso venha a ignorar os demais consensos. Por fim, será necessário correlacionar essas possíveis bases de incidência com os demais elementos apontados no primeiro capítulo, precisando suas vantagens e desvantagens, a fim de se chegar a alguma diretriz sobre as bases ótimas.

4.2. As bases primárias: patrimônio, renda e consumo

Usualmente, identificam-se três signos presuntivos de riqueza (ou realidades economicamente relevantes) como indicadores de capacidade contributiva objetiva: patrimônio, renda e consumo.⁶⁴⁴ Na verdade, todos esses signos são diferentes facetas de uma mesma realidade: o patrimônio é a renda poupada, a renda é o patrimônio acrescido, o consumo é o uso do patrimônio; todos resumem-se aos aspectos estático ou dinâmico do patrimônio, que é, em última análise, aquele que responde pelo pagamento do tributo (ressalvadas antigas civilizações em que o tributo poderia ser pago diretamente por meio do trabalho). Não por outra razão, Tipke afirma que “um tributo sobre a renda não reduz somente a renda, mas da mesma forma também as possibilidades de consumo do contribuinte. Um tributo sobre o consumo onera não somente o consumo, mas em seguida também a renda, enquanto ele onera a utilização da renda. E cada tributo é satisfeito com um [...] patrimônio.”⁶⁴⁵

⁶⁴⁴ VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 2, nº 11, Belo Horizonte: 2004, p. 3. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 166.

⁶⁴⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008, p. 210.

Schoueri prefere dizer que sempre se trata da tributação da renda, “seja captada no momento em que é auferida, poupada ou consumida.”⁶⁴⁶ De fato, não existe patrimônio sem, antes, existir renda (acumulada). Entretanto, eu prefiro pensar que todas são dimensões do patrimônio. Primeiro, porque, como disse Tipke no trecho já transcrito, é do patrimônio (constituindo pela renda acumulada) que tiramos recurso para pagar o tributo. Em segundo lugar, focar na renda induz ao risco de ignorarmos o patrimônio como um importante critério de medição de riqueza e, especialmente, da desigualdade extrema. O próprio gráfico de Musgrave sobre o fluxo circular do impacto da tributação, reproduzido por Schoueri em seu livro⁶⁴⁷, ignora o impacto da tributação sobre a propriedade, como o próprio Musgrave reconhece.⁶⁴⁸

A rigor, todos os outros tributos devem, necessariamente, poder ser reconduzidos a uma dessas três realidades.⁶⁴⁹ Por exemplo, a tributação sobre a folha de salários representa, em última análise, uma tributação sobre o rendimento (enquanto componente da renda) do assalariado, conjugada com uma tributação sobre a renda do empregador.⁶⁵⁰ Afinal, o que interessa ao empregador é saber quanto ele dispenderá ao final com o empregado e o que interessa ao empregado é saber a sua remuneração líquida.⁶⁵¹ Custos tributários dessa contratação serão rateados entre as partes envolvidas, reduzindo a renda de um ou de outro, em proporções que irão variar a depender de outros fatores, como regras trabalhistas, condições de mercado e poder de barganha das partes.

As ponderações feitas até aqui já permitem concluir que a tributação da venda de imóveis (pelo ITBI) jamais poderia servir de base de incidência tributária, pois ela, isoladamente, não pode ser reconduzida a qualquer desses três signos de riqueza. De fato, o

⁶⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 67.

⁶⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 64.

⁶⁴⁸ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 225-227.

⁶⁴⁹ Nesse sentido, confira-se: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 162.

⁶⁵⁰ Corroborando essa afirmativa e investigando a incidência tributária final sobre os salários a depender da quantidade de tal encargo suportada pelo empregado, confira-se: SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. Incidência tributária. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 166.

⁶⁵¹ MIRRLEES, James; ADAM, Stuart; BESLEY, Timothy; BLUNDELL, Richard; BOND, Stephen; CHOTE, Robert; GAMMIE, Malcolm; JOHNSON, Paul; MYLES, Gareth; POTERBA, James. *Tax by design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 2011, p. 27.

que ocorre é apenas uma mudança de liquidez do patrimônio da pessoa, ou nem mesmo isso quando se trata de permuta. Qual a manifestação de riqueza de duas pessoas que trocam de imóvel? Nenhuma.⁶⁵² Esse imposto, na minha visão, deveria ser simplesmente abolido. Frise-se que a propriedade em si, o eventual ganho de capital na transação ou a torna recebida serão hipóteses de incidência de outros tributos, não interferindo na ponderação aqui feita.

Alguns autores chegam a considerar que as duas únicas espécies de riqueza existentes são a renda e o patrimônio, e que todos os demais fatos geradores existentes são desdobramentos desses dois fenômenos econômicos.⁶⁵³ Negam, assim, que o consumo seja, em si, isoladamente, um signo de riqueza.

A consideração, assim acredito, decorre do fato de que, na maioria dos países (e o Brasil não é exceção), não existe uma efetiva tributação sobre o consumo pessoal. No caso específico do Brasil, sob a veste de consumo, o que se tributa hoje é a alienação do patrimônio (ICMS e IPI) e o rendimento enquanto componente da renda (ISS, PIS e COFINS) e a percepção disso é fundamental para o desenho de um adequado sistema tributário. Sob essa perspectiva, a ponderação de tais autores faz total sentido, embora ignore que a tributação sobre o consumo tem sido largamente utilizada com propósito regulatório (o que contraria o elemento neutralidade aqui defendido).

Não se pode descartar, entretanto, a possibilidade, em tese, de o consumo pessoal figurar efetiva e diretamente como um dos signos presuntivos de riqueza⁶⁵⁴, pois, como pondera Sérgio Vasques, há uma “correspondência próxima entre o consumo e a sua capacidade contributiva: um indivíduo que consuma duas vezes mais do que outro possuirá tendencialmente o dobro da força econômica do primeiro.”⁶⁵⁵

⁶⁵² Há quem enxergue no ITBI uma tributação do patrimônio. Nesse sentido, confira-se: OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; BIASOTO JR., Geraldo. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. In: AFONSO, José Robererto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Otávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 779. Penso que há um grande esforço argumentativo nisso. No limite, implicaria admitir que algumas pessoas pagam duas vezes imposto sobre a propriedade imobiliária.

⁶⁵³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de direito tributário*. vol. 2 – Tributação e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016, p. 64. Em sentido semelhante, confira-se: GUERRERO, Luis Corral. La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 14, 2004, p. 30.

⁶⁵⁴ Esse ponto é destacado por Musgrave, que questiona essa visão restrita de tributação sobre o consumo que se tem hoje. (MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 333).

⁶⁵⁵ VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 2, nº 11, Belo Horizonte: 2004, p. 4.

Acredito que essa falta de distinção entre uma potencial tributação sobre o consumo pessoal e o que ocorre na prática na maioria dos países tem causado grande confusão.⁶⁵⁶ De fato, há cerca de 40 anos a literatura jurídico-econômica estrangeira, especialmente a de origem anglo-saxã, defende a superioridade da tributação sobre o consumo em relação à tributação sobre a renda, na medida em que, em tese, aquela evitaria distorções entre o consumo atual e futuro ocasionados por esta, respeitando assim o elemento neutralidade, ao passo que ambas dariam azo, em igual medida, a uma função redistributiva (leia-se tributação progressiva). Por outro lado, na literatura jurídico-econômica nacional (e que planta suas raízes na política), afirma-se usualmente que a tributação indireta sobre o consumo propiciaria uma indesejável incidência regressiva, razão pela qual, em atendimento à justiça tributária, o foco deveria estar na tributação da renda (e do patrimônio).

As duas abordagens contêm erros e acertos. A dificuldade de sua conciliação, entretanto, reside no fato de estarem tratando de realidades distintas. Examinarei, a seguir, cada uma delas, começando pela jurídico-econômica nacional.

4.3. A visão jurídico-econômica nacional

4.3.1. Tributos indiretos e regressividade – um erro de premissa

A literatura jurídico-econômica nacional que critica a tributação sobre o consumo funda-se, sem perceber, numa antiga distinção, que volta e meia é repetida, em livros e faculdades, mesmo por aqueles que a negam⁶⁵⁷, e por vezes é usada como fundamento de importantes decisões judiciais, entre tributos diretos e indiretos a partir da repercussão econômica do encargo fiscal.

⁶⁵⁶ Daniel Shaviro destaca que profissionais da área jurídica, aos quais ele se refere como “*practitioners*”, têm dado pouca atenção aos trabalhos acadêmicos de cunho econômico tratando de desenhos tributários ideais, especialmente nos casos em que estes são muito abstratos ou abusam de jargões econômicos ou equações matemáticas. (SHAVIRO, Daniel. Replacing the income tax with a progressive consumption tax. *New York University, Public Law Research Paper* nº 70, 2003, p. 1). Podemos transplantar essa ideia para o cenário brasileiro, substituindo a expressão “profissionais” por “juristas”, pois a academia jurídica, aqui, confunde-se largamente com a advocacia, na medida em que a grande maioria dos autores de destaque no Brasil atuam como advogados e consultores jurídicos, usando a academia como projeção para o mundo advocatício, o que muitas vezes até mesmo coloca em dúvida a imparcialidade de alguns trabalhos.

⁶⁵⁷ Por exemplo, confira-se: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 90. O referido autor, após discorrer sobre essa classificação, afirma que ela é fonte de incertezas.

A distinção entre tributos diretos e indiretos a partir da repercussão econômica do encargo fiscal, em apertada síntese, estabelece que, nos tributos indiretos, o encargo financeiro seria naturalmente transferido do contribuinte para um terceiro, criando-se, assim, as figuras do contribuinte de fato, que efetivamente suporta o ônus tributário, em oposição ao contribuinte de direito, que é quem realiza o fato gerador previsto na lei. O exemplo clássico que se dá para ilustrar essa situação é o do ICMS, em que o comerciante, na qualidade de contribuinte de direito, embute no preço da mercadoria vendida o custo do referido tributo, que será pago pelo consumidor, o contribuinte de fato. Já no tributo direto, como no caso do imposto de renda, essa repercussão econômica do custo não seria possível.⁶⁵⁸

A incidência final a que uma pessoa estaria sujeita, assim, dependeria dos tributos diretos que ela paga sobre a sua renda inicial (composta pela soma da renda original aos benefícios e às transferências monetárias diretas), resultando, desse modo, na sua renda disponível, e, em sequência, pelos tributos indiretos que suportaria sobre o consumo.⁶⁵⁹

A partir dessa premissa e da constatação, em termos gerais correta, de que as pessoas da base da pirâmide social usualmente consomem, proporcionalmente, uma parcela maior da sua renda que aquelas que se encontram no topo, tem-se argumentado, a torto e a direito, que a tributação sobre o consumo seria regressiva.⁶⁶⁰ Assim, quanto mais o sistema tributário

⁶⁵⁸ Aliomar Baleeiro, apesar de sugerir que a possibilidade de repercussão do custo do imposto está sujeita a inúmeras variáveis do mercado, afirma que os tributos pessoais não são passíveis de repercussão no preço. (BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. vol I. Rio de Janeiro: Forense, 1955, p. 203). No mesmo sentido, confira-se: GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino*: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 60; OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. *Direito tributário*: sistema tributário nacional (teoria e prática). Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 131-132. Segundo Greco, o art. 166 do CTN “representa uma significativa tentativa de fazer com que, dentro de parâmetros hauridos do próprio sistema tributário, seja buscada a restituição a quem realmente arcou com o encargo financeiro do tributo.” (GRECO, Marco Aurélio. Repetição de indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias* n° 8: repetição de indébito. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 278-279). O referido autor conclui seu artigo ponderando que só comportam transferência do encargo os tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de sujeitos, em que o contribuinte é a pessoa que impulsiona o ciclo econômico (Ibidem, p. 286-287).

⁶⁵⁹ Nesse sentido, confira-se: SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana. Impactos distributivos da tributação e do gasto social – 2003 e 2008. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Ótávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 462.

⁶⁶⁰ Maria Helena Zockun chega a afirmar que “não há muita dúvida sobre a natureza regressiva dos tributos indiretos”. (ZOCKUM, Maria Helena. Equidade na tributação. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Ótávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 24). No mesmo sentido: AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. A faceta perversa e regressiva na tributação sobre o consumo no atual sistema tributário nacional. In: COSTA, Alexandre Freitas; RODRIGUES, Raphael Silva (Coord.). *Tributação sobre o consumo*. 2ª ed. Belo Horizonte: D’Plácido, 2017, p. 119-120; KRIEGER, Aline Frimm. *ICMS e regressividade tributária*: alternativas para uma tributação mais justa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 107. BALBÉ, Paulo V. S. *Justiça tributária e capacidade contributiva*: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 100-103; GODOI, Marciano Seabra de. Tributação do consumo e efeitos

fosse focado na tributação sobre o consumo (leia-se tributação sobre o consumo tal como esta é estruturada no Brasil e na maior parte dos países hoje), maior seria a regressividade do sistema.

É com base nesse raciocínio que, entre outros, Fernando Gaiger Silveira sugere que o sistema tributário brasileiro seria, no todo, regressivo, porque, a despeito da progressividade da tributação direta, que impactaria em 11% a renda total dos 10% mais ricos e apenas 4% dos 10% mais pobres, a tributação indireta, segundo ele, impactaria em 10% a renda total dos 10% mais ricos e em 28% a renda dos 10% mais pobres. Ou seja, de acordo com o referido autor, a progressividade da tributação direta não compensaria a regressividade da tributação indireta.⁶⁶¹

O raciocínio, entretanto, parte de uma premissa totalmente equivocada. Como Becker esclarece há mais de 4 décadas, a distinção dos tributos em diretos e indiretos a partir da sua repercussão econômica não tem fundamento científico, porque “os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social.”⁶⁶² Como ele explica, todo tributo está sujeito, em tese, à repercussão econômica, ou seja, à translação, total ou parcial, do seu ônus financeiro a terceiro. Corroborando esse pensamento, Tascisio Neviani pontua:

Quando o critério distintivo entre os tributos diretos e indiretos for o da ocorrência ou não de translação é que o terreno será tão movediço a ponto de retirar toda estabilidade a uma teoria com tal embasamento. É inexato, não verdadeiro, anticientífico, que os tributos tidos como diretos nunca se repercutem sobre outras pessoas que não o contribuinte legal. A translação dos impostos sobre a renda, considerados diretos por excelência nesse critério, é perfeitamente possível. Basta fazer um simples exercício microeconômico de formação de preços, para chegar à convicção que também os tributos ditos diretos (como o Imposto sobre a Renda, o Imposto Territorial ou Predial, o Imposto de Transmissão e outros) podem ter o seu ônus inserido entre os custos de aquisição ou de produção do bem vendido ou do serviço prestado e, assim, terem os seus respectivos encargos transferidos a terceiros. Basta que uma atividade, em razão da qual se paguem tributos, seja lucrativa para se perceber que o lucro é o que sobra APÓS o pagamento de todos os custos e encargos, inclusive os tributos de qualquer natureza. [...]

A transferibilidade a terceiros do ônus financeiro dos tributos diretos é, pois, mera questão aritmética de se querer inserir nos custos do bem vendido ou do serviço prestado o montante do imposto que se vai pagar. A esse respeito, cumpre lembrar a

redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Ótávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 546 e 560-561; NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 155 e 196 e seguintes.

⁶⁶¹ SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Escola de Administração Fazendária. XVII Prêmio Tesouro Nacional, 2012, p. 48.

⁶⁶² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 515 e 518-577. A primeira edição do seu livro é de 1972.

conclusão apresentada por KRZYZANIAK e MUSGRAVE de que há substanciais evidências de um alto grau de translação de curto prazo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, o que retira toda validade científica à ideia de que os impostos diretos não se transladam...⁶⁶³

A efetiva repercussão do encargo fiscal, entretanto, depende de fatores alheios ao direito. Como detalha Schoueri, “quanto mais elástica for a oferta, ou menos elástica for a demanda, maior será a parcela do tributo suportada pelos compradores.”⁶⁶⁴ Na verdade, o referido autor relaciona inúmeros fatores que podem influenciar na capacidade de translação do custo financeiro do tributo.⁶⁶⁵

Um exemplo talvez ajude a ilustrar essa situação: imaginemos que um comerciante venda uma mercadoria por x reais. Se sobre essa operação for majorado o ICMS, então o comerciante, se quiser manter a sua margem de lucratividade (o que sobra após pagar todos os custos, incluindo-se impostos), terá que aumentar o preço de venda da sua mercadoria na mesma proporção.⁶⁶⁶ Pode ser que o comerciante não consiga repassar esse aumento de forma integral ao preço da mercadoria porque, por exemplo, com isso perderia competitividade. Neste caso, sob o ponto de vista econômico, ele terá que absorver o custo de parte da nova incidência tributária, o que significa reduzir o seu lucro na operação.

Por outro lado, se no mesmo exemplo o imposto de renda a que se sujeita o comerciante (ou o IPTU do imóvel por ele usado) for majorado, para manter a mesma margem de lucratividade ele terá, igualmente, que majorar o preço da mercadoria na mesma proporção (ou repassar esse custo ao seu fornecedor, forçando-o a reduzir o seu preço). A consequência econômica, vê-se assim, é idêntica nos dois casos e a possibilidade ou não, ainda sob o ponto de vista econômico, de transferir esse ônus ao preço da mercadoria, a depender de circunstâncias alheias à tributação, estará relacionada, nos dois casos, com o lucro final do comerciante.

⁶⁶³ NEVIANI, Tarcisio. *A restituição de tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 66-69. A obra mencionada no trecho transcrito pelo referido autor é: KRZYZANIAK, Marian; MUSGRAVE, Richard A. *The shifting of the corporation income tax*. The John Hopkins Press, Baltimore, 1963. Compartilham esse entendimento, entre outros: FALCÃO, Amílcar de Araujo. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Finanças, 1960, p. 56; BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de impostos indiretos. *Revista de Direito Público* nº 22, p. 314-322. Aliás, a distinção a partir da repercussão econômica já era criticada por Seligman há mais de um século. (SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*. New York: Macmillan Company, 1911, p. 538).

⁶⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 59.

⁶⁶⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 60-63.

⁶⁶⁶ Na realidade, considerando que o ICMS é calculado “por dentro”, a majoração do preço da mercadoria terá que ser maior que a majoração do imposto, o que demonstra a tendência inflacionária do ICMS.

Assim, quando o Supremo Tribunal Federal decide que imóveis de propriedade da União (ou Estados), quando locados a particulares, sujeitam-se ao pagamento do imposto sobre a propriedade imobiliária, não se aplicando a imunidade recíproca⁶⁶⁷, na verdade o que ele está fazendo, sob a pretensa defesa da livre concorrência, nada mais é do que retirando do ente público a possibilidade de auferir uma receita maior na operação. Pouco importa se, por contrato, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é transferida para o particular. O preço final do negócio – do aluguel – é ditado pelo mercado. Se o preço final é composto pelo IPTU, isso significa que uma parcela menor do preço final fica com o proprietário. Por outro lado, se o preço ajustado oferece vantagens competitivas ao locatário particular, então o “erro” não está na imunidade, mas no próprio preço ajustado.

A diferenciação entre tributos diretos e indiretos remonta, pelo menos⁶⁶⁸, aos fisiocratas no século XVIII, embora naquela época as características distintivas fossem outras. Como eles entendiam que a terra era o único fator produtivo, havia tributação direta quando se tributava diretamente a terra ou a renda da terra, constituindo todas as demais exações, tais como a imposição sobre outras rendas, uma tributação indireta.⁶⁶⁹

Desde então, inúmeras teorias classificatórias foram elaboradas a respeito de tributos diretos e indiretos, sendo apenas uma delas⁶⁷⁰ – a que ganhou maior dimensão – a da repercussão econômica do encargo fiscal desenvolvida por James Mill⁶⁷¹, insistentemente defendida pela Fazenda Pública no Brasil, há quase um século, para negar a restituição de tributos indiretos pagos indevidamente.

⁶⁶⁷ IPTU – BEM PÚBLICO – CESSÃO – PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora.” (RE 601.720, relator para acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2017, publicado em 05/09/2017).

⁶⁶⁸ Na verdade, Gerloff sugere que já existiam indícios dessa distinção no início do século XII, envolvendo a discussão sobre a licitude da tributação indireta de clérigos. (GERLOFF, Wilhelm. *Doctrina de la economia tributaria*. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. Buenos Aires: El Ateneo, 1961, p. 280).

⁶⁶⁹ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*. New York: Macmillan Company, 1911, p. 536.

⁶⁷⁰ A investigação desses outros critérios é irrelevante para este trabalho e, assim acredito, tem pouca utilidade prática. De qualquer forma, para uma análise mais detalhada das demais propostas classificatórias, confira-se: NEVIANI, Tarcisio. *A restituição de tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 62 e seguintes. MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 431-437.

⁶⁷¹ SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*. New York: Macmillan Company, 1911, p. 538. Como adverte o autor, existem tantas classificações de tributos diretos e indiretos quanto há de autores. (Ibidem, p. 540). James Mill vem a ser o pai de John Stuart Mill.

E a confirmar o bizarro ditado de Goebbels (coordenador da propaganda nazista), de que uma mentira repetida mil vezes torna-se verdade, essa distinção a partir da repercussão econômica passou a ganhar corpo no STF no início da década de 60, levando à edição da Súmula 71⁶⁷², que simplesmente vedava por completo a restituição de tributos indiretos (afinal, quem mandou pagar mais que o devido?), sob a pressuposição de que, se a restituição fosse deferida, o contribuinte de direito ganharia duas vezes: uma embutindo o tributo no preço pago pelo consumidor e outra na restituição recebida. Melhor seria, portanto, manter o tributo com o Estado, enquanto representante de toda a coletividade, não obstante a demonstração de que ele o tenha recebido indevidamente.⁶⁷³

O argumento da dupla vantagem do contribuinte parte de um pressuposto equivocado. O preço praticado com o consumidor, salvo casos excepcionais, é dado pelo mercado. A parcela que sobra após o pagamento dos custos da venda – e nisso se incluem os tributos incidentes – é o lucro do empresário. Assim, se não houvesse a incidência tributária, praticando o mesmo preço o lucro do empresário seria maior, ou isso poderia afetar outras parcelas da composição do custo, como salários e fornecedores, como veremos melhor adiante.

Aos poucos o STF foi mitigando essa jurisprudência, sob o argumento de que nem sempre seria possível a transferência do encargo financeiro de tributos indiretos ao preço, o que deu azo à Súmula 546⁶⁷⁴ e ao art. 166 do CTN⁶⁷⁵, condicionando, este último, a restituição do indébito tributário, nos “tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, à demonstração de que a pessoa suportou o referido

⁶⁷² Súmula 71 do STF, aprovada em 1963: Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

⁶⁷³ Essa sugestão consta expressa do voto do Ministro Victor Nunes Leal no RE 46.450 (relator Ministro Antonio Vilas Boas, Segunda Turma, julgado em 10/01/1961, publicado em 02/06/1061): “Seria menos justo proporcionar-lhe (ao contribuinte de direito) um sobrelucro sem causa, para seu proveito pessoal, do que deixar esse valor em poder do Estado, que presumivelmente já o terá aplicado na manutenção dos serviços públicos e na satisfação dos encargos diversos que oneram o tesouro em benefício da coletividade. Se o dilema é sancionar um enriquecimento sem causa, quer a favor do Estado, com a carência ou improcedência da ação, quer em favor do contribuinte, se for julgado procedente o pedido, não há que hesitar: impõe-se a primeira alternativa, pois o Estado representa, por definição, o interesse coletivo, a cuja promoção se destina, no conjunto da receita pública, a importância reclamada pelo particular para sua fruição pessoal. Esta solução é que corresponde à equidade, fundamento básico da ação proposta.”

⁶⁷⁴ Súmula 546 do STF, aprovada em 1969: Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo. Embora a Súmula seja posterior ao CTN, alguns dos precedentes que lhe deram origem são anteriores, como o RE 58.290 (Relator Ministro Luiz Gallotti, Terceira Turma, julgado em 17/06/1966, publicado em 23/11/1966).

⁶⁷⁵ Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

encargo ou foi autorizada a receber a restituição por quem o suportou. Como asseverou Aliomar Baleeiro em conhecido voto proferido quando ocupava a posição de Ministro do Supremo Tribunal Federal:

É uma espécie de ‘quadratura do círculo’ em finanças públicas. Ainda não se descobriu um critério que funcionasse sempre, em todos os casos. É preciso ver as circunstâncias peculiares e específicas de cada caso concreto. Um exemplo: uma pessoa vai à feira vender peixes ou alface. Se ela não vende até o meio-dia a mercadoria é perecível e: ou ela põe fora, ou vende por qualquer preço. Isso eu vejo todo sábado em Copacabana. Nesses casos, o imposto, se houver, é suportado pelo vendedor, porque não pode forçar o preço, nele incluído o tributo.⁶⁷⁶

O recuo do STF (e do legislativo), entretanto, foi tímido, ainda exigindo essa prova maquiavélica da não repercussão do ônus financeiro, o que, na prática, salvo casos excepcionais, costuma inviabilizar a restituição dos denominados tributos indiretos. E tudo isso em razão da equivocada premissa, ainda enraizada em nossa cultura, de que tributos indiretos costumam repercutir no preço, ao contrário dos diretos.⁶⁷⁷ Na verdade, o recuo do STF foi fundado noutro erro de premissa. Ao contrário do que concluiu o Ministro Baleeiro, os tributos indiretos sempre estão, necessariamente, embutidos no preço, mesmo quando o tributo é majorado e o preço de venda não. Neste caso, como veremos com mais detalhes adiante, o que ocorre é a redução do lucro ou de alguma outra parcela da composição do preço. Mas o tributo dito indireto sempre está lá no preço.

Esse art. 166, que, como visto, parte de uma premissa equivocada, tem suscitado inúmeros problemas. Para aqueles que rejeitam a distinção entre tributos diretos e indiretos a partir da repercussão econômica do encargo fiscal, tal norma inviabilizaria qualquer restituição. Assim, esses autores foram forçados a desenvolver uma tese alternativa, limitadora do seu alcance. Passaram a defender que a distinção entre tributos diretos e indiretos estaria escorada na repercussão jurídica do tributo e não na repercussão econômica. A restrição criada pelo art. 166, assim, seria aplicável apenas aos tributos cuja repercussão

⁶⁷⁶ RE 47.624 EDv, Relator Ministro Oswaldo Trigueiro, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/1967, publicado em 29/03/1968.

⁶⁷⁷ Como leciona Ricardo Lobo Torres, essa distinção entre tributos diretos e indiretos não tem sido encampada no direito comparado. O referido autor faz referência a alguns países como exemplo, sendo curioso e, por isso, merecendo destaque a situação da Argentina, em que a exigência de demonstrar que o tributo indireto não foi repassado ao preço foi inicialmente acolhida pela jurisprudência e, posteriormente, estendida aos tributos diretos, ao se admitir que todo tributo pode potencialmente ser transferido ao preço. Isso praticamente inviabilizou qualquer restituição, deixando-se a exigência de lado desde 1977. (TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição de tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 25-26). Na realidade, algo semelhante aconteceu no Brasil quando a Lei nº 8.212/91, no art. 89, § 1º, limitou a restituição de contribuição previdenciária à prova da não transferência do encargo financeiro. O STJ, entretanto, afastou essa exigência na restituição de contribuição previdenciária recolhida sobre a remuneração paga a administradores e autônomos antes da EC nº 20/98. Nesse sentido, por exemplo, vide: AgRg no Ag 380.292/SC, Relator Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma do STJ, julgado em 19/09/2002, publicado no DJ em 24/03/2003.

decorra da sua própria natureza e cuja prova da repercussão seja “formalmente óbvia”⁶⁷⁸, expressão que me parece controversa.

Essa alternativa argumentativa, além de, em princípio, não ser compatível com a redação do art. 166, que se reporta expressamente à pessoa que suporta o encargo financeiro, parece-me que antes confunde mais do que soluciona o problema (não por outra razão a jurisprudência sobre o tema persiste tão obtusa⁶⁷⁹). Na minha visão, ou o art. 166 tem uma aplicação muitíssimo mais restrita, ou ele é inconstitucional. Não tenho intenção, entretanto, de me prolongar nessa discussão, que suscita calorosos debates.

O ponto que merece destaque é que, embora a falsa dicotomia entre tributos diretos e indiretos a partir da repercussão econômica possa, para alguns, ter sido superada, ela, por incrível que possa parecer, ainda contamina os estudos sobre desenhos tributários ideais, com a equivocada acusação da regressividade da tributação sobre o consumo (leia-se: venda de bens ou prestação de serviço).

Para que fique claro, não existe distinção nítida, sob o ponto de vista do ônus suportado pelo consumidor, entre a incidência tributária sobre o consumo (tal como ela é desenhada hoje) e a tributação sobre a renda. As duas possuem idênticas potencialidades de repercutir no preço pago pelo consumidor e, portanto, sob esse ponto de vista, não atuam de forma complementar. E a tributação sobre o patrimônio não é diferente. Logo, de nada adianta alterar a matriz tributária, substituindo integralmente os tributos que chamamos de incidentes sobre o consumo (ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI⁶⁸⁰) pela tributação sobre a renda; o impacto sobre o preço pago pelo consumidor final, mantidas as mesmas circunstâncias, tenderá a ser o

⁶⁷⁸ A expressão é de Sacha Calmon: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A repetição de tributos indiretos e tema conexos. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 328. Por tudo que já foi dito, não consigo imaginar, entretanto, de que maneira se possa falar em repercussão formalmente óbvia, a menos que se esteja a falar do destaque, na nota fiscal, do tributo incidente. Em sentido semelhante ao de Sacha Calmon, confira-se: MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 139 a 218*. vol. III, São Paulo: Atlas, 2005, p. 395; MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 37-48. É curioso como agora essa doutrina tenta encontrar uma brecha na sua própria construção para justificar a restituição de PIS/COFINS, em virtude da declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na sua base de cálculo. Afinal, tais contribuições constam da nota fiscal igualmente ao ICMS. Não é à toa, assim, que o nosso sistema vai, aos poucos, se transformando num carnaval.

⁶⁷⁹ Em um dos acórdãos emblemáticos do STJ, o EREsp 168.469 (relator para acórdão Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 10/11/1999, publicado em 17/12/1999), afirma-se que a repercussão a que se refere o art. 166 do CTN é a jurídica, mas, em sequência, sustenta-se que, no caso do ICMS e do IPI, a própria lei disporia que o encargo fiscal é pago por terceiro, o que é no mínimo contraditório.

⁶⁸⁰ Podemos colocar nessa lista também algumas subespécies de CIDE.

mesmo. A compreensão dessa ideia é essencial, porque ela imediatamente me leva a colocar de lado inúmeros trabalhos sobre a matéria.

A verdade é que a transferência do encargo fiscal não é uma linha reta: do produtor ao consumidor, mas um círculo. Quanto maior o preço das mercadorias em virtude das incidências tributárias, maior a pressão por aumento salarial, que repercutirá no custo do empregador.⁶⁸¹

Veja que mesmo sob o ponto de vista da capacidade contributiva subjetiva não há uma vantagem clara da tributação sobre a renda quando se focaliza apenas no ônus suportado pelo consumidor final. O erro que corriqueiramente se comete nessa análise é comparar a incidência que o consumidor paga no consumo com a incidência que ele paga na renda. Mas a comparação a ser feita não é essa. A comparação é com a incidência na renda do empresário (seja na sua pessoa física ou jurídica). A rigor, na prática o efeito da substituição da tributação sobre o consumo pela tributação sobre a renda do empresário seria até reverso ao pretendido, porque o imposto de renda pago pelo empresário não enxerga quem está comprando, onerando os produtos de forma indistinta, enquanto no consumo é possível, ao menos, desonerar certos bens considerados de primeira necessidade.⁶⁸²

Mas como considero a neutralidade como um dos elementos caros ao sistema tributário, a possível seletividade do ICMS e do IPI (e seu eventual papel regulador) não será considerada neste trabalho. Considerarei, em princípio, que tanto tributação sobre o consumo como tributação sobre a renda do empresário não trabalham de forma eficiente com a capacidade contributiva subjetiva do consumidor.

Isso não significa que não existam razões para defender (ou para rejeitar) a primazia do imposto de renda em relação aos impostos sobre o consumo (tal como existem hoje), como veremos em sequência, apenas que as razões são distintas das convencionais. Não tenho a

⁶⁸¹ Não por outro motivo alguns autores chegam a questionar a conveniência de se estudar a repercussão econômica do tributo. Nesse sentido, confira-se: MEERMAN, Jacob. Do empirical studies of budget incidence make sense? *Public Finance*, vol. 33 (3), 1978, p. 295-313. Há estudos, entretanto, que buscam demonstrar em quem recai o ônus econômico do imposto de renda das empresas a depender do tamanho e abertura da economia. Nesse sentido, confira-se: HARBERGER, Arnold C. The incidence of the corporation income tax. *The Journal of Political Economy*, vol. 70 (3), 1962, p. 215-240.

⁶⁸² A partir da possibilidade de tributação seletiva segundo a essencialidade dos bens é que alguns autores sugerem que o imposto sobre o consumo seria menos regressivo do que aparenta e, em alguns países, poderia ser tão progressivo quanto o imposto de renda, principalmente ao ter uma base ampla que alcance todo tipo de serviço, que são mais consumidos por pessoas mais ricas. Nesse sentido, confira-se: EDMISTON, Kelly D.; BIRD, Richard M. Taxing consumption in Jamaica: the GCT and the SCT. *Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Jamaica Tax Reform Project, Working Paper n° 7*, 2004.

pretensão de esgotar essa discussão, mas apenas suscitar alguns pontos que me parecem relevantes na eleição das bases ótimas.

4.3.2. Tributação da renda versus tributação (indireta) sobre o consumo

4.3.2.1. Substituição de bases de incidência e pacto federativo

Antes de confrontar as duas bases, é preciso verificar o sentido prático disso. Com efeito, o eventual cabimento ou não da substituição integral de um imposto pelo outro, no confronto consumo e renda, suscita calorosas discussões. Em princípio, se dois impostos são igualmente justos e eficientes e incidem sobre signos presuntivos de riqueza semelhantes (como enxergo a tributação da renda das empresas e a tributação sobre o consumo), qual seria a razão para se manter os dois? E se um deles tiver vantagens em relação ao outro?⁶⁸³ Não haveria aí um desperdício de alocação de recursos públicos numa evitável dúplice fiscalização? E o custo de conformidade dos contribuintes?

Invariavelmente esse debate é relacionado a uma discussão maior, a respeito da viabilidade prática e da constitucionalidade de se concentrar o grosso da competência tributária num único ente da federação, ficando os demais entes dependentes de repasses governamentais.⁶⁸⁴

Experiências passadas malsucedidas em outros países têm sido usadas como argumento para desaconselhar, na prática, essa concentração, que, supostamente, colocaria os demais entes em uma situação de fragilidade (resultando no popularmente chamado “pires na mão”).⁶⁸⁵ Por outro lado, é usual, também, a afirmação de que a supressão da competência de

⁶⁸³ Essa possibilidade de substituição de um tributo por outro que produza resultados mais satisfatórios é chamado de “tributação replicante”. (WEISBACH, David A.; BANKMAN, Joseph. The superiority of an ideal consumption tax over an ideal income tax. *Stanford Law Review*, nº 58, 2006, p. 1413).

⁶⁸⁴ A partilha de receitas na federação é o que mais tem impedido de prosperar propostas de reforma tributária. (OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; BIASOTO JR., Geraldo. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Ótávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 769-770).

⁶⁸⁵ Pode-se citar o exemplo do México e da Argentina, que, a partir dos anos 1950, passaram por um movimento de, segundo se diz, excessiva concentração da arrecadação fiscal, o que teria debilitado as fazendas estaduais e municipais e aumentado o nível de sua dependência em relação ao governo central. Nesse sentido, confira-se, em relação ao México: ACHA, Luis Manuel Pérez de. Federalismo hacendario (propuestas constitucional y legal 2007). In: GRANADOS, Gabriela Ríos (Coord.). *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del estado*. Ciudad de Mexico: Universidad Nacional Autónoma de Mexico, 2009; MIRANDA CAMARENA, Adrián

alguns entes para instituir tributos (ou mesmo para fixar suas alíquotas) violaria cláusula pétrea da nossa Constituição Federal, ao atentar contra o pacto federativo⁶⁸⁶, na medida em que a competência tributária ativa não se confundiria com a mera capacidade tributária ativa ou, ainda, com a noção de beneficiário da arrecadação.⁶⁸⁷

Tendo a não concordar com esses questionamentos. Em primeiro lugar, o fato de alguns países terem passado por experiências malsucedidas não significa, necessariamente, que toda experiência nesse sentido terá o mesmo destino. Antes, tais experiências nos permitem justamente avaliar o que correu mal em tais países e o que podemos fazer para evitar os mesmos erros. Ademais, se existem experiências de concentração malsucedidas, por outro é inegável que o Brasil é um caso singular (e malsucedido) de tripartição da tributação sobre o consumo. Atribuir competência tributária para municípios tributarem o consumo, com suas 5 mil distintas legislações, salvo engano, não encontra paralelo nos demais países estruturados sobre a forma de federação (sendo difícil, assim, defender que a manutenção da competência tributária seja indispensável à preservação do pacto federativo). Não por outra razão, em geral nos demais países os governos locais dependem de repasses dos governos centrais, o que, aliás, também ocorre no Brasil com a imensa maioria dos municípios de menor porte.

Em segundo lugar, a substituição integral de um imposto sobre o consumo por um imposto sobre a renda (ou vice-versa) não implica, necessariamente, a sua centralização absoluta. Mesmo com uma legislação nacional e uma arrecadação centralizada, é possível, com base numa competência constitucional compartilhada, ter uma divisão da arrecadação no âmbito do sistema bancário, algo semelhante ao que hoje ocorre em relação ao Simples

Joaquín. *Análisis del federalismo hacendario mexicano*. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 2010; SERNA DE LA GARZA, José María. Aspectos constitucionales del federalismo fiscal mexicano. In: GRANADOS, Gabriela Ríos (Coord.). *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del estado*. Ciudad de Mexico: Universidad Nacional Autónoma de Mexico, 2009. Em relação à Argentina: VÍA, Alberto Ricardo Dalla. Actualidad del federalismo argentino. In: SERNA DE LA GARZA, José María (Coord.). *Federalismo y regionalismo: memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*. Ciudad de Mexico: Universidad Nacional Autónoma de Mexico, 2002; JACOBO, Alejandro; O'CONNOR, Ernesto. El sistema tributario en el mundo: una comparación con la Argentina. In: O'CONNOR, Ernesto; VIGNALE, Jorge. *Sistema tributario argentino: un análisis comparativo de la contribución por sectores productivos y de la equidad sectorial*. (primera parte). Buenos Aires: Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Católica Argentina, 2011.

⁶⁸⁶ SOUZA, Hamilton Dias de. *Reforma tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo*. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019>> Acesso em: 20/12/2019.

⁶⁸⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto federativo e reforma tributária. *Revista de Direito Administrativo*, nº 222, 2000, p. 87-96.

Nacional, em que a transferência dos recursos aos inúmeros entes é feita independentemente de questões político-burocráticas. Aliás, as propostas de reforma da tributação sobre o consumo hoje em estágio mais avançado no Congresso adotam modelos assim: todos tributam o consumo de forma compartilhada, admitindo-se até mesmo a variação das alíquotas por cada ente dentro de determinadas faixas.

Em terceiro lugar, não me parece que a supressão da competência tributária para instituir tributos, desde que compensada por repasses proporcionais às atribuições públicas que incumbe a cada ente, seja uma medida “tendente a abolir a forma federativa de Estado”, tal como previsto no art. 60, §4º, inciso I, da Constituição Federal. Concordo aqui com Novelli que, às vezes, a doutrina exagera a respeito da extensão dessa cláusula pétreia.⁶⁸⁸ O que importa para a preservação da forma federativa é a autonomia financeira e esta, na minha opinião, independe da preservação da competência tributária em si (que, aliás, pode ser mantida, por exemplo, com a tributação sobre a propriedade imobiliária usualmente reservada aos entes locais). Nem se diga que, ao retirar-lhes a competência tributária, os entes ficariam impedidos de adotar medidas de estímulo, como a redução de incidências para atrair empreendimentos para os seus territórios.⁶⁸⁹ Além de contrariar o elemento neutralidade (cuja preservação se dá também em favor da justiça), essa afirmação pressupõe que se admita que a guerra fiscal é uma característica não apenas possível, mas vital do sistema federativo, o que seria absurdo.

Em resumo, portanto, se identificarmos vantagens na comparação entre impostos que não se propõem a serem complementares entre si, não vejo razões que impeçam a supressão de um deles, desde que preservado o repasse obrigatório (desvinculado de qualquer condição) de recursos públicos aos entes que tiverem sua competência suprimida. Podem existir, entretanto, razões, no caso sob exame, para se preservar a coexistência da tributação sobre a renda e sobre o consumo. Vejamos em sequência algumas (ao menos as que eu identifiquei) das vantagens e desvantagens de cada base.

⁶⁸⁸ Refiro-me, aqui, ao argumento de Novelli de que “a imunidade recíproca não constitui um elemento essencial da constituição financeira do Estado federal e não é, por conseguinte, absolutamente indispensável à existência, à validade ou à funcionalidade da forma federativa do Estado” e que a sua supressão, assim, não tende a abolir a forma federativa de Estado. (NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. *Revista de Direito Administrativo*, nº 199, 1995, p. 39 e seguintes).

⁶⁸⁹ Lodi, por exemplo, afirma que, com a centralização, os Estados “ficam impossibilitados de estabelecer uma política fiscal condizente com as suas prioridades político-administrativas.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto federativo e reforma tributária. *Revista de Direito Administrativo*, nº 222, 2000, p. 93).

4.3.2.2. Respeito à falta de elasticidade da demanda e maior transparência

A primeira vantagem clara do imposto de renda sobre o imposto sobre o consumo (tal como hoje desenhado) é que o primeiro atende melhor a capacidade contributiva do vendedor (e não do consumidor), porque só será exigido na hipótese dele auferir lucro na sua operação, enquanto o outro será cobrado independentemente disso. Assim, a depender da rigidez da elasticidade da demanda⁶⁹⁰ do produto vendido, o imposto sobre o consumo poderá interferir no valor de outras parcelas do preço, como salário, por exemplo. E se esses componentes também não tiverem elasticidade, o imposto sobre o consumo pode tornar a operação inviável. Alguns exemplos podem ajudar a ilustrar essa situação.

Num cenário de concorrência linear, imaginemos um produtor que vende uma determinada mercadoria x por \$50, estando sujeito a uma incidência tributária de 20%. Imaginemos, ainda, que inexistem neste cenário outros tributos, que ele tenha um custo com salários correspondente a \$30 para cada \$50 faturados. Então temos:

Tabela 4.1 – tributação sobre o consumo de 20%

etapa	insumo	salário	lucro	imposto	preço total
industrial	0	+ \$30	+ \$10	+ \$10	= \$50

Em sequência, imaginemos mais duas etapas dessa cadeia econômica com percentuais idênticos de salário, lucro e tributação:

Tabela 4.2 – tributação sobre o consumo não cumulativa de 20%

etapa	insumo	salário	lucro	imposto	preço total
atacadista	+ \$50	+ \$30	+ \$10	+ \$10 (20-10)	= \$100
varejista	+ \$100	+ \$60	+ \$20	+ \$20 (40-20)	= \$200

⁶⁹⁰ Diz-se que a demanda de um produto é inelástica quando, a despeito do aumento do preço, o seu consumo não varia. Por exemplo, o sal de cozinha e a insulina tendem a ter uma demanda mais inelástica, pois, como não podem ser substituídos, dificilmente a demanda por eles baixará sensivelmente a despeito do aumento do preço. Inversamente, a demanda de um produto é considerada elástica quando ele é facilmente substituído, de modo que o aumento do preço diminui a demanda. Por exemplo, quando o preço da carne nobre aumenta, há uma tendência de se consumir carnes de menor qualidade.

Agora suponhamos que a alíquota do imposto seja majorada para 50% (o que não é irreal se pensarmos que no meu exemplo o imposto está simbolizando todas as incidências). O custo dos salários, em princípio, não sofre alteração (embora já tenhamos visto que existe uma tendência ao seu aumento) e, o que é mais importante, admitamos que o preço possui alta elasticidade⁶⁹¹ para suportar o aumento do encargo fiscal. Teremos então:

Tabela 4.3 – tributação sobre o consumo não cumulativa de 50%

etapa	insumo	salário	lucro	imposto	preço total
industrial	0	+\$30	+ \$10	+ \$40	= \$80
atacadista	+ \$80	+ \$30	+ \$10	+ \$40 (80-40)	= \$160
varejista	+ \$160	+ \$60	+ \$20	+ \$80 (160-80)	= \$320

Note-se que um aumento de 150% (20 para 50) na alíquota representou num aumento de arrecadação de 300% (40 para 160) e num aumento de preço de 60% (200 para 320).

Por outro lado, se o preço não tiver elasticidade para suportar o aumento do encargo fiscal, já na primeira fase da cadeia econômica a atividade tornar-se-ia inviável:

Tabela 4.4 – tributação sobre o consumo de 50% sem elasticidade

etapa	insumo	salário	lucro	imposto	preço total
industrial	0	+\$30	- \$5	+ \$25	= \$50

Para insistir com essa atividade, mantendo a mesma rentabilidade, o empresário teria, se possível, que ajustar os salários⁶⁹² em - \$15, ou seja, teria que pagar a metade do valor original (eventualmente por meio de demissões):

Tabela 4.5 – tributação sobre o consumo não cumulativa de 50% sem elasticidade

etapa	insumo	salário	lucro	imposto	preço total
industrial	0	+\$15	+ \$10	+ \$25	= \$50
atacadista	+ \$50	+ \$15	+ \$10	+ \$25 (50-25)	= \$100
varejista	+ \$100	+ \$30	+ \$20	+ \$50 (100-50)	= \$200

Obviamente que a equação não é tão simples assim.⁶⁹³ Os exemplos acima servem apenas para ilustrar que o imposto sobre o consumo tal como atualmente existe tende a

⁶⁹¹ Para facilitar o raciocínio, estou pressupondo que demanda inelástica corresponde a preço totalmente elástico, isto é, o preço pode ser aumentando sem impacto no consumo. Já demanda elástica corresponde a preço inelástico, isto é, aumentar o preço significa diminuir a demanda.

⁶⁹² Sobre a possibilidade de transferência do custo de tributos para os fatores de produção, como os salários, confira-se: SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. Incidência tributária. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 155.

distorcer os demais componentes do preço a depender da elasticidade do preço, o que não é eficiente do ponto de vista econômico e pode ser nocivo para as camadas mais pobres da população, que possuem menor poder de negociação em eventuais necessidades de ajustes de custos. Mais do que isso. A tributação sobre o consumo parece ignorar o risco do investimento, pois o imposto será devido independentemente da lucratividade do empreendimento, enquanto no imposto de renda não há essa distorção.

Vejamos agora a mesma situação, substituindo o imposto sobre o consumo por um imposto sobre a renda. A ideia inicial é preservar salários e lucro. Para atingir uma arrecadação semelhante ao primeiro cenário descrito anteriormente, teríamos que estabelecer uma alíquota de imposto de renda de 50%:

Tabela 4.6 – tributação sobre a renda de 50%

etapa	insumo	salário	lucro	imposto	preço total
industrial	0	+\$30	+ \$10	+ \$10	= \$50
atacadista	+ \$50	+ \$30	+ \$10	+ \$10	= \$100
varejista	+ \$100	+ \$60	+ \$20	+ \$20	= \$200

Para ter uma arrecadação igual àquela obtida com um imposto sobre o consumo de 50%, preservando salários e lucro, precisamos elevar a alíquota do imposto de renda para 80%. Note-se que o resultado no preço final é idêntico:

Tabela 4.7 – tributação sobre a renda de 80%

etapa	insumo	salário	lucro	imposto	preço total
industrial	0	+\$30	+ \$10	+ \$40	= \$80
atacadista	+ \$80	+ \$30	+ \$10	+ \$40	= \$160
varejista	+ \$160	+ \$60	+ \$20	+ \$80	= \$320

Se não tivermos elasticidade no preço para suportar o aumento do encargo fiscal (isto é, se o empresário não pode repassar o aumento do tributo ao preço, porque isso anularia a demanda pelo produto), entretanto, o resultado é completamente distinto. Ao contrário do que ocorre no caso do imposto sobre o consumo, o empresário continua tendo lucro na atividade, ainda que menor, porque o imposto é mais sensível à falta de elasticidade do preço (resultando numa arrecadação menor), de modo que a pressão sobre os salários é igualmente menor:

⁶⁹³ Por exemplo, a proporção de capital próprio e capital de terceiro e a possibilidade de deduzir os juros de empréstimo influenciam nesses comparativos. Nesse sentido: PEDONE, Antonio. Payroll taxes, value added taxes and income tax. In: INTERNATIONAL INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE. *Reforms of tax systems: proceedings of the 35th Congress of the International Institute of Public Finance*, Taormina, 1979. Detroit: Wayne State University Press, 1981, p. 146-148.

Tabela 4.8 – tributação sobre a renda de 80% sem elasticidade

etapa	insumo	salário	lucro	imposto	preço total
industrial	0	+\$30	+ \$4	+ \$16	= \$50
atacadista	+ \$50	+ \$30	+ \$4	+ \$16	= \$100
varejista	+ \$100	+ \$60	+ \$8	+ \$32	= \$200

De fato, para manter a mesma lucratividade, o empresário teria que reduzir os salários em \$6 ao invés de \$15. Respeitar a falta de elasticidade do preço significa, na prática, não tentar tirar dinheiro de onde não tem, pois isso implicará reduzir o lucro ou, o que é mais provável, os salários.

Além disso, na tributação sobre a renda transparece mais o que efetivamente está sendo tributado. Pois, como visto, uma alíquota de ICMS de 20% equivale, a grosso modo, a uma alíquota de imposto de renda de 50%, ou seja, significa que o Estado está compartilhando metade do lucro da empresa sem que isso transpareça de forma clara.⁶⁹⁴

Se trabalharmos com uma incidência sobre o consumo cumulativa (tal como o ISS ou PIS/COFINS para determinados contribuintes, ou tal como o ICMS de certa forma acarreta num regime de crédito físico) as distorções aumentam. Com os mesmos parâmetros, já no cenário base (tributação de 20%) teríamos reflexo no lucro ou no salário:

Tabela 4.9 – tributação sobre o consumo cumulativa de 20%

etapa	insumo	salário	lucro	imposto	preço total
industrial	0	+\$30	+ \$10	+ \$10	= \$50
atacadista	+ \$50	+ \$30	+ \$0	+ \$20	= \$100
varejista	+ \$100	+ \$40	+ \$20	+ \$40	= \$200

De plano, portanto, existem duas fortes razões – melhor adaptação à falta de elasticidade dos preços (o que envolve, de certa forma, uma noção de justiça) e maior transparência – para se preferir o imposto de renda à tributação hoje dita sobre o consumo. E a sensação que tenho é que o imposto sobre o consumo (tal como hoje existe) se espalhou pelo

⁶⁹⁴ Há quem defenda que os modelos em que o tributo é calculado “por dentro” (como ocorre com o imposto de renda) seriam menos transparentes que aqueles em que o tributo é calculado por fora (como usualmente adotado com a tributação sobre o consumo, sendo o Brasil uma exceção), pois no cálculo “por dentro” a incidência final sobre o preço pré-tributo seria superior à alíquota nominal. (CARROLL, Robert; VIARD, Alan D. *Progressive consumption taxation: the X tax revisited*. Washington: The AEI Press, 2012, p. 20-22).

mundo justamente por conta desses defeitos, permitindo arrecadações camufladas (com alíquotas menores e com o falso pressuposto de que o imposto não seria suportado pelo vendedor) e divorciadas da realidade (ou seja, ainda que impliquem deturpação dos demais elementos do preço).

4.3.2.3. Progressividade

Se é verdade que o imposto sobre a renda pode impactar o preço pago pelo consumidor na mesma extensão que o imposto sobre o consumo, não servindo, assim, a suposta regressividade da tributação dita indireta como argumento válido para sua rejeição, por outro lado, o imposto sobre o consumo, no seu desenho atual, dificilmente permite uma incidência efetivamente progressiva tal como o imposto de renda.⁶⁹⁵

Um erro comum ao se analisar este ponto é pensar na progressividade da tributação sobre o consumo por meio da aplicação da seletividade, como já adiantado no capítulo anterior. Entretanto, a partir do momento em que passamos a enxergar a nossa tributação sobre o consumo como, na realidade, uma faceta da tributação sobre a renda da empresa (embora associada a uma operação bilateral) e paramos de nos prender no seu reflexo no consumidor, somos obrigados a dar menor peso à seletividade, que ignora a condição subjetiva do vendedor. E se assim o fazemos, fica difícil pensar numa tributação sobre o consumo progressiva.

Afinal, enquanto a tributação sobre a renda é calculada a partir de um conjunto de operações em determinado período e a alíquota só será aplicada quando da quantificação da base de cálculo desse conjunto, podendo a alíquota variar conforme o tamanho da base apurada, na tributação sobre o consumo a alíquota é aplicada a cada operação individual. Uma incidência progressiva sobre o consumo, calculada posteriormente sobre o conjunto de operações, deturparia a não cumulatividade, pois não haveria como o comprador ter ciência da efetiva carga suportada na etapa anterior.

Mas mesmo que se queira insistir na abordagem tradicional, o máximo que se alcançaria por meio da seletividade seria um arremedo de progressividade.⁶⁹⁶ Isto porque,

⁶⁹⁵ MUSGRAVE, Richard Abel. *Fiscal systems*. New Haven and London: Yale University Press, 1969, p. 173.

⁶⁹⁶ Na realidade, há quem questione o efeito progressivo de uma tributação não uniforme sobre o consumo quando já existe uma tributação não linear sobre a renda. Sobre o tema, confira-se: SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. Teoria da tributação ótima. In:

como já se destacou, o rico também é favorecido pelas desonerações de bens de primeira necessidade, cuja definição, por sinal, não é simples. Por outro lado, a majoração da tributação de alguns bens, sob o pretexto de se tratarem de bens de luxo consumidos por ricos, como um smartphone ou uma peça de picanha nobre, pode torná-los inalcançáveis ao pobre. E a seletividade ainda coloca em xeque o elemento neutralidade do sistema, que, além de gerar complexidade (o que pode fomentar injustiças), pode distorcer sistemas não cumulativos. Para ilustrar isso, imaginemos uma primeira cadeia econômica com incidência uniforme de 10% de ICMS:

Tabela 4.10 – incidência não cumulativa sem isenção

sujeito	Crédito	preço de venda	débito	imposto pago
extrator	0	100	10	10
industrial	10	150	15	5
distribuidor	15	300	30	15
atacadista	30	500	50	20
varejista	50	600	60	10
incidência total				60

Neste primeiro exemplo, o total de imposto pago ao final da cadeia econômica (\$60) será equivalente à multiplicação da alíquota uniforme (10%) pelo preço de venda ao consumidor final (\$600). Entretanto se no mesmo exemplo o distribuidor for isento de imposto, teremos:

Tabela 4.11 – incidência não cumulativa com isenção não repassada ao preço

sujeito	Crédito	preço de venda	débito	imposto pago
extrator	0	100	10	10
industrial	10	150	15	5
distribuidor	0	300	0	0
atacadista	0	500	50	50
varejista	50	600	60	10
incidência total				75

Veja que, na medida que o distribuidor repassa o produto sem crédito de imposto (nos termos do art. 155, § 2º, inciso II, da CF), o ônus que recai sobre o atacadista não corresponderá apenas ao valor por ele acrescido ao preço, fazendo com que a incidência total

BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 185. Embora os autores não façam a devida advertência, essa teoria não se aplica sobre a tributação sobre o consumo tal como ela existe hoje.

na cadência seja majorada (\$75).⁶⁹⁷ É claro que o preço do distribuidor talvez sofra alguma modificação por conta da isenção, mas é difícil antever esse impacto, que é influenciado por inúmeros fatores, ainda mais se tivermos falando de mercados com competição imperfeita. Mas mesmo que, por hipótese, a isenção seja toda repassada ao preço, não só do distribuidor, mas de todas as etapas subsequentes (o que é altamente improvável), a distorção persistiria, como ilustrado na tabela abaixo:

Tabela 4.12 – incidência não cumulativa com isenção repassada ao preço

sujeito	crédito	preço de venda	débito	imposto pago
extrator	0	100	10	10
industrial	10	150	15	5
distribuidor	0	275	0	0
atacadista	0	475	47,5	47,5
varejista	50	575	57,75	7,5
incidência total				70

Veja que a incidência total representará 12,17% do preço final de venda. Temos um efeito semelhante quando a cadeia econômica opera com alíquotas não uniformes. Suponhamos, por hipótese, que o atacadista esteja sujeito a uma alíquota de 5% e o varejista a uma alíquota de 15%. A alíquota nominal média na cadeia continua sendo de 10%:

Tabela 4.13 – incidência não cumulativa com alíquotas não uniformes não repassadas ao preço

sujeito	crédito	preço de venda	débito	imposto pago
extrator	0	100	10	10
industrial	10	150	15	5
distribuidor	15	300	30	15
atacadista	30	500	25	-5
varejista	25	600	90	65
incidência total				95

Se a redução de alíquota do distribuidor ou a majoração do atacadista não forem repassadas ao preço, a incidência total de imposto será de \$95, e o atacadista acumulará créditos de \$5, cujo aproveitamento, se não tiver outras atividades, ficará comprometido. Se as modificações das alíquotas forem linearmente repassadas ao preço, então teremos, aproximadamente:

⁶⁹⁷ Sobre o efeito cumulativo de uma isenção concedida no meio de uma cadeia econômica pautada no método do crédito, confira-se: SAMPAIO, Maria da Conceição. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 196.

Tabela 4.14 – incidência não cumulativa com alíquotas não uniformes repassadas ao preço

sujeito	crédito	preço de venda	débito	imposto pago
extrator	0	100	10	10
industrial	10	150	15	5
distribuidor	15	300	30	15
atacadista	30	480	24	-6
varejista	24	665	99,75	75,75
incidência total				105,75

É em virtude dessas distorções (acirradas ainda pela lógica do crédito físico e não financeiro) que a maioria dos países adota um sistema de não cumulatividade na tributação sobre o consumo distinto do brasileiro, em que o cálculo do imposto não é feito a partir do valor do imposto pago na etapa anterior, mas a partir da diferença de bases. Assim, seria irrelevante para o varejista saber quanto de imposto incidiu na operação do atacadista. O cálculo seria feito a partir do valor do preço acrescido pelo varejista, aproximando, assim, de certa forma, esse imposto sobre o consumo do imposto de renda.

Em resumo, a tributação sobre a renda não vai ter um impacto sensivelmente distinto da tributação sobre o consumo no preço pago pelo consumidor⁶⁹⁸, mas vai permitir, ao contrário da tributação sobre o consumo, diferenciar dois empresários ou profissionais com lucratividades (renda) distintas.⁶⁹⁹ E se a tributação progressiva for uma necessidade imposta pela extrema desigualdade – como ocorre atualmente no Brasil – então existe um forte ponto a favor da eleição da renda como base tributável em detrimento do consumo. Isso não significa, necessariamente, o descarte da tributação sobre o consumo, mas, quem sabe, maior ênfase naquela.⁷⁰⁰

4.3.2.4. Origem x destino

⁶⁹⁸ De fato, há que sugira que uma tributação dita indireta uniforme pode ser substituída por uma tributação proporcional sobre a renda. Nesse sentido, confira-se: NYGARD, Odd E.; REVESZ, John T. Optimal indirect taxation and the uniformity debate: a review of theoretical results and empirical contributions. *Statistic Norway, Research Department, Discussion Paper* n° 809, 2015, p. 4.

⁶⁹⁹ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 323.

⁷⁰⁰ Não por outra razão, inúmeros autores defendem que propósitos redistributivos devem ser alcançados pela tributação sobre a renda, cabendo à tributação sobre o consumo, com incidência uniforme, subvencionar o gasto público progressivo. Entre outros, confira-se: ARNOLD, Jens Matthias.; BRYNS, Bert; HEADY, Christopher; JOHANSSON, Asa; SCHWELLNUS, Cyrille; VARTIA, Laura. Tax policy for economic recovery and growth. *The Economic Journal*, vol. 121 (50), p. 59-80.

A definição se a tributação deve (ou pode) se dar na origem (onde localizado o vendedor ou prestador) ou no destino (onde localizado o consumidor) se desdobra em dois pontos de vista distintos. O primeiro é o de quem paga e o segundo é o de quem arrecada. Além disso, essa discussão também envolve dois cenários distintos: o nacional e o internacional. Neste tópico focarei na análise sob o ponto de vista nacional e, no seguinte, examinarei alguns aspectos do outro.

A tributação da renda não deveria suscitar discussões sobre origem e destino, porque o conceito de renda (i) envolve um conjunto de fatos positivos e negativos impossível de ser verificado no destino a partir de operações bilaterais isoladas;⁷⁰¹ e (ii) não necessariamente está ligado a operações bilaterais.⁷⁰²

Além disso, no cenário brasileiro atual, a tributação sobre a renda dificilmente dá azo a controvérsias quanto à definição entre origem ou destino, porque a competência para sua instituição e cobrança é do ente federal e porque, salvo regiões especiais como a Zona Franca de Manaus, as regras são uniformes em todo o território nacional. De fato, nada impede que, em tese, a tributação da renda fosse atribuída aos Estados. Mas se acreditarmos, como defendi no primeiro capítulo, que simplicidade é um dos elementos vitais ao sistema, sequer cogitarei essa possibilidade, justamente porque a descentralização da competência tributária atrai sempre maior complexidade.

Por outro lado, um dos grandes problemas da tributação sobre o consumo, quando tal competência, numa federação, é atribuída aos Estados (ou também aos municípios, como no caso singular brasileiro), é justamente a definição da titularidade da arrecadação, se na origem ou no destino. A tributação na origem suscita inúmeros problemas, que vão desde os planejamentos artificiosos, em que uma empresa se move apenas formalmente para um local, para sujeitar-se à menor tributação, até efetivas mudanças estratégicas por conta de benesses fiscais concedidas pelos governos, fomentando as chamadas “guerras fiscais”.

A defesa da tributação no destino tem ganhado corpo há anos (desde a antiga construção jurisprudencial que entendia que o ISS deveria ser pago no local da prestação⁷⁰³),

⁷⁰¹ Sobre a impossibilidade de se tributar pelo imposto de renda, de forma definitiva e em separado, certos rendimentos, confira-se: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ, 2017, p. 248-254.

⁷⁰² Por exemplo, registros contábeis de depreciação e amortização, que produzem impacto na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas.

⁷⁰³ Nesse sentido, vide acórdão do STJ de 1994: “ISS - INCIDÊNCIA - LOCAL DA OPERAÇÃO. Havendo preponderância na prestação de serviços no município de Santos, à respectiva municipalidade é que cabia

sob a premissa de que ela acabaria com esses problemas.⁷⁰⁴ Além disso, a tributação no destino, segundo se defende, seria mais justa, na medida em que é efetivamente onde está acontecendo o consumo.⁷⁰⁵ Pondera-se, ainda, que a produção seria mais concentrada que o consumo, de modo que a tributação no destino permitiria uma partilha menos desigual dos recursos entre os Estados.⁷⁰⁶

A verdade, entretanto, é que a tributação do consumo no destino está muito longe desse mundo perfeito no qual é propagandeada. Em primeiro lugar, nem sempre é fácil definir destino. É o domicílio do consumidor ou o local de execução do serviço? Se destino for o local de domicílio do tomador, então ele estará apto a fazer o mesmo movimento (artificial ou não) que antes era feito pelo prestador. E se for o local da prestação, qual local deve ser considerado num serviço prestado por um advogado que redige um recurso em seu escritório num Estado, protocola e despacha o recurso em outro, para um cliente estabelecido num terceiro Estado?⁷⁰⁷

Além disso, em segundo lugar, a tributação no destino impõe uma dificuldade na administração do imposto, porque o Estado de origem não terá interesse direto em realizar qualquer fiscalização. A implementação da nota fiscal e das declarações eletrônicas sem dúvida melhorou os procedimentos fiscalizatórios, mas não resolveu totalmente o problema.

recolher o tributo e não a de São Bernardo do Campo, onde se situa a filial da autora. Recurso improvido.” (REsp 39.554/SP, relator Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 29/11/1993, publicado em 21/02/1994).

⁷⁰⁴ Defendendo que a tributação no destino é uma necessidade com amplo reconhecimento, confira-se: BARATTO, Gedalva; LOBATO, José Roberto Soares. Cenário de reforma tributária com tributação dual sobre o consumo. In: REZENDE, Fernando (Coord.). *Cadernos Fórum Fiscal* nº 5, 2007, p. 20; CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de; LUKIC, Melina Rocha; SACHSIDA, Adolfo; ALBUQUERQUE, Carlos Wagner de; LOZARDO, Oliveira Ernesto. *Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil*. Rio de Janeiro: IPEA, 2018.

⁷⁰⁵ Assim, por exemplo se posicionou o Ministro do Superior Tribunal de Justiça Gurgel de Faria em entrevista concedida ao site Jota: FARIA, GURGEL. *Reforma tributária não fere o pacto federativo, diz ministro Gurgel de Faria*. Publicado em 15/10/2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-gurgel-de-faria-15102019>> Acesso em: 18/12/2019.

⁷⁰⁶ Nesse sentido, confira-se: FONSECA, Ricardo Coelho da; BORGES, Djalma Freire. Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio de destino. *Revista de Administração Pública*, v. 39, nº 1. Rio de Janeiro: FGV EBAPE, 2005, p. 21. Os autores concluem no artigo que a mudança da tributação do atual ICMS para o destino seria financeiramente vantajosa para o Estado do Rio Grande do Norte, essencialmente consumidor. Em sentido semelhante, defendendo que a tributação no destino tende a favorecer Estados menos desenvolvidos, confira-se: PAES, Nelson Leitão. A implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobre os Estados. *Revista Brasileira de Economia*, v. 63, nº 3, Rio de Janeiro, 2009.

⁷⁰⁷ Sobre a dificuldade de identificar o local de consumo, ao se adotar o critério do destino, em relação a serviços e intangíveis, confira-se: CARPINETTI, Ana Carolina; BARBOSA, Luiz Roberto Peroba. *Brazil aims to reform complex tax system*. 2019, Disponível em: <<https://www.internationalinvestment.net/news/4004782/brazil-aims-reform-complex-tax>> Acesso em: 12/01/2020.

Primeiro, porque nem todos os contribuintes estão sujeitos a tais regras (por exemplo, profissionais autônomos). Segundo, porque, mesmo que todos estivessem, determinadas fraudes só são identificáveis mediante fiscalização *in loco*.⁷⁰⁸

Em terceiro lugar, o custo de conformidade do contribuinte na tributação no destino tende a ser muito maior.⁷⁰⁹ Além de exigências de inscrição do contribuinte em inúmeros cadastros estaduais (e municipais?), eventuais litígios serão travados à distância.

Grande parte desses deslocamentos de contribuintes, especialmente os artificiais, seria resolvida por meio da neutralidade tributária – leia-se alíquotas uniformes na tributação sobre o consumo – aqui defendida como elemento essencial do sistema. Mas alguns problemas de deslocamento persistiriam, porque os Estados continuarão concedendo vantagens, não tributárias, aos contribuintes. E os Estados mais ricos terão condições de oferecer maiores vantagens, ainda que as vantagens sejam, simplesmente, a proximidade ao mercado consumidor ou um fornecimento de energia mais estável. Mesmo que se eleja a tributação de destino como regra, é possível que essa guerra fiscal persista, porque as vantagens proporcionadas ao Estado por grandes empreendimentos transcendem a arrecadação tributária (geração de empregos, por exemplo), fomentando a concessão de incentivos diretos.

Ressalte-se, ainda, que a tributação compartilhada, na origem e no destino, não me parece, em absoluto, injusta. Afinal, estamos falando de uma operação bilateral, só possível porque alguém produziu algo e alguém comprou algo.⁷¹⁰ A eleição da competência tributária no destino no caso da tributação sobre o consumo, a rigor, funda-se muito mais numa necessidade de simplicidade do sistema e de alinhamento com o padrão mundial – o que não deixa de ter a sua relevância – do que numa questão de justiça. O mais importante é que as

⁷⁰⁸ Sobre a supremacia da tributação na origem no que diz respeito à fiscalização, confira-se: TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? In: In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco. *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 30.

⁷⁰⁹ Nesse sentido, confira-se relatório da PwC de 2010: PwC. *The Impact of VAT compliance on business*. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/impact-of-vat.pdf>> Acesso em: 30/12/2019. Confira-se, ainda, relatório da EY que aponta que o custo de conformidade da tributação sobre o consumo na União Europeia é de aproximadamente €\$8 mil por ano por país em que opera: EY. *Why indirect taxes are the next frontier in controversy*. 2019. Disponível em: <https://www.ey.com/en_gl/tax/why-indirect-taxes-are-the-next-frontier-in-controversy> Acesso em: 12/01/2020.

⁷¹⁰ Tanto é assim que, no passado, sob a égide do IVC, Estados produtores queixaram-se da injustiça de não arrecadarem nada quando a mercadoria era transferida para outro estabelecimento do mesmo titular em outro Estado, onde seria vendida para consumo. Inúmeras normas foram editadas para lidar com a questão na época, como, por exemplo, a Lei nº 187/1936 e o Decreto-lei nº 140/1937. Para um estudo mais detalhado do assunto, confira-se: COSTA, Alcides Jorge. Imposto de vendas e consignações. *Revista de Direito Administrativo*, v. 59. Rio de Janeiro: 1960, p. 26-35.

transações interestaduais sejam feitas num ambiente fiscal unificado e que eventuais repasses de recursos entre os Estados sejam feitos por meio de ajustes em momento posterior ao recolhimento do imposto pelo contribuinte, diminuindo seus custos de conformidade.

4.3.2.5. Exportações e importações

A maioria dos países estrutura sua tributação sobre o consumo de forma que não incida sobre a exportação de mercadorias e incida sobre a importação (de certa forma, isso equivale à tributação no destino). Com isso, segundo se diz, busca-se dar competitividade à mercadoria nacional exportada e, ao mesmo tempo, equiparar a mercadoria importada às demais fabricadas em solo nacional.⁷¹¹

Pressupondo que essa metodologia não é um fim em si mesmo, mas mera técnica de equalização de preços, seria sugestivo concluir que, se existisse uma mercadoria sem concorrência internacional – algo muito difícil de ocorrer na prática –, seria possível que ela fosse exportada com a mesma incidência tributária a que se submetem as mercadorias vendidas internamente. Esse raciocínio, contudo, só tem sentido se estivermos falando de uma mercadoria que o consumidor dificilmente possa abrir mão de comprar. Caso contrário e sem que existam outros fatores econômicos relevantes, será mais vantajoso para o empresário vender toda a sua produção em território nacional, já que a demanda no exterior poderá cair sensivelmente com a elevação do preço em função da dúplice incidência tributária sobre o consumo (no país de origem e no país de destino).

Esse raciocínio, de que tributos sobre o consumo (ditos indiretos) não devem incidir na exportação, parte da já vista equivocada premissa de que apenas o custo deles é transferido para a mercadoria vendida, o que não ocorreria com o imposto de renda. Entretanto, na medida em que percebemos que não existe diferença significativa entre esses dois modos de tributação no que diz respeito à capacidade de impacto sobre o preço da mercadoria vendida, fica duvidoso até que ponto há sentido em desonerar apenas um deles.⁷¹²

⁷¹¹ DUE, John F. *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento*. São Paulo: Perspectiva, 1974, p. 179, 202-203. TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco. *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 75.

⁷¹² Apesar de o artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal dispor que não incide contribuição social e contribuição de intervenção no domínio econômico sobre receitas de exportação, o STF entendeu que essa norma não seria extensível à CSLL, na medida em que, sendo uma exceção à capacidade contributiva, o termo receita deveria ser interpretado restritivamente, não abrangendo lucro: “IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA

Na realidade, seguindo essa lógica hoje aplicável na maioria dos países, quanto mais um sistema estruturar-se na tributação sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda, maior será a desoneração no momento da exportação e mais competitivo será o preço da mercadoria no mercado internacional.

Aqui, portanto, parece haver não apenas uma vantagem comparativa da tributação sobre o consumo, mas uma necessidade de manter a equalização do sistema brasileiro aos demais sistemas vigentes no mundo.⁷¹³ E isso tem importância redobrada quando se pensa nos inúmeros acordos celebrados pelo Brasil com outros países para regular questões tributárias em transações internacionais.

A se insistir que os tributos sobre o consumo devem ser desonerados na exportação, surge um problema inerente a sistemas não cumulativos em comparação com sistemas de tributação concentrado na última etapa da cadeia econômica (tal como o *sales tax* americano). É que, se no sistema não cumulativo parte dos valores é recolhido ao longo da cadeia, a mera desoneração da última etapa não é suficiente para afastar completamente o ônus fiscal da mercadoria exportada. Por esse motivo, os países que adotam esse modelo de tributação sobre o consumo costumam reembolsar em dinheiro esses custos aos exportadores.⁷¹⁴

No Brasil, diferentemente, admite-se que os contribuintes exportadores transferiram o crédito escritural acumulado de ICMS de operações anteriores a outros contribuintes e que os créditos de PIS e COFINS sejam compensados com outros tributos federais ou sejam ressarcidos. Entretanto, essa transferência dos créditos de ICMS, além de não ser trivial ou rápida⁷¹⁵ (e poder até mesmo exigir deságios de valor), traz um problema financeiro para o

TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.” (RE 564.413, relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, publicado em 03/11/2010). Tratou-se, como se pode ver, de uma interpretação puramente textual. Não houve pluralismo metodológico.

⁷¹³ VERSANO, Ricardo; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz Costa da; AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim; RAMUNDO, Julio Cesar Maciel. Uma análise da carga tributária do Brasil. *IPEA, Texto para discussão* nº 583, 1998, p. 7-8.

⁷¹⁴ A restituição direta pelo governo, em países membros da OCDE, é realizada em média num prazo de 30 dias corridos. Nesse sentido, confira-se: HARRISON, Graham; KRELOVE, Russell. VAT refunds: a review of country experience. *IMF Working Paper* 05/218, 2005, p. 6.

⁷¹⁵ Atualmente, o art. 25, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996 dispõe que os saldos credores poderão ser transferidos a outros contribuintes dentro do mesmo Estado, “mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.” Em pesquisa levada a efeito pela CNI, 45% dos exportadores revelaram que o acúmulo de crédito de ICMS é um entrave às exportações. (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. *Pesquisa: os problemas da empresa exportadora brasileira*. Brasília: CNI, 2008, p. 15).

Estado, que acaba por suportar o ônus da exportação. Não se trata, a rigor, de um problema da tributação sobre o consumo, mas da alocação de tal tributo ao Estado. Daí porque exista quem defenda que esse custo seja restituído diretamente pela União.⁷¹⁶

Por possuírem incidência cumulativa, não é possível aplicar a mesma técnica em relação a tributos como ISS e alguns regimes de apuração de PIS e COFINS. Nestes casos, o encargo fiscal das etapas anteriores da cadeia econômica necessariamente onera a exportação, o que demonstra, mais uma vez, a ineficiência de tal regime.

Em resumo, portanto, no modelo adotado mundialmente (embora sem base científica), a manutenção da tributação sobre o consumo parece ser importante, a despeito das vantagens já indicadas da tributação da renda, em razão do impacto daquela na desoneração das exportações, deixando claro, assim, que os diferentes impostos, ou melhor, as diferentes bases possuem diferentes funções. O desenho do sistema, entretanto, deve atentar para que essa desoneração não seja comprometida em razão da atribuição de competência tributária a ente desinteressado com objetivos macroeconômicos do país.

4.3.2.6. Complexidade, custos de conformidade e fiscalização

A análise quanto à complexidade desdobra-se em cinco pontos: (i) complexidade da legislação e potenciais litígios; (ii) custo de arrecadação; (iii) custo de conformidade do contribuinte; (iv) possibilidade de a fiscalização identificar e combater as fraudes fiscais (expressão usada aqui no seu sentido genérico de atos dolosos visando a burlar, por meios flagrantemente ilícitos, a incidência ou o pagamento do tributo); e (v) possibilidade de efetiva arrecadação frente a planejamentos tributários agressivos, globalização e o desenvolvimento da economia digital.

4.3.2.6.1. Complexidade de compreensão da legislação e potenciais litígios

A complexidade da legislação tributária (assim como de qualquer outra) tem três dimensões: complicação, intratabilidade e incoerência. Quanto mais detalhado é o regramento

⁷¹⁶ REZENDE, Fernando. *O ICMS: gênese, mutações, atualidade e caminhos para recuperação*. *Documentos para Discussão IDB-DP 231*, 2012.

de um imposto, buscando clareza (segurança jurídica), mais ele se torna complicado. Já a intratabilidade diz respeito à própria abertura da linguagem, que dá margem à dúvida a respeito de conceitos com alto grau de indeterminação. Uma norma pode não ser complicada, mas ser intratável, como, por exemplo, uma que se limite a isentar pobres ou sobretaxar ricos, expressões que não possuem contornos claros. Além disso, o regramento de um imposto pode não ser complicado, nem intratável, mas ser complexo devido à incoerência entre os seus propósitos, como, por exemplo, quando cria regras especiais que, por questões de praticidade, afastam a tributação da noção de capacidade contributiva (como a tributação do ganho de capital apenas no momento da realização do ativo, ante as dificuldades de mensuração do seu valor).⁷¹⁷

A tributação sobre o consumo no Brasil é caótica; disso ninguém nutre dúvida. A Constituição Federal do Brasil não somente descreveu as possíveis bases de incidência dos impostos, sendo o consumo uma delas, mas as repartiu entre os diversos entes da Federação, sob o pressuposto de que, assim o fazendo, iria conferir maior autonomia a cada um deles.

A verdade, entretanto, é que essa descrição e repartição foi muito infeliz, pois decompôs a incidência sobre o consumo em três impostos distintos (sem falar das contribuições) e repartiu-os entre entes diversos (IPI de competência da União Federal, ICMS dos Estados e ISS dos Municípios), dando azo a inúmeros conflitos de competência e inconsistências sistêmicas.⁷¹⁸ E esses problemas têm se acirrado cada vez mais com a evolução tecnológica. Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins “a solução de uma tríplice incidência sobre a produção (IPI), comercialização (circulação) de mercadorias (ICM) e prestação de serviços (ISS), partilhada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, foi consequência imposta mais pela realidade política do que pelas melhores técnicas de arrecadação.”⁷¹⁹

⁷¹⁷ PAUL, Deborah L. The source of tax complexity: how much simplicity can fundamental tax reform achieve. *North Carolina Law Review*, vol. 76, 1997, p. 153-163.

⁷¹⁸ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 198.

⁷¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. ‘Leasing’ de aeronaves, sem opção de compra, pactuado com investidores estrangeiros – hipótese não sujeita ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 131, p. 86. No mesmo sentido, pontuando os conflitos surgidos a partir dessa divisão de competências, confira-se: BRIGAGÃO, Gustavo. Complexidades do sistema brasileiro de tributação indireta – IVA único federal seria a solução? In: PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 704 e seguintes.

Nem me atrevo a comparar a complexidade do atual sistema de tributação sobre o consumo brasileiro com a tributação sobre a renda. Isso seria desleal.⁷²⁰ Se a proposta é confrontar as características mais ou menos intrínsecas às bases, a análise aqui deve tomar por base um sistema desenhado com uma única incidência sobre o consumo, com base abrangente, alíquota uniforme e efetivamente não cumulativa (crédito financeiro), em respeito aos elementos neutralidade e simplicidade.

Partindo desse cenário hipotético (ou melhor, de um cenário mais próximo daquele existente na maioria dos países desenvolvidos), é comum defender-se a superioridade da tributação sobre o consumo, que seria menos complicada, menos intratável e menos incoerente. A lógica por trás dessa afirmação é que, sendo a renda constituída por consumo e variação patrimonial, a tributação sobre o consumo dispensa a intratabilidade associada à mensuração do rendimento proveniente do capital⁷²¹, o que compreende “determinar o momento apropriado de inclusões e deduções envolvendo variações patrimoniais, levar em consideração a inflação e coordenar o tratamento de empresas e seus sócios.”⁷²²

Por outro lado, não me parece que a tributação sobre o consumo seja capaz de suscitar muitas controvérsias. De fato, na média dos países, 40% dos litígios envolvendo tributação dita indireta estão relacionados à discussão sobre isenções ou deduções, 4% estão relacionados à dúvida sobre a alíquota aplicável e 8% à definição do montante do imposto devido.⁷²³ Portanto, num sistema de tributação sobre o consumo neutra, com alíquotas uniformes e base abrangente (não dividida entre entes), de plano todos (ou quase todos) esses litígios se esvaziariam.⁷²⁴

⁷²⁰ Inúmeros estudos envolvendo reforma tributária destacam a importância de unificação da tributação sobre o consumo. Entre outros, confira-se: VERSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-los às melhores práticas internacionais*. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014.

⁷²¹ BRADFORD, David F. *Untangling the income tax*. Cambridge: Harvard University Press, 1986, p. 313-315.

⁷²² PAUL, Deborah L. The source of tax complexity: how much simplicity can fundamental tax reform achieve. *North Carolina Law Review*, vol. 76, 1997, p. 188.

⁷²³ PwC. *Shifting the balance from direct to indirect taxes: bringing new challenges*. 2013. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/tax/assets/pwc-shifting-the-balance-from-direct-to-indirect-taxes-bringing-new-challenges.pdf>> Acesso em 20/12/2019.

⁷²⁴ Deborah L. Paul sustenta que a simplicidade da tributação sobre o consumo é superestimada. Segundo ela, se a tributação fosse focada no consumo, isso exigiria que este tipo de tributo tivesse um maior compromisso com a justiça, o que traria complexidade. Além disso, ela pondera que o nível de complexidade de um imposto costuma ser proporcional ao montante arrecadado; quanto mais dinheiro, maior interesse em sofisticar a arrecadação e maior interesse dos contribuintes em litigar. Por fim, ela insiste que a complexidade é algo inerente aos sistemas tributários, em razão da força produzida por grupos de pressão e pela tendência de advogados em redigirem

Há que se ponderar, contudo, que no âmbito da tributação da renda, a complexidade pode variar sensivelmente a depender do modelo de tributação adotado. Por exemplo, ao passo que a tributação da pessoa jurídica, em geral pautada no regime de competência, tende, mesmo num desenho ideal, a ser mais complexa (pois exige a definição do momento da ocorrência da disponibilidade jurídica da renda, a distinção entre ativos amortizáveis/depreciáveis a longo prazo e despesas dedutíveis imediatamente, o controle de prejuízos fiscais acumulados, entre muitas outras situações passíveis de controvérsia), a tributação da pessoa física, que usualmente pressupõe a adoção do regime de caixa, dá azo a um menor número de litígios, em geral associados à apuração de ganho de capital em operações societárias.⁷²⁵

4.3.2.6.2. Custo de arrecadação

O custo de arrecadação está diretamente ligado à complexidade vista no tópico anterior. Assim, em tese, quanto mais simples um imposto (e menos litígios suscitar), menos custosa é a arrecadação.

Entretanto, outro componente deve ser levado em consideração nesta equação: o número de contribuintes, porque, também em tese, quanto maior a massa de contribuintes a ser fiscalizada, maior o custo de arrecadação. Uma ressalva, entretanto, deve ser feita. Quanto mais concentrada é a arrecadação em determinados contribuintes, maior tende ser a complicação da legislação. Isto porque “a receita tributária por contribuinte é maior nesse regime e, assim, é mais provável de exceder os custos negociais de um litígio.”⁷²⁶

Bird e Zolt apontam que o custo de arrecadação do imposto sobre a renda, em países em desenvolvimento, supera o custo da tributação sobre o consumo.⁷²⁷ Mas não fornecem

textos confusos. (PAUL, Deborah L. The source of tax complexity: how much simplicity can fundamental tax reform achieve. *North Carolina Law Review*, vol. 76, 1997).

⁷²⁵ Nesse sentido, por exemplo, destacando as matérias relevantes julgadas no CARF, vide: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Relatório de decisões do CARF*: janeiro a agosto de 2016. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2016/relatorio-julgamentos-do-carf-jan_ags_2016-1.pdf> Acesso em: 30/12/2019.

⁷²⁶ PAUL, Deborah L. The source of tax complexity: how much simplicity can fundamental tax reform achieve. *North Carolina Law Review*, vol. 76, 1997, p. 171.

⁷²⁷ BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005, p. 33-34.

dados empíricos a confirmar essa afirmação e eu tenho sérias dúvidas a esse respeito, dada a grande massa de contribuintes enquadrada dentro da faixa de isenção. O que eu posso confirmar é que, em geral, existe uma relação negativamente implicante entre custo de arrecadação e custo de conformidade, de modo que o custo de um tende a diminuir o custo do outro.

4.3.2.6.3. Custo de conformidade

O tempo médio, no mundo, gasto por ano com o cumprimento de normas relacionadas a tributos sobre o consumo (90,3 horas) supera em muito aquele dispendido com a apuração e o pagamento do imposto de renda de pessoas jurídicas (58,9).⁷²⁸ E isso se explica, em princípio, porque na tributação sobre o consumo exige-se o constante escrutínio de inúmeras transações individuais. De fato, 2/3 do tempo está relacionado a atividades preparatórias e só 1/3 está relacionado ao próprio preenchimento de declarações fiscais e pagamento do imposto. Ao mesmo tempo, o custo de conformidade com a tributação sobre o consumo é o que tende a sofrer maior redução com os avanços tecnológicos e a automação. Tanto que em 2010, uma década antes, o tempo médio gasto era sensivelmente maior: 125 horas para a tributação sobre o consumo e 74 horas para a tributação sobre a renda. E já naquele ano, na maioria dos países ricos (e provavelmente possuidores de tecnologias mais avançadas) o tempo médio gasto para conformidade de tributos sobre o consumo dificilmente superava 50 horas por ano.

⁷²⁸ PWC. *Paying Taxes 2020*. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>> Acesso em: 20/12/2019. A metodologia adota pela auditoria pode ser examinada em relatório de 2010: PWC. *The Impact of VAT compliance on business*. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/impact-of-vat.pdf>> Acesso em: 30/12/2019. Em síntese, desenhou-se uma empresa imaginária, com dois anos de existência, que produz vasos de flores, de responsabilidade limitada, 100% nacional, que opera nas principais cidade do país e não tem operações internacionais, tendo 5 sócios e 60 empregados, e indagou-se a consultores locais o tempo médio de conformidade tributária gasto. O mesmo trabalho é replicado pelo Banco Mundial. (WORLD BANK GROUP. *Paying taxes 2018*. Disponível em: <<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/2018-Paying-Taxes.pdf>>. Acesso em: 10/08/2019).

Os custos⁷²⁹ elevados de conformidade da tributação sobre o consumo em geral estão associados à existência de múltiplas alíquotas e exceções, resultando numa tributação sem neutralidade, de restituições de créditos morosas ou inexistentes, de penalidades exageradas e de alto índice de litígios. Obviamente, num sistema de tributação sobre o consumo neutro o custo de conformidade tende a ser menor. Resultado semelhante é atingido com a padronização de normas e, especialmente, de obrigações acessórias entre Estados. De fato, a Comissão Europeia estima que tal padronização, se adotada pelos países da Comunidade Europeia (e aqui podemos fazer um paralelo com os Estados brasileiros), proporcionaria um aumento de 3,7% no comércio.⁷³⁰

Outros dados relevantes são que os custos de conformidade tendem a ser 12% menor quando a competência tributária da tributação sobre o consumo e da renda estão concentradas no mesmo ente e que o custo de conformidade tende a aumentar quanto maior a desigualdade social.⁷³¹

4.3.2.6.4. Fraude fiscal

No que diz respeito ao combate à fraude fiscal, existe uma certa ideia, preconcebida, quanto à superioridade da tributação sobre o consumo, sob o fundamento de que, em regimes não cumulativos de apuração, cada agente econômico fiscaliza o seu antecessor, uma vez que tem interesse em apropriar os créditos escriturais decorrentes de suas aquisições e, para isso, precisa que elas sejam corretamente documentadas por seus fornecedores.⁷³²

⁷²⁹ Bertolucci sugere que os custos de conformidade podem ser divididos em três categorias: monetários diretos (na contratação de pessoas para realização das tarefas), temporais (tempo necessário para cumprir as obrigações) ou psicológicos (relacionados com as condições de estresse, ansiedade e incerteza no cumprimento das obrigações). (BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa de custos das companhias de capital aberto no Brasil*. São Paulo: USP, 2001). A ponderação é interessante, mas difícil de ser aferida na prática.

⁷³⁰ PWC. *Shifting the balance from direct to indirect taxes: bringing new challenges*. 2013. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/tax/assets/pwc-shifting-the-balance-from-direct-to-indirect-taxes-bringing-new-challenges.pdf>> Acesso em: 20/12/2019.

⁷³¹ BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005, p. 32.

⁷³² DAS-GUPTA, Arindam; GANG, Ira N. Value added tax evasion, auditing and transactions matching. In: MCLAREN, John (Edit.). *Institutional elements of tax design and reform*. Washington: The World Bank, 2003, p. 26. FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 38. SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael. VAT administration and

Até onde tenho conhecimento, essa ideia preconcebida – e insisto em usar essa expressão – decorre, invariavelmente, de trabalhos acadêmicos produzidos há cerca de 60 anos – como os de John Due⁷³³ e James Buchanan⁷³⁴ – sem bases empíricas e quando a realidade tecnológica era outra. E desde então essa “verdade” vem sendo repetida.

Eu tenho sérias dúvidas quanto a essa “verdade”. Em primeiro lugar, se a suposição depende da existência de um sistema não cumulativo, isso de plano afasta a superioridade da tributação sobre o consumo em outros regimes, como ocorre no Brasil, por exemplo, com o ISS e em alguns casos com o PIS e a COFINS. Igualmente não traria vantagem para modelos de tributação sobre o consumo na última etapa da cadeia, como o *sales taxes* norte-americano.

Em segundo lugar, essa suposta superioridade da tributação sobre o consumo não se aplica a mercados paralelos (economias à margem do sistema⁷³⁵). Em outras palavras, não há distinção significativa, no que se refere às possibilidades e dificuldades de combate à fraude fiscal em mercados paralelos, entre a tributação sobre o consumo e a tributação sobre a renda.

Há quem diga que, aqui, a vantagem da tributação sobre o consumo seria de outra natureza: a pessoa que obtém renda na economia informal acaba por gastar tais recursos na aquisição de bens na economia formal, operação que, ao final, será tributada pelo imposto sobre o consumo.⁷³⁶ Para refutar esse raciocínio, basta lembrar que a compra de bens, pelo mesmo sujeito, no mercado formal também seria impactada pelo imposto de renda a que se sujeita o empresário.

Em terceiro lugar, se a tributação sobre o consumo fosse realmente tão simples de ser fiscalizada, haveria pouca necessidade de se instituir regimes especiais, como a substituição tributária, defendidos pelos inúmeros Estados no Brasil como uma medida indispensável à fiscalização, mesmo para impostos não cumulativos. A realidade, portanto, parece ser outra, até porque, mesmo na tributação sobre o consumo, sempre haverá alguém na ponta final da cadeia econômica que não será “fiscalizado” por outro contribuinte. Não por outra razão,

compliance in Britain. In: GILLIS, Malcolm; SHOUP, Carl; SICAT, Gerry (Edit.). *Value added taxation in developing countries*. Washington: The World Bank, 1990.

⁷³³ DUE, John F. *Sales taxation*. London: Routledge & Kegan Paul, 1957, p. 31.

⁷³⁴ BUCHANAN, James. *Hacienda pública*. Madrid: Española Editorial de Derecho Financiero, 1965, p. 525.

⁷³⁵ Temos aqui tanto atividades ilegais, como o comércio de drogas e o contrabando, a atividades em princípio lícitas, mas propositalmente não reportadas (sonegação), como rendimentos de serviço pessoal ou salários ajustados informalmente.

⁷³⁶ BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005, p. 17.

ressalvando os mercados paralelos, a fraude fiscal mais comum em relação à tributação não cumulativa sobre o consumo é o não faturamento ou subfaturamento feito a pessoas que não podem deduzir o crédito do imposto.⁷³⁷ Estima-se que as fraudes fiscais relacionadas à tributação sobre o consumo tenham alcançado, em 2017, cerca de \$137 bilhões de euros só na Comunidade Europeia, correspondente a 11,2% da arrecadação total esperada.⁷³⁸

Uma fraude que tem chamado a atenção no mercado comum europeu é a do tipo “carrossel”. Em apertada síntese, ela ocorre quando a *empresa interposta*, estabelecida num dos Estados-membros, vende uma mercadoria sem incidência de imposto a um *operador fictício* estabelecido em outro Estado-membro. Por sua vez, o *operador fictício* vende essa mercadoria, numa operação interna, a um *amortecedor* com incidência de imposto, mas não paga o seu próprio imposto e desaparece. O *amortecedor*, que em geral não tem perfeita consciência da fraude e é inserido na cadeia para despistar fiscalizações, vende a mercadoria, também numa operação interna, a uma *empresa de ligação*, com incidência do imposto, e a *empresa de ligação* revende a mercadoria de volta à *empresa interposta*, sem incidência do imposto, requerendo ao Estado a restituição do imposto pago nas etapas anteriores. O retorno da mercadoria ao ponto de partida é que dá à fraude o nome de “carrossel”, mas, na prática, o que ocorre é simplesmente uma operação em que se recupera o crédito de um imposto que não foi pago por um dos elos da cadeia e que sabidamente não seria.⁷³⁹ E esse é um problema inerente à tributação sobre o consumo não cumulativa: mesmo que um dos elos da cadeia não pague o imposto, o crédito será aproveitado na etapa seguinte, a menos que se prove que a operação como um todo foi planejada de forma dolosa, o que não é trivial. Daí porque há quem pondere que a tributação não cumulativa sobre o consumo não faz parte de um sistema ótimo num mundo *third-best* que leva em consideração a evasão fiscal.⁷⁴⁰

⁷³⁷ PINTO, Miguel Silva. O combate à fraude ao imposto sobre o valor acrescentado: um desafio para a União Europeia. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco. *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 589.

⁷³⁸ CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report..* Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf> Acesso em: 24/12/2019.

⁷³⁹ Para uma descrição mais detalhada sobre esse tipo de fraude, confira-se: CHANTRE, Rui Manuel Rodrigues. *Fraude em carrossel nas transações intracomunitárias de IVA. CEDIS Working Paper* novembro de 2015. Disponível em: <http://cedis.fd.unl.pt/wp-content/uploads/2017/12/CEDIS-working-paper_DSD_Fraude-em-carrossel-nas-transa%C3%A7%C3%B5es-intracomunit%C3%A1rias-de-IVA.pdf> Acesso em: 23/12/2019.

⁷⁴⁰ CREMER, Helmuth; GAHVARI, Firouz. Tax evasion, concealment and the optimal linear income tax. *Scandinavian Journal of Economics*, nº 96, 1994, p. 216-239.

Parece-me, entretanto, que as grandes fraudes fiscais estão, em alguma medida, com os dias contados, diante das novas tecnologias que permitem, cada vez mais, sofisticados cruzamentos de dados e um acompanhamento *just in time* das atividades da empresa.⁷⁴¹ Na verdade, alguns países, como Singapura, têm até mesmo incentivado que empresas implementem ou incrementem seus sistemas de controle, seja por meio do financiamento de projetos com recursos públicos, ou pela concessão de vantagens indiretas, como a redução do prazo para recebimento de restituições.⁷⁴²

4.3.2.6.5. Planejamento tributário agressivo, globalização e a economia digital

Aqui chegamos a um ponto nefrágico da discussão. Não há dúvida que a tributação sobre a renda das pessoas jurídicas está mais sujeita a planejamentos tributários agressivos que a tributação sobre o consumo. Isso é uma decorrência direta da sua maior complexidade, que não se replica de forma tão óbvia no caso da tributação das pessoas físicas. Órgãos de fiscalização buscam, constantemente, fechar as brechas existentes no sistema, como, por exemplo, foi feito quando se conseguiu no Brasil a aprovação no Congresso da lei que proíbe o aproveitamento do ágio interno, isto é, do ágio gerado numa operação entre partes dependentes.⁷⁴³ Mas essa é uma briga de "gato e rato" que só será verdadeiramente contornada quando mudarmos nossa forma de pensar o direito tributário e estruturarmos uma forma mais racional de resolução de litígios.

E os planejamentos tributários parecem ter ganhado fôlego com a globalização e o desenvolvimento da economia digital, que permitiram maior mobilidade às empresas (e indivíduos)⁷⁴⁴ para se estabelecerem em países com tributação reduzida (os chamados "paraísos fiscais"). Daí porque, diante desses contribuintes nômades, alguns autores indicam

⁷⁴¹ Obviamente, contudo, as fraudes fiscais não estão condicionadas apenas à possibilidade de sua detecção pelo governo, mas às penalidades a que o infrator pode se sujeitar. E neste ponto o Brasil caminha muito mal, aplicando severas penas pecuniárias por meros erros banais, que podem decorrer de mera incompreensão de uma confusa e controversa lei, ao passo que impõe sanções brandas a crimes tributários graves, que ainda podem ser afastadas pelo simples pagamento do tributo.

⁷⁴² KPMG. *Going beyond the data: indirect tax*. 2016. Disponível em: <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/01/gits-going-beyond-the-data-january-2016.pdf>> Acesso em: 03/01/2020.

⁷⁴³ Art. 22 da Lei nº 12.973/2014.

⁷⁴⁴ Bauman Zygmunt refere-se a isso como "modernidade líquida": ZYGMUNT, Bauman. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001, p. 138.

uma tendência (inversa daquela historicamente imaginada⁷⁴⁵) de incremento da tributação sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda⁷⁴⁶, na medida em que aquela teria menor mobilidade.⁷⁴⁷ Afinal, segundo esses autores, ainda que não se saiba onde a renda será auferida, sempre será possível verificar onde se deu o consumo.

Além da necessidade dos países de atentarem para as consequências internacionais dos seus sistemas tributários, outros autores sugerem ainda que essa tendência de fortalecimento da tributação sobre o consumo também teria sido motivada pela constatação de que a tributação teria um papel muito limitado na redistribuição da riqueza, de modo que a manutenção do foco acadêmico e político na tributação da renda, especialmente a renda pessoal, seria motivada, na realidade, muito mais pela sua alta visibilidade do que por seu efeito prático na redução de desigualdade.⁷⁴⁸

A suposição de que a tributação sobre o consumo ressurgiu das cinzas como uma fênix não encontra amparo nos números, aos menos nos dados divulgados pela OCDE a respeito de seus países membros. De fato, a Figura 4.1⁷⁴⁹ indica que a tributação sobre o consumo, de uma forma geral, foi reduzida de 1968 a 1974, mantendo-se razoavelmente estável desde então, representando, em 2016, cerca de 30,8% do total arrecadado.⁷⁵⁰

⁷⁴⁵ Segundo Bird e Zolt, até os anos 1960, acreditava-se que o amadurecimento dos sistemas tributários caminharia para a substituição da tributação sobre o consumo por uma tributação sobre a renda, a qual seria capaz de proporcionar arrecadação suficiente e, ao mesmo, atender propósitos redistributivos. Países em desenvolvimento poderiam solucionar seus problemas fiscais apenas “aprendendo a tributar”. (BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005, p. 4-5).

⁷⁴⁶ NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 138-139; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 307.

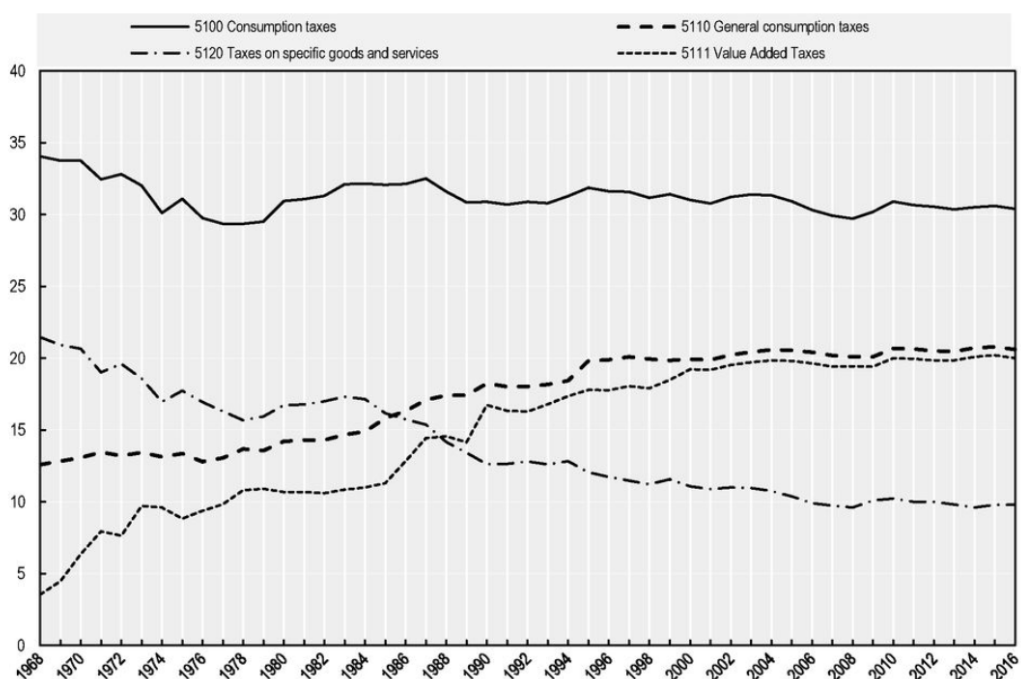
⁷⁴⁷ AVI-YONAH, Reuven. Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state. *Harvard Law Review*, v. 113, nº 7, 2000, p. 1573-1676.

⁷⁴⁸ BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005, p. 6-7. Os referidos autores chegam a sugerir que os efeitos dos tributos “implícitos”, tais como inflação, regulamentação financeira, regulamentação comercial etc. seriam mais importantes que os dos tributos formais.

⁷⁴⁹ OECD. *Consumption tax trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD publishing, 2018, p. 20. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en#page4> Acesso em: 07/01/2020.

⁷⁵⁰ Bird e Zolt, fazendo referência a dados do FMI, indicam que o percentual da tributação sobre o consumo frente ao total arrecadado, em países do oeste europeu, teria ido de 50,6%, em 1975-1980, para 52,4%, em 1996-2002, ou seja, um ligeiro aumento. (BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005, p. 23). É difícil conciliar esses dados com aqueles divulgados pela OCDE, na medida em que a média da OCDE computa os EUA, que pouco tributam o consumo. Entretanto, os dados de Bird e Zolt não indicam qualquer tributação sobre a folha de salários, o que depõe contra sua credibilidade.

Figura 4.1 – % da tributação sobre o consumo em relação à tributação total



O que a Figura 4.1 evidencia, isso sim, é uma substituição da tributação sobre bens e serviços específicos por uma tributação geral sobre o consumo, não cumulativa. De fato, a tributação sobre o valor agregado (VAT na sigla em inglês) é adotada hoje por 168 países ao redor do mundo e, entre os países membros da OCDE, apenas os EUA adotam modelo diferente.⁷⁵¹

No Brasil, a participação da tributação sobre o consumo na arrecadação total também se manteve relativamente estável nos últimos 10 anos, embora apresente percentual bastante

⁷⁵¹ OECD. *Consumption tax trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD publishing, 2018, p. 21-22. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en#page4> Acesso em: 07/01/2020. Apenas a Turquia não segue a tendência de substituir a tributação sobre bens específicos (que lá representa 22% da arrecadação) pela tributação sobre o valor agregado.

superior àquele praticado na média dos países membros da OCDE, como demonstrado na Figura 4.2.⁷⁵²

Figura 4.2 – arrecadação no Brasil por tipo de tributo

Cód.	Tipo de Base	% da Arrecadação Total										Repres. Gráfica
		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
1000	Renda	20,46%	19,64%	18,22%	19,09%	17,94%	18,17%	18,09%	18,30%	20,01%	19,22%	
2000	Folha de Salários	24,49%	26,54%	26,20%	25,80%	26,61%	25,94%	26,16%	26,09%	26,23%	26,12%	
3000	Propriedade	3,55%	3,89%	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%	
4000	Bens e Serviços	49,56%	48,26%	49,63%	49,15%	49,65%	50,26%	50,03%	49,40%	47,57%	48,44%	
5000	Trans. Financeiras	2,03%	1,79%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%	
9000	Outros Tributos	-0,09%	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Ainda que não exista uma tendência mundial de modificação do mix tributário, é um fato inegável que os planejamentos tributários internacionais podem interferir na arrecadação tributária e embaçar os consensos sobre justiça que propus quando, por exemplo, uma empresa nacional migra para um país de tributação favorecida, mas continua vendendo sua produção para o seu país de origem. Como a tributação sobre a renda também é capaz de impactar no preço de venda, uma tributação reduzida sobre essa base resultará num preço final menor e, em última análise, numa concorrência desleal.

A solução de problemas dessa natureza impõe contornar três obstáculos. O primeiro e mais simples é reconhecer que a pretensão tributária de uma nação, sob o ponto de vista jurídico e salvo restrições impostas pela própria Constituição do país, não está necessariamente limitada às pessoas (nacionais ou não) que residem e aos negócios celebrados inteiramente dentro do território nacional.⁷⁵³ Nenhum país, é claro, se envereda na

⁷⁵² BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Carga tributária no Brasil 2017: análise por tributos e bases de incidência*. CETAD, 2018, p. 5. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>> Acesso em: 07/01/2020. A carga tributária total no Brasil (32,29% em 2016), contudo, é apenas ligeiramente inferior à média da OCDE (34,3%) e superior à média da América Latina (22,7%).

⁷⁵³ Nesse sentido, confira-se: TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não residentes no Brasil. Prestação de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 76 e seguintes.

aventura de tributar pessoas desconhecidas do outro lado do globo. Tal pretensão, certamente, esbarraria em questões morais (por subverter a noção de capacidade contributiva), econômicas (por inibir negócios com o país), políticas (por contrariar métodos usuais) e, acima de tudo, impossibilidades práticas de cobrança. Daí porque, em geral, a tributação, no plano internacional, costuma estar restrita a pessoas e/ou negócios que evidenciam algum elemento de conexão com o país que viabilize a cobrança do imposto.⁷⁵⁴

O segundo é admitir a possibilidade de, em casos excepcionais, quando não é factível ter conhecimento do conjunto de fatos positivos e negativos que, num período de tempo, formam a renda de uma pessoa, tributar rendimentos isolados definitivamente.⁷⁵⁵ Essa situação já ocorre na prática em diversas situações, como, por exemplo, quando um estrangeiro não residente vende um imóvel localizado no Brasil e apura ganho de capital. Embora a operação tenha se dado entre um residente e um não residente e embora no Brasil não seja possível (nem se tenha a intenção de) aferir a renda (completa) do vendedor não residente, o ganho estará sujeito à tributação pelo imposto de renda na fonte, que será pago pelo representante nacional do vendedor.

O terceiro é identificar o local do vendedor, para evitar a dupla tributação “normal” da renda, o que é tão indesejável quando deixar de submeter por completo a renda a uma tributação adequada. Em se verificando que a operação é praticada a partir de um paraíso fiscal, impor-se-ia que a operação se submetesse à tributação da renda (na verdade, do rendimento).

O problema é que nem sempre essa identificação do local é fácil, especialmente em razão dos avanços da economia digital. A bem da verdade, a economia digital não somente alavancou alguns planejamentos fiscais, como criou um problema paralelo próprio, dada a dificuldade de rastrear as operações, que, ao contrário das físicas, não passam por qualquer canal de fiscalização. Nem mesmo imputar a entes privados essa fiscalização, como operadoras de cartão de crédito, o que já é questionável, resolve a questão por completo, na medida em que hoje pagamentos podem ser feitos sem passar pelo sistema financeiro oficial (por exemplo, por meio de criptomoedas).

E mesmo identificando a operação, nem sempre é fácil definir onde o vendedor possui estabelecimento permanente: é de onde formalmente emite a fatura, ou onde auferir mais

⁷⁵⁴ Sobre a definição de elementos de conexão, confira-se: XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 218.

⁷⁵⁵ Essa possibilidade é expressamente admitida e justificada por alguns autores. Nesse sentido, confira-se: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ, 2017, p. 253.

receitas, ou onde possui maior número de usuários, ou onde celebrou mais contratos, ou onde possui suas contas bancárias e recebe seus pagamentos, ou onde estão localizados seus investidores, ou onde mantém seus servidores e hospeda seus dados?

Não existe resposta fácil para esse problema. O que eu gostaria de destacar é que, sob o ponto de vista da eleição das bases de incidência, essa dificuldade de rastreamento das operações eletrônicas causa problemas mais ou menos iguais tanto na tributação sobre o consumo como na tributação da renda, enquanto o problema da migração para paraísos fiscais afeta só a tributação da renda e a concorrência.

4.3.2.7. Existem afinal vantagens comparativas?

Embora a tributação da renda trabalhe melhor a falta de elasticidade dos preços (isto é, consumos elásticos) e permita uma tributação progressiva, a tributação sobre o consumo é vital para a desoneração das exportações enquanto perdurar essa lógica não científica que até hoje distingue tributos diretos e indiretos pela repercussão econômica do ônus. Problemas de tributação na origem ou no destino, de complexidade e custo de conformidade da tributação sobre o consumo seriam fortemente mitigados com a adoção de alíquota uniforme e arrecadação unificada (com partilha posterior), ao passo que a tributação da renda das pessoas jurídicas suscita maiores litígios.

Essas considerações parecem sugerir que inexistem nítidas vantagens comparativas entre o imposto de renda e o imposto (indireto) sobre o consumo. Um sistema tributário ótimo pressupõe, acredito, a coexistência desses dois tributos.⁷⁵⁶ O maior ou menor peso a ser dado a eles dependerá de avaliações concretas sobre circunstâncias conjunturais. Entretanto, se considerarmos, como eu considero, que a justiça é um dos principais elementos do sistema (se não o principal), e que o Brasil ostenta níveis elevadíssimos de desigualdade, entendo ser necessário maior foco na tributação sobre a renda (já depurada dos gastos tributários a que me referi no capítulo anterior), que permite a incidência progressiva, o que alinharia mais o Brasil ao padrão dos países desenvolvidos.

⁷⁵⁶ Em sentido semelhante, mas por razões não exatamente iguais, confira-se: AVI-YONAH, Reuven. The three goals of taxation. *Texas Law Review*, vol. 60 (1), 2006, p. 1-28. O referido autor sugere que altas alíquotas de imposto sobre o consumo podem ter efeito tão nocivo quanto altas alíquotas de imposto sobre a renda e que a coexistência dessas duas bases permite uma arrecadação maior, necessária para subsidiar os gastos estatais. (Ibidem, p. 8).

4.3.3. Imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica

Um dos temas que tem ganhado as manchetes dos jornais atualmente é a discussão sobre a suposta injustiça da não tributação dos dividendos recebidos pelos sócios no Brasil. A tônica dos discursos é que os mais ricos seriam favorecidos com a isenção prevista em lei⁷⁵⁷ e que o Brasil estaria em descompasso com o resto do mundo, na medida em que, entre os países membros da OCDE, só a Estônia adotaria medida dessa natureza.⁷⁵⁸

A suposta injustiça da isenção é, entretanto, uma meia verdade. A isenção neste caso não é exatamente uma benesse, mas uma técnica de arrecadação, em que se concentra a incidência na pessoa jurídica, a qual responde por uma alíquota conjunta de IRPJ e CSLL de 34%, superior à alíquota máxima aplicável às pessoas físicas, de 27,5% (embora as deduções permitidas às pessoas jurídicas sofram menores restrições qualitativas). A concentração da arrecadação na pessoa jurídica produz, em tese, três efeitos: facilita a fiscalização, ao concentrá-la nas pessoas jurídicas (ou seja, ao invés de fiscalizar n sócios, fiscaliza apenas uma empresa); reduz-se a atratividade da transferência de despesas pessoais dos sócios para a empresa; e evita-se o efeito *lock-in*, isto é, a retenção/postergação da distribuição de dividendos.

A injustiça não reside na concentração da tributação na pessoa jurídica, mas, como visto no capítulo anterior, nas distorções criadas pelo regime do lucro presumido e do Simples Nacional, que resultam numa tributação muito inferior àquela incidente sobre o salário, ainda que se considere uma mesma base de cálculo. Numa simulação rápida, suponhamos que uma empresa tenha uma receita anual de \$2 milhões e uma despesa de \$1 milhão e, portanto, um lucro a ser distribuído de \$1 milhão. Pelas regras atuais do lucro real, teremos (sem considerar tributos “indiretos” sobre o consumo) uma incidência final de \$316 mil:

Tabela 4.15 – tributação exclusiva na pessoa jurídica com base no lucro real

Receita	\$2.000.000
---------	-------------

⁷⁵⁷ Lei nº 9.249/1995, art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

⁷⁵⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Otávio. Distribuição e tributação de renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações fiscais das pessoas físicas. *International Policy Centre for Inclusive Growth Working Paper* nº 136, 2016, p. 8-9.

Despesa	\$1.000.000
Lucro	\$1.000.000
Alíquota de IRPJ de 15%	\$150.000
Alíquota adicional de IRPJ de 10%	\$76.000
Alíquota de CSLL de 9%	\$90.000
Incidência total	\$316.000

Já se considerarmos uma tributação com base no lucro presumido aplicável aos serviços em geral, teremos uma incidência final de \$193,6 mil, quase 39% menos:

Tabela 4.16 – tributação exclusiva na pessoa jurídica com base no lucro presumido

Receita	\$2.000.000
Despesa	\$1.000.000
Lucro	\$1.000.000
Base de cálculo (32%)	\$640.000
Alíquota de IRPJ de 15%	\$96.000
Alíquota adicional de IRPJ de 10%	\$40.000
Alíquota de CSLL de 9%	\$57.600
Incidência total	\$193.600

Por outro lado, se a tributação fosse concentrada em apenas uma pessoa física, a incidência final seria de \$264,5 mil⁷⁵⁹, maior que a do lucro presumido, mas menor que a do lucro real. E se fossem quatro sócios a partilhar o mesmo lucro, a incidência total cairia para \$233 mil, ainda acima do lucro presumido. Quanto maior a desproporção entre a lucratividade real e a presumida, quanto menor o número de sócios a partilhar o lucro e quanto maior o lucro, maiores serão as distorções.

A disparidade da tributação entre a pessoa física e a pessoa jurídica no lucro presumido é tamanha que gera um movimento de “pejotização”, com a transfiguração da renda do trabalho em renda do capital.⁷⁶⁰ E neste caso a distorção é ainda maior, pois transforma em despesa presumida mais da metade da renda e afasta a progressividade, não aplicável às pessoas jurídicas.

⁷⁵⁹ Simulação feita no sítio da Receita Federal: Secretaria da Receita Federal do Brasil. Simulação de alíquota efetiva: Exercício 2020, ano-calendário 2019. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATRJO/Simulador/simulador.asp?tipoSimulador=A>> Acesso em 10/01/2019.

⁷⁶⁰ GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Otávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 708.

O sistema atual, não há dúvida, é absolutamente injusto. Mas mesmo que não existissem os regimes excepcionais do lucro presumido e do Simples Nacional, o modelo atual de concentração da tributação na pessoa jurídica conta com um problema grave, que é a sensação de injustiça gerada pela não tributação dos dividendos. E, como vimos no primeiro capítulo, a sensação de justiça é elemento essencial ao sistema.

As alternativas mais óbvias à tributação concentrada na pessoa jurídica são: o regime misto, com tributação tanto na pessoa jurídica como na pessoa física (e aqui há várias possibilidades de configuração) e a tributação apenas na pessoa física.

O regime misto, a depender da forma como for estruturado, pode resolver parte (e apenas parte) da injustiça e da sensação de injustiça, mas, não há dúvida, agrava a complexidade do sistema, porque insere um novo componente hoje não existente. Não obstante, a grande maioria dos países adota esse sistema, sendo que os países desenvolvidos costumam tributar de três a quatro vezes mais pesadamente a pessoa física que a jurídica.⁷⁶¹

Já o regime concentrado na pessoa física, além de ser inegavelmente mais justo – não apenas porque permite tratamento mais igualitário entre contribuintes com igual capacidade contributiva, mas porque permite aplicar alíquotas progressivas –, simplifica a interpretação da tributação (diminuindo litígios), reduz enormemente o custo de conformidade, reduz o processo de “pejotização” (dando tratamento neutro às rendas do trabalho e do capital) e, ainda, reduz o problema da migração de empresas para paraísos fiscais, na medida em que a mobilidade de pessoas é sensivelmente menor. Ainda resolve muitos problemas relacionados a imunidades de instituições sociais e congêneres.

Por outro lado, aumenta o rol de contribuintes a serem fiscalizados⁷⁶² e, o que é mais importante, cobrados em caso de inadimplência (embora isso possa ser fortemente mitigado com regras de retenção na fonte iguais às que existem para empregados); eleva a necessidade de fiscalizar o deslocamento das despesas pessoais para a pessoa jurídica; e gera o efeito *lock-in* (embora este me pareça superestimado⁷⁶³ e já exista hoje na regra que condiciona a tributação do ganho de capital ao momento da realização).

⁷⁶¹ TANZI, Vito; ZEE, Howell. Tax policy for emerging markets: developing countries. *IMF Working Paper* n° 35, 2000.

⁷⁶² Em países desenvolvidos, o universo de pessoas que paga imposto de renda é, em média, de 46%, enquanto em países em desenvolvimento é de apenas 5%. (BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005, p. 27). Parece-me haver muito espaço para ajustes.

⁷⁶³ Existem medidas para evitar esse efeito, como ocorria na tributação vulgarmente chamada de “come-cotas”, em que há uma antecipação semestral da incidência do imposto de renda em fundos fechados, antes da realização do investimento, prevista na MP 807/2017, que não foi convertida em lei.

Não existe mundo perfeito. Mas assim como concluí no tópico anterior, se o elemento justiça é um pilar importante do sistema tributário, é duvidoso até que ponto faz sentido o Brasil, experimentando tamanha desigualdade, manter-se em descompasso com a tendência mundial de redução da tributação das empresas e aumento da tributação dos dividendos.⁷⁶⁴

4.4. Abordagem econômica: superioridade da tributação sobre o consumo?

A literatura econômica é extremamente preocupada com a neutralidade da tributação e, assim como eu fiz no primeiro capítulo, considera esse um dos elementos primordiais de um sistema tributário, embora me pareça que eu adote razões mais amplas para fundamentar tal escolha (como, por exemplo, a preferência por intervenções via gasto público).

Mas se a neutralidade vista no primeiro capítulo estava centrada na ideia de não se aplicar distintas tributações a depender da mercadoria/serviço negociado, ou do tipo de renda recebido (se fruto do trabalho, ganho de capital ou rendimento financeiro), para não interferir na escolha das pessoas (e gerar maior complexidade), a neutralidade, segundo a literatura econômica, deve estender-se também para a necessidade de não se criar distorções entre o consumo presente e o consumo futuro. E isso envolve, em grande medida, a discussão sobre a tributação ou não da renda poupada (não consumida).

Em resumo, argumenta-se que a tributação da renda “compreensiva”, isto é, abrangendo todos os tipos de renda, incluindo-se aquela poupada, impõe um ônus fiscal maior sobre o consumo futuro do que sobre o consumo atual, desestimulando, assim, a poupança. Para explicar numericamente essa distorção, David Weisbach e Joseph Bankman sugerem uma situação hipotética de uma pessoa que recebe \$100 no primeiro ano e está decidindo entre gastar tal quantia no primeiro ou no segundo ano. Se a taxa de juros de mercado é de 5% e desconsiderarmos a tributação, ele pode optar entre gastar \$100 no primeiro ano, ou poupar no primeiro ano, ganhar \$5 de renda e gastar \$105 no segundo ano. Entretanto, se supormos uma tributação sobre os juros da renda poupada de 40%, então a pessoa terá que escolher entre gastar \$100 no primeiro ano ou \$103 no segundo ano. O efeito será equivalente a uma

⁷⁶⁴ GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Ótávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 737. Ainda, sobre o movimento de homogeneização e convergência da tributação internacional, confira-se: LAGARES CALVO, Manuel Jesús. Reformas pendientes em el sistema fiscal español. *Papeles de Economía Española*, vol. 87, 2001, p. 76 e seguintes.

tributação sobre o consumo de 2%. Essa distorção, segundo os autores, cresce à medida que o consumo se prolonga no tempo. Mantendo os mesmos números, após 30 anos, o valor disponível terá sido reduzido de \$430 para \$240, o que equivaleria a uma tributação sobre o consumo de aproximadamente 80%.⁷⁶⁵

Essa distorção da tributação da renda – ou ineficiência na linguagem dos economistas – seria ainda maior se levamos em consideração os efeitos da inflação, porque quanto maior ela for, maior serão os juros pagos sobre a renda não consumida e, conseqüentemente, maior será a tributação ao longo do tempo, que leva em consideração o valor nominal acrescido.⁷⁶⁶

Por outro lado, a tributação sobre o consumo não sofreria desse problema, pois a tributação seria igual e, portanto, neutra, independentemente do momento em que a renda é consumida.⁷⁶⁷

Isso não significa, entretanto, que a tributação sobre o consumo ignore questões de justiça tributária. Segundo David Weisbach e Joseph Bankman, uma tributação neutra sobre o consumo (ou seja, com alíquotas que não variam conforme a mercadoria ou serviço adquirido) pode ser progressiva, bastando, para tanto, que se estabeleça que indivíduos com maior consumo respondam por alíquotas maiores.⁷⁶⁸

Olhando para o nosso sistema de tributação, essa afirmação soa incompreensível. Como uma tributação sobre o consumo seria ao mesmo tempo uniforme e progressiva? A explicação é pouco ortodoxa.

Imaginemos dois indivíduos – o paciente e o impaciente – que recebem \$100 de salário. O impaciente deseja consumir hoje e o paciente deseja consumir num futuro distante. Suponhamos, ainda, que o retorno normal de um investimento até essa data futura seja de 100%. Num mundo sem impostos, o impaciente consumirá \$100 hoje e o paciente investirá seus \$100, recebendo \$200 no futuro para consumir.

⁷⁶⁵ WEISBACH, David A.; BANKMAN, Joseph. The superiority of an ideal consumption tax over an ideal income tax. *Stanford Law Review*, nº 58, 2006, p. 1419.

⁷⁶⁶ MIRRLEES, James; ADAM, Stuart; BESLEY, Timothy; BLUNDELL, Richard; BOND, Stephen; CHOTE, Robert; GAMMIE, Malcolm; JOHNSON, Paul; MYLES, Gareth; POTERBA, James. *Tax by design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 2011, p. 295.

⁷⁶⁷ MCLURE JR., Charles E.; ZODROW, George R. *Consumption-based direct taxes: a guided tour of the amusement park*. The James A. Baker III Institute For Public Policy Rice University, 2007, p. 7.

⁷⁶⁸ WEISBACH, David A.; BANKMAN, Joseph. The superiority of an ideal consumption tax over an ideal income tax. *Stanford Law Review*, nº 58, 2006, p. 1418. Os autores discordam, assim, da eficiência de se tributar mais pesadamente itens de luxo. Segundo eles, a eficiência obtida com a neutralidade poderia proporcionar maior redistribuição de renda. (Ibidem, p. 1428).

Já se tivermos um imposto sobre a renda com alíquota de 20%, o impaciente pagará \$20 de imposto quando do recebimento do salário e consumirá os restantes \$80, enquanto o paciente pagará os mesmos \$20 de imposto, investirá os \$80, recebendo em retorno no futuro \$160, tendo que pagar, então, adicionais \$16 de imposto, restando-lhe \$144. A incidência final sobre os \$200 do paciente seria de 28% (56/200), revelando, assim, segundo essa teoria econômica, o desincentivo ao consumo futuro.⁷⁶⁹

Para contornar esse suposto desincentivo e, ao mesmo tempo, contornar acusação de que a tributação sobre o consumo seria injustamente regressiva, Hall e Rabushka⁷⁷⁰ propuseram dividir o tradicional imposto sobre o valor agregado (VAT na sigla em inglês) em dois: um imposto sobre o valor agregado que permitiria a dedução de despesas com salários, chamado de imposto sobre o fluxo de caixa da empresa; e um imposto sobre salários pago pelo empregado.

Sob esse sistema e imaginando uma mesma alíquota de 20%, o impaciente continuará pagando \$20 de imposto sobre o salário e consumindo \$80. Por outro lado, o impaciente terá os mesmos \$80 para investir. E até aqui nada muda em relação ao imposto de renda. A diferença reside nos \$160 recebidos pelo paciente, que não sofrerão tributação adicional (salvo o imposto pago pela empresa quando a renda for consumida). Além disso, para a empresa, todos os gastos são automaticamente dedutíveis, ao contrário do atual imposto de renda, em que determinadas aquisições são deduzidas ao longo dos anos (depreciação ou amortização).

A partir desse modelo (então denominado de *flat tax*), Bradford passou a defender a adoção de alíquotas progressivas sobre os salários, o que resultaria, então, numa tributação progressiva sobre o consumo.⁷⁷¹ E assim estava criado o chamado *X tax*⁷⁷², expressão que me parece absolutamente infeliz para denominar um tributo.

⁷⁶⁹ O exemplo foi extraído de: CARROLL, Robert; VIARD, Alan D. *Progressive consumption taxation: the X tax revisited*. Washington: The AEI Press, 2012, p. 6-9.

⁷⁷⁰ HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. *Low tax, simple tax, flat tax*. New York: McGraw Hill, 1983.

⁷⁷¹ Segundo Weisbach e Bankman, a diferença entre a tributação sobre o consumo e a tributação sobre a renda é que esta alcança os rendimentos da renda poupada, enquanto aquela não. Como o único outro rendimento existente seria a renda proveniente do salário, então a tributação sobre o consumo, economicamente, seria equivalente à tributação sobre o salário. Assim, umas das formas de tornar esse sistema progressivo seria instituir um sistema de alíquotas progressivas sobre salários. (WEISBACH, David A.; BANKMAN, Joseph. The superiority of an ideal consumption tax over an ideal income tax. *Stanford Law Review*, nº 58, 2006, p. 1417-1418).

⁷⁷² BRADFORD, David F. *Untangling the income tax*. Cambridge: Harvard University Press, 1986. Daniel Shaviro sugere que a alíquota marginal das empresas seja equivalente à alíquota máxima aplicável aos

Vê-se, assim, que a distinção entre a tributação da renda e do consumo, segundo a literatura econômica, está mais afeta à definição do momento da tributação⁷⁷³ (se quando a renda é recebida ou consumida) do que à identificação de quem deve pagar (ou suportar o ônus) ou sobre que base deve incidir. Corroborando essa conclusão, basta constatar que o imposto sobre o gasto proposto por Nicholas Kaldor ainda em 1955, sob a veste de um imposto sobre o consumo, nada mais era que um imposto de renda com dedução de valores poupados (isto é, depósitos em aplicações financeiras, ativos comprados etc.) e adição de movimentos contrários (saques de aplicações financeiras, produto bruto da venda de ativos etc.).⁷⁷⁴

O curioso dessa teoria é que, para defender a neutralidade entre consumo presente e consumo futuro, ela acaba por propor um sistema não neutro na tributação da renda; um sistema que tributa apenas determinados tipos de renda, trazendo inegável complexidade ao sistema (e incontáveis brechas para planejamentos tributários visando a modificar a natureza jurídica de alguns rendimentos, transfigurando rendas do trabalho em rendas do capital).⁷⁷⁵

Parece-me, ainda, que essa teoria superestima o desincentivo gerado ao consumo futuro com a tributação da renda. Em primeiro lugar, a grande maioria da população que vive na base da pirâmide social, ao menos no Brasil, sequer tem opções diante de si; o consumo atual é uma necessidade. Por outro lado, aqueles do topo da pirâmide social acumulam tanta renda que dificilmente deixam de poupar uma parcela substancial. Como Henry Simons já ponderava em 1938, “num mundo em que a acumulação de capital acontece como acontece hoje, a ideia de que a poupança é um adiamento do consumo é, sob certo aspecto, tristemente insatisfatória.”⁷⁷⁶ Num contexto de extrema desigualdade, um desenho tributário que busque

indivíduos. (SHAVIRO, Daniel. Replacing the income tax with a progressive consumption tax. *New York University, Public Law Research Paper* n° 70, 2003, p. 8).

⁷⁷³ LINDHOLM, Richard W. Value added tax vs. corporation income tax. *Business Economics*, vol. 5 (1), 1970, p. 62-65. TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.) *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 294.

⁷⁷⁴ KALDOR, Nicholas. *Impuesto al gasto*. México: Fondo de Cultura Económica, 1963.

⁷⁷⁵ Mirrlees chega a sugerir um sistema que isenta de tributação o rendimento “normal” decorrente da renda acumulada, segundo as taxas vigentes no mercado, e a tributação do rendimento “supernormal”. Ele mesmo reconhece, entretanto, que esse sistema seria bastante complexo, pois a taxa vigente do mercado é variável. (MIRRLEES, James; ADAM, Stuart; BESLEY, Timothy; BLUNDELL, Richard; BOND, Stephen; CHOTE, Robert; GAMMIE, Malcolm; JOHNSON, Paul; MYLES, Gareth; POTERBA, James. *Tax by design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 2011, p. 297 e seguintes.

⁷⁷⁶ SIMONS, Henry C. *Personal income taxation*. Chicago: University of Chicago Press, 1938, p. 97, tradução livre.

eficiência econômica, ao invés de estar preocupado apenas com o desincentivo da poupança, deve estar atento também para que pessoas do topo da pirâmide social não se retirem do mercado cedo demais⁷⁷⁷, bem como sobre a importância do consumo para o processo de acumulação.⁷⁷⁸

Em segundo lugar, existem inúmeros fatores que interferem nessa escolha entre consumo atual ou não, como, por exemplo, a previdência. Seria temerário imaginar que, simplesmente por conta da tributação mais elevada sobre o consumo futuro, todas as pessoas sejam levadas a ignorar a preservação de um patrimônio para imprevistos futuros (ou para a velhice, ou para os filhos). Certamente o efeito substitutivo é muito menos intenso do que aquele que ocorre quando se aplicam diferentes gravames tributários sobre variados bens e serviços. Com efeito, num mundo não ideal, as pessoas são movidas por questões muito heterogêneas, sendo difícil o processo de mimetização da realidade com base em condições hipotéticas.⁷⁷⁹ Por exemplo, o que leva bilionários como Bill Gates ou Warren Buffett a continuar trabalhando?

Como comenta Sérgio Gobetti, essas teorias estão estruturadas em modelos com elevado grau de abstração e “assumem agentes econômicos racionais e perfeitamente informados, que conseguem prever com certa precisão sua renda futura e com grande flexibilidade para tomar decisões alocativas de quantas horas vão trabalhar, quantas horas vão dedicar ao lazer e como distribuirão seu consumo ao longo da vida”.⁷⁸⁰ O mesmo autor

⁷⁷⁷ BANKS, James; DIAMOND, Peter. *The base for direct taxation*. Prepared for the report of a commission on reforming the tax system for the 21st century. London: The Institute for Fiscal Studies (IFS), 2008, p. 59.

⁷⁷⁸ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; BIASOTO JR., Geraldo. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Ótávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 779.

⁷⁷⁹ GUNN, Alan. The case for an income tax. *University of Chicago Law Review*, vol 46, 1979, p. 374; MIRRLEES, James; ADAM, Stuart; BESLEY, Timothy; BLUNDELL, Richard; BOND, Stephen; CHOTE, Robert; GAMMIE, Malcolm; JOHNSON, Paul; MYLES, Gareth; POTERBA, James. *Tax by design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 2011, p. 313 e seguintes.

⁷⁸⁰ GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Ótávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 710. O autor acrescenta que tais teorias partem de dois pressupostos equivocados: “(1) a de que os salários refletem exatamente a produtividade marginal do trabalho; (2) a de que a oferta de trabalho (medida em horas) é bastante elástica entre os indivíduos mais capazes, ou seja, responde sensivelmente às variações na renda líquida pós-tributação.” (ibidem, p. 711).

acrescenta que essas teorias ignoram a existência de outras motivações para poupar ou de pessoas que vivem de herança.⁷⁸¹

Em terceiro lugar, a tributação da renda pode produzir incentivos em sentido oposto. De fato, a queda na rentabilidade do investimento pode, justamente ao contrário do que propõe essa teoria, estimular a retração do consumo presente, pois o patrimônio que a pessoa precisa acumular para atingir um conforto que considera ideal (extraível do rendimento a ser obtido desse patrimônio) terá que ser maior. E gastar mais no presente implica reduzir esse patrimônio.

Em quarto lugar, o próprio mercado atua, de certa forma, na correção dessas distorções. Um exemplo trivial disso ocorre no Brasil com a isenção de imposto de renda concedida a LCA's e LCI's. Para manter a atratividade dos demais títulos com riscos semelhantes (CDB's, por exemplo), o mercado necessariamente eleva a sua rentabilidade, equalizando os resultados finais. Em outras palavras, não existe uma taxa de retorno de um mundo imaginário sem tributação. O que existe são as taxas praticadas no mercado e se elas, mesmo após a incidência tributária, proporcionam uma rentabilidade que permite ao poupador (o paciente) um consumo no futuro superior ao consumo no presente – e basta para isso que os juros líquido superem a inflação – então ele terá uma vantagem com a postergação do consumo e não uma desvantagem.⁷⁸²

Embora defendam tal tributação progressiva sobre o consumo, Carroll e Viard admitem quatro problemas da sua adoção. Além da difícil implantação, que pode resultar na injusta tributação em duplicidade de rendas do capital já tributadas quando do recebimento, esse modelo alarga o problema da transfiguração de rendas do trabalho em rendas do capital⁷⁸³, trazendo inegável complexidade ao sistema⁷⁸⁴, impõe dificuldades para empresas

⁷⁸¹ GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Ótávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 715. Sobre a importância da tributação alcançar a herança, confira-se: PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *A theory of optimal capital taxation*. *NBER Working Paper* n° 17989. Cambridge: NBER, 2012.

⁷⁸² GUNN, Alan. The case for an income tax. *University of Chicago Law Review*, vol 46, 1979, p. 377.

⁷⁸³ Daniel Shaviro questiona que Warren Buffett obtém enormes lucros no mercado de ações usando suas habilidades e esforço e, embora num sentido econômico isso seja inegavelmente o resultado de salário, dificilmente os ganhos não seriam classificados como retorno de investimentos financeiros. (SHAVIRO, Daniel. Replacing the income tax with a progressive consumption tax. *New York University, Public Law Research Paper* n° 70, 2003, p. 15-16). Ainda, Bird e Zolt assinalam que aqueles recebem altos rendimentos possuem maior flexibilidade para estruturar a natureza dos rendimentos, bem como o tempo do recebimento, de forma a minimizar a incidência tributária. (BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005 p. 31).

que apresentam fluxo de caixa negativo em determinados períodos e, ainda, vai contra o padrão internacional de tributação do consumo no destino.⁷⁸⁵ Pode-se acrescentar a essa lista a dificuldade de classificar determinados gastos como aquisição de ativos ou consumo. Por exemplo, qual seria o tratamento quando alguém compra um diamante, uma pintura ou um selo de colecionador?⁷⁸⁶ Há ainda problemas relacionados a pagamentos de salário *in natura*, por exemplo, um empregado que recebe um carro. Haveria, em princípio, um consumo imediato.⁷⁸⁷

Na realidade, como pondera Slemrod, qualquer ideia de que essa substituição do imposto de renda pelo *X tax* possa trazer simplificação ao sistema está condicionada à adoção de uma alíquota única, isto é, abandonar-se a progressividade. E mesmo que isso fosse desejável – e não é –, nada garante que, com a pressão de grupos de interesse ao longo do tempo, esse imposto sobre o consumo não acabe por padecer dos mesmos vícios de complexidade que hoje existem no imposto de renda das empresas.⁷⁸⁸

Entretanto, a maior falha desse modelo é não perceber o impacto que a não tributação da renda poupada produz na desigualdade, na medida em que a riqueza proporciona mais utilidade que o consumo, como segurança, poder político e posição social.⁷⁸⁹ David Weisbach e Joseph Bankman sugerem que uma tributação sobre o consumo captura o gozo desses benefícios intangíveis associados à poupança, de modo que a tributação sobre o consumo reduz segurança, poder e prestígio.⁷⁹⁰ Em sentido semelhante, Daniel Shaviro, partindo de uma suposta diferença entre o ano de pagamento do imposto e a sua incidência econômica,

⁷⁸⁴ Esse ponto é especialmente destacado em: PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. *Rethinking capital and wealth taxation*. Mimeo, 2013. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/PikettySaezZucman2013RKT.pdf>> Acesso em: 12/01/2019.

⁷⁸⁵ CARROLL, Robert; VIARD, Alan D. *Progressive consumption taxation: the X tax revisited*. Washington: The AEI Press, 2012, p. 38. Problemas semelhantes são sugeridos por Graetz. (GRAETZ, Michael J. Implementing a progressive consumption tax. *Faculty Scholarship Series*, vol. 1634, 1979, p. 1575-1979).

⁷⁸⁶ GUNN, Alan. The case for an income tax. *University of Chicago Law Review*, vol 46, 1979, p. 390.

⁷⁸⁷ Sobre esses e outros problemas da tributação sobre o consumo pessoal, confira-se: PAUL, Deborah L. The source of tax complexity: how much simplicity can fundamental tax reform achieve. *North Carolina Law Review*, vol. 76, 1997, p. 200 e seguintes.

⁷⁸⁸ SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*. 5th ed. Cambridge: The Mit Press, 2017, p. 11-12.

⁷⁸⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 153.

⁷⁹⁰ WEISBACH, David A.; BANKMAN, Joseph. The superiority of an ideal consumption tax over an ideal income tax. *Stanford Law Review*, nº 58, 2006, p. 1449-1451.

afirma que o poupador, em alguma medida, já está menos rico com a incidência atual sobre o consumo que terá que ser desembolsada no futuro, quando do consumo. E concorda que o valor do dinheiro se resume ao que ele pode comprar.⁷⁹¹

Neste ponto, as ponderações de Weisbach, Bankman e Shaviro parecem provir de alguém que mora em Marte, com a devida vênua. Se o único valor da riqueza é o consumo, qual seria o propósito dos super-ricos acumularem mais riqueza se nem eles, nem seus herdeiros, jamais consumirão a maior parte do seu patrimônio?⁷⁹² É evidente que o dinheiro traz benefícios que superam o consumo que ele proporciona, como acredito já ter deixado claro no capítulo anterior. Benefícios não apenas econômicos, mas também sociais e políticos. Assim, protrair no tempo a tributação dessa riqueza permite que alguns desfrutem desse benefício por um longo tempo (em alguns casos, por muitas gerações). E um sistema dessa natureza teria, ainda, inegável efeito nocivo sobre a sensação de justiça, que é um importante elemento do sistema, proporcionando não apenas maior coesão social, mas menor evasão fiscal.⁷⁹³

Não bastasse isso, esse modelo de tributação implica, sem dúvida, uma tributação menos progressiva (ou até mesmo não progressiva). Isto porque, enquanto na tributação sobre a renda compreensiva todas as rendas podem estar sujeitas à tributação progressiva (inclusive os ganhos de capital e os rendimentos de aplicações financeiras), na tributação proposta por tais economistas apenas os rendimentos do salário estariam sujeitos à progressividade; os ganhos sobre a renda poupada não. E o consumo seria tributado sob uma alíquota uniforme.

Há que se ponderar, ainda, que, ao se excluir da tributação a renda poupada, diminui-se significativamente a base de incidência, o que exigiria, em contrapartida, para manter a mesma arrecadação, um vertiginoso aumento da tributação sobre os salários.⁷⁹⁴

Em resumo, entendo que esse modelo de tributação sobre o consumo pessoal (desenhado para substituir o imposto de renda) não atende satisfatoriamente o elemento

⁷⁹¹ SHAVIRO, Daniel. Replacing the income tax with a progressive consumption tax. *New York University, Public Law Research Paper* n° 70, 2003, p. 40-48

⁷⁹² AVI-YONAH, Reuven. The three goals of taxation. *Texas Law Review*, vol. 60 (1), 2006, p. 1-28.

⁷⁹³ SPICER, Michael W.; BECKER, Lee A. Fiscal inequity and tax evasion: an experimental approach. *National Tax Journal*, vol 33 (2), 1980, p. 171-175.

⁷⁹⁴ REPETTI, James R. Democracy and opportunity: a new paradigm in tax equity. *Boston College Law School Research Paper* 137, 2008, p. 1183. Graetz chega a sugerir que seria necessária uma alíquota de 100% (GRAETZ, Michael J. Implementing a progressive consumption tax. *Faculty Scholarship Series* 1634, 1979, p. 1979).

justiça e ainda não possui vantagens significativas em relação aos demais elementos, não havendo razão para sua adoção.

4.5. Tributação do patrimônio e da herança

A tributação sobre o patrimônio é um dos temas mais polêmicos que existe no mundo da tributação. Embora seja largamente reconhecido como um dos signos presuntivos de riqueza – e talvez o mais preciso deles⁷⁹⁵ –, o patrimônio tem sido relegado a segundo plano, em geral limitado à tributação da propriedade imobiliária por entes locais. No Brasil, além dessa faceta, materializada no IPTU (de competência municipal) e no ITR (de competência federal), contamos com o imposto sobre veículos automotores (IPVA, de competência estadual) e um nunca instituído imposto sobre grandes fortunas (IGF, de competência federal).

A tributação sobre a propriedade, segundo a Receita Federal, representou, em 2008, apenas 3,55% do total da arrecadação. Desde então, esse percentual vem numa pequena ascendente, atingindo, em 2017, 4,58% (ver Figura 4.2), um pouco abaixo, ainda, da média dos países membros da OCDE, que em 2018 foi de aproximadamente 5,16%.⁷⁹⁶ Registre-se, entretanto, que o dado indicado pela Receita Federal contempla o ITBI e o ITD, o que é, de certa forma, questionável, por não gravarem a existência da propriedade em si, mas sua transferência, a título oneroso e gratuito. Ainda que se admita que o primeiro grava a propriedade, ultrapassando-se a crítica feita ao início deste capítulo, tenho sérias dúvidas se o ITD não seria melhor classificado, sob o ponto de vista econômico, como um imposto sobre a renda.⁷⁹⁷

⁷⁹⁵ Repetti aponta a riqueza (patrimônio) como a “mais acurada medida da habilidade de uma pessoa de afetar a democracia”. (REPETTI, James R. *Democracy and opportunity: a new paradigm in tax equity. Boston College Law School Research Paper 137*, 2008, p. 1162). De forma semelhante, Warren sugere que a tributação sobre a renda seria mais justa que o consumo porque estaria mais próxima da tributação da riqueza e que nenhum cidadão teria o direito a uma parcela desproporcional (no sentido de exagerada) dos benefícios decorrentes da posse de riqueza. (WARREN, Alvin. *Would a consumption tax be fairer than an income tax? Yale Law Journal*, vol. 89, 1980, p. 1121-1123).

⁷⁹⁶ OCDE. *Revenue statistics. Comparative tables*. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>> Acesso em: 15/01/2020.

⁷⁹⁷ Essa ponderação, acredito, está alinhada com a ideia, defendida por alguns, de que, embora o recebimento de herança e doação resulte num acréscimo patrimonial, em tese sujeito ao imposto de renda, a Constituição Federal teria reservado tais mutações patrimoniais à tributação exclusiva por meio do ITD. Nesse sentido, por exemplo, confira-se: COSTA, Alcides Jorge. *Conceito de renda tributável*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 32.

Embora, destes todos, o IPVA seja o que proporciona maior arrecadação atualmente (1,90%), muito pouco se tem escrito a seu respeito. Os trabalhos acadêmicos voltados para o estudo do sistema tributário costumam focar no IPTU, no ITD (se aceitarmos sua classificação como imposto sobre a propriedade) e, com menor ênfase, num eventual imposto sobre o patrimônio líquido total (usualmente associado a um imposto sobre grandes fortunas ou IGF). Vejamos alguns pontos sobre cada um deles.

4.5.1. Imposto imobiliário

Em geral, a grande defesa que se faz do IPTU⁷⁹⁸ é que ele proporciona uma fonte relativamente estável de receita para os entes locais, o que seria especialmente importante em federações. Além disso, argumenta-se que seria um imposto difícil de se evadir, bastando um cadastro atualizado e abrangente dos imóveis para a quantificação do valor devido.⁷⁹⁹

Por outro lado, considerando que a propriedade imobiliária é altamente concentrada no Brasil – os 5% mais ricos detêm aproximadamente 33,9% das propriedades imobiliárias –, até mesmo superior à desigualdade de renda domiciliar, como se observa na Figura 4.3⁸⁰⁰, há quem defenda que a tributação da propriedade imobiliária seria uma forma de atingir os ricos e reduzir a desigualdade.⁸⁰¹

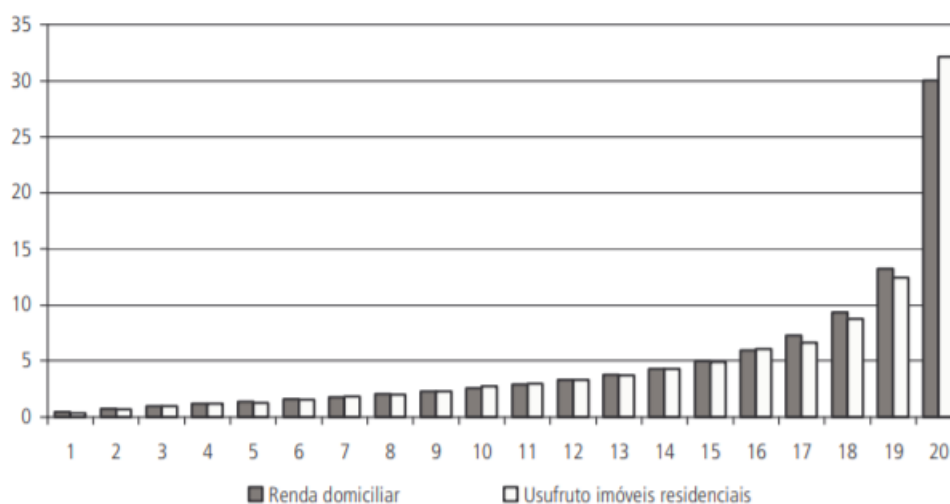
Figura 4.3 – Nível de concentração de renda domiciliar e do usufruto dos imóveis residenciais por respectivo vigésimo de renda domiciliar em 2003

⁷⁹⁸ A maioria das considerações aqui feitas em relação ao IPTU também são aplicáveis ao ITR.

⁷⁹⁹ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras. *IPEA, Texto para discussão* nº 1417, 2009, p. 8, 11, 15; OATS, Wallace E.; SCHWAB, Robert M. The simple analytics of land value taxation. In: DYE, Richard F.; ENGLAND, Richard W. (eds.). *Land value taxation: theory, evidence, and practice*. Cambridge, MA: Lincoln Institute of Land Policy, 2009, p. 51-72.

⁸⁰⁰ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras. *IPEA, Texto para discussão* nº 1417, 2009, p. 13. Elaborada a partir de dados do IBGE/PNAD de 2003 e POF de 2002-2003.

⁸⁰¹ GOLD, Steven David. *Property tax relief*. Lexington, MA: Lexington Books, 1979.



Há, ainda, quem argumente que, ao se revestir como um tributo local, propiciando recursos para suportar gastos públicos locais, o IPTU acaba por operar próximo à teoria do benefício, concedendo aos eleitores um sinal mais preciso do efetivo custo dos programas públicos implementados localmente, razão pela qual seria um tributo mais eficiente.⁸⁰²

Eu não concordo com esses argumentos. Em primeiro lugar, já vimos que a suposta necessidade de reserva (ou preservação) da competência tributária a todos os entes da federação não encontra amparo jurídico ou econômico. Nada justifica a manutenção de um imposto local em se demonstrando que sua incidência é injusta e ineficiente.⁸⁰³ Aliás, há estudos apontando que o imposto imobiliário é um dos que mais sofrem rejeição popular e, quando atribuído à competência de entes locais, como no caso brasileiro, está fortemente sujeito à pressão social contra seu incremento⁸⁰⁴, o que pode ser fatal em pequenas comunidades.

Em segundo lugar, embora seja, de fato, um imposto difícil de se evadir, na prática brasileira sua cobrança tem se dado de forma precária. Além do baixo índice de imóveis

⁸⁰² SHANSKE, Darien. Revitalizing local political economy through modernizing the property tax. *University of California, Research Paper* n° 374, 2014, p. 4-5.

⁸⁰³ Musgrave sugere que a atribuição da competência tributária relativa ao imposto imobiliário ao ente local é um modelo excepcional, não adotado, por exemplo, na Inglaterra, em que o sistema de alíquotas é fixado pelo ente central, embora a arrecadação seja destinada ao ente local. (MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 349-350).

⁸⁰⁴ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras. *IPEA, Texto para discussão* n° 1417, 2009, p. 19.

sujeitos à tributação⁸⁰⁵, como o cálculo depende de constantes avaliações, que nem sempre são fáceis,⁸⁰⁶ é comum a defasagem do valor dos imóveis nos cadastros públicos.⁸⁰⁷

Em terceiro lugar, ainda que a propriedade imobiliária seja até mesmo mais concentrada que a distribuição da renda, a tributação de um único item do patrimônio não atende ao princípio da capacidade contributiva⁸⁰⁸, ainda mais num mundo em que, cada vez mais, as grandes riquezas estão concentradas em bens intangíveis.⁸⁰⁹ Basta pensar que, se duas pessoas possuem o mesmo patrimônio, mas uma delas concentra seu patrimônio em imóveis e a outra em móveis, as duas, embora com capacidades similares, estarão sujeitas a ônus tributários distintos.⁸¹⁰ Raciocínio semelhante se aplica se pensarmos em duas pessoas,

⁸⁰⁵ No Brasil, em 2003, apenas 30% dos imóveis residenciais foram tributados pelo IPTU. Em alguns municípios, esse percentual foi baixíssimo. Por exemplo, em Manaus, não passou de 3,3%. Nesse sentido, confira-se: CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. *Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras*. Texto para discussão nº 1417, IPEA, 2009, p. 15 e 25. Inúmeros fatores podem levar ao baixo número de pagantes, tais como excessivas isenções ou cadastro fiscal pouco abrangente. No município do Rio de Janeiro, por exemplo, o regulamento do IPTU estabelece nada menos que 25 tipos de isenção a depender da natureza do imóvel ou de condições pessoais do proprietário – tais como imóveis ocupados por agremiação esportistas, associações profissionais, teatros, museus, indústria cinematográfica brasileira, ex-combatentes da Segunda Guerra Mundial, editoras de livro, pessoas com deficiência etc. –, 3 isenções considerando o valor dos imóveis e, ainda, uma isenção parcial a depender das condições de urbanização da localidade (artigos 12, 12-A e 12-B do Decreto nº 14.327/1995).

⁸⁰⁶ Para contornar essa dificuldade, Chang sugere um inusitado método de autoavaliação, ou seja, o proprietário é que faria a avaliação do seu imóvel para fim de tributação do IPTU. Se no momento em que o imóvel é transferido (vendido, doado etc.) há diferença na avaliação, então o proprietário pagaria a diferença de imposto retroativa, com juros. (CHANG, Yun-chien. *Self-assessment of takings compensation: an empirical study*. *The Journal of Law, Economics and Organization*, vol. 58 (2). 2012, p. 265-285).

⁸⁰⁷ Em alguns casos, essa defasagem é usada propositalmente (em conjunto com uma alíquota maior) para impedir que os contribuintes questionem a avaliação municipal, o que pode resultar numa tributação absolutamente injusta. Imaginemos duas cidades: na cidade A os imóveis são avaliados pelo valor de mercado e sujeitos à alíquota de 1%, enquanto na cidade B a avaliação costuma ser metade do valor de mercado e a alíquota é de 2%. A incidência final é semelhante. Entretanto, se na cidade B um único imóvel é reavaliado a 80% do valor de mercado, ainda assim o proprietário dificilmente terá como impugnar o valor, mas estará, injustamente, suportando uma carga superior a outras pessoas em situação semelhante. Como advogado, eu já vi isso acontecer mais de uma vez.

⁸⁰⁸ Nesse sentido, confira-se: MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p.343-346. Como o imposto não identifica a capacidade contributiva do proprietário, alguns autores sugerem que ele deveria contar com medidas que aliviassem a incidência em situações excepcionais (demissão, por exemplo), o chamado *circuit breaker*. (SHANSKE, Darien. *Revitalizing local political economy through modernizing the property tax*. *University of California, Research Paper* nº 374, 2014, p. 5-6). Essas medidas, na realidade, nada mais são do que uma aproximação do IPTU ao imposto de renda, dada a deficiência daquele.

⁸⁰⁹ VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 2, nº 11, Belo Horizonte, 2004, p. 15.

⁸¹⁰ Nesse sentido, confira-se: LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. IPEA, *Texto para discussão* nº 666, 1999, p. 12.

uma com imóvel integralmente quitado e outra financiado. Tributá-las igualmente é ignorar o patrimônio líquido do contribuinte.⁸¹¹

Além disso, alguns estudos indicam que a tributação da propriedade imobiliária costuma ser regressiva.⁸¹² E não é muito difícil entender a razão disso. Imaginemos duas pessoas, uma com um patrimônio total de \$20 milhões, dos quais \$5 milhões seriam constituídos por um imóvel, e outra com um patrimônio de \$55 mil, sendo \$50 mil constituído por um imóvel. Se ambas estiverem sujeitas à alíquota de 1% de IPTU, a primeira pagará \$50 mil e a segunda só \$500, nominalmente menos. Entretanto, em termos proporcionais ao total do patrimônio, a primeira estará pagando 0,25%, enquanto a segunda 0,90%. O mesmo comparativo pode ser feito em relação à proporção da tributação imobiliária frente à renda.

Em quarto lugar, essa aproximação do IPTU à teoria do benefício pode ser nociva. Por exemplo, nos EUA o imposto imobiliário era empregado substancialmente pelas municipalidades para custear educação pública. Assim, quanto mais rica a comunidade local, permitindo uma arrecadação maior, mais recursos eram destinados à educação e, assim, em tese, melhor era a educação. Esse modelo acabou fomentando enormes disparidades entre regiões, tendo, por isso, sido declarada inconstitucional.⁸¹³

Há quem critique, ainda, o fato de o imposto imobiliário ser tributado anualmente, numa incidência única concentrada, não atentando para a natural imprevidência do contribuinte em poupar dinheiro.⁸¹⁴ Não se trata, a meu ver, de um problema intrínseco ao imposto imobiliário, tanto que em inúmeros municípios brasileiros o IPTU pode ser pago parceladamente ao longo do ano.

Uma das poucas razões que poderiam justificar a existência (ou subsistência) do imposto imobiliário é a quantidade limitada de espaço físico que existe no mundo, uma

⁸¹¹ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 503.

⁸¹² Nesse sentido, confira-se: MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 354; CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras. *IPEA, Texto para discussão* n° 1417, 2009, p. 15-20. Carvalho distingue a carga tributária global da carga tributária dos pagantes do imposto. Como a classe mais baixa não estaria sujeita ao pagamento, ele sugere que a carga tributária global do IPTU seria progressiva, enquanto a carga tributária dos pagantes seria fortemente regressiva. Na verdade, entretanto, o gráfico por ele reproduzido sobre a carga tributária global não indica progressividade, uma vez que o maior ônus recai sobre a faixa central de contribuintes.

⁸¹³ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 356.

⁸¹⁴ SHANSKE, Darien. Revitalizing local political economy through modernizing the property tax. *University of California, Research Paper* n° 374, 2014, p. 5-6.

excepcional e estrita função regulatória. Como o solo é limitado, a tributação asseguraria, ou estimularia, o seu adequado aproveitamento.⁸¹⁵

4.5.2. A tributação do patrimônio líquido (da pessoa física)

Se a tributação do patrimônio imobiliário não atende à capacidade contributiva, dificilmente haverá um imposto que melhor a revele do que aquele que incida sobre o patrimônio líquido do indivíduo.⁸¹⁶ Não obstante, poucos países adotam tal imposto. Em 2000, apenas 15 países da OCDE (de um total de 30 à época) cobravam imposto sobre o patrimônio líquido. Em 2017, esse número caiu para 9⁸¹⁷ (de um total de 36⁸¹⁸) e na maioria deles há uma expressiva faixa inicial de isenção.

A baixa adesão dos países (e, portanto, a necessidade de coordenação fiscal internacional)⁸¹⁹ é justamente uma das maiores críticas a esse imposto, na medida em que fomentaria deslocamento de grandes fortunas para países sem tributação sobre o patrimônio.⁸²⁰ Na minha visão, essa ameaça seria contornável por meio de uma tributação da riqueza pessoal em bases universais, atingindo até mesmo não residentes,⁸²¹ sendo a troca de informações entre países um caminho sem volta.

⁸¹⁵ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 346. De certa forma, trata-se de uma lógica oposta à pensada por Henry George, de só tributar o solo, ignorando a construção.

⁸¹⁶ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 512.

⁸¹⁷ OCDE. *Revenue statistics. Comparative tables*. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>> Acesso em: 15/01/2020. Os países que ainda tributavam, em 2017, eram: Bélgica, Canadá, França, Grécia, Hungria, Luxemburgo, Noruega, Espanha e Suíça. E desses, os únicos cuja arrecadação sobre o patrimônio global estava acima de 1% da arrecadação total eram Luxemburgo (7,2%), Noruega (1,5%) e Suíça (4,8%).

⁸¹⁸ De 2000 a 2017 ingressaram na OCDE: Chile, Eslovênia, Israel, Estônia, Letônia e Lituânia.

⁸¹⁹ NOVOA, César García. El futuro del impuesto sobre sucesiones y patrimonio: apuntes para una reflexión (I). *Bolsa de Madrid*, vol. 133, 2004, p. 2.

⁸²⁰ Sobre o deslocamento de patrimônio para Dakota do Sul, nos EUA, em razão da baixa (ou inexistente) tributação, confira-se: THE GUARDIAN. *The great American tax haven: why the super-rich love South Dakota*. Publicado em 14/11/2019. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/world/2019/nov/14/the-great-american-tax-haven-why-the-super-rich-love-south-dakota-trust-laws>> Acesso em: 17/01/2020.

⁸²¹ Neste caso, a única opção para se afastar a tributação seria o contribuinte abrir mão da nacionalidade, uma medida extrema e que, quando comprovada a intenção de fraudar a arrecadação, poderia ser combatida com medidas igualmente extremas, como, por exemplo, a não concessão de visto para nova entrada no país.

Mas por que motivo, então, mesmo atendendo adequadamente a capacidade contributiva, há tanta resistência política a um imposto sobre o patrimônio líquido? A resposta mais óbvia parece ser a percepção de que, ao retirar do contribuinte parcela do seu patrimônio, ainda que o contribuinte não tenha experimentado qualquer acréscimo no período, esse imposto soa um tanto confiscatório,⁸²² ainda mais quando já existe um tributo sobre a renda. O Estado deixa de ser um parceiro dos lucros. Daí porque, em geral, sustenta-se que esse imposto só teria cabimento como medida excepcional⁸²³ para atingir, indiretamente, os ganhos dos super-ricos que escapam da tributação da renda,⁸²⁴ o que parece alinhado com o quarto consenso que propus. Em outras palavras, um imposto focado nos 1% ou, ainda melhor, nos 0,1% mais ricos, cujo propósito maior é reduzir a abissal desigualdade de riqueza existente.

Outra crítica recorrente ao imposto sobre o patrimônio líquido é a necessidade de constantes e difíceis mensurações, especialmente quando se fala de direitos intangíveis.⁸²⁵ Além disso, há problemas práticos de iliquidez ou de dispersão familiar do patrimônio visando à redução da incidência,⁸²⁶ embora estes últimos não sejam exclusivos da tributação sobre o patrimônio.

4.5.3. Imposto sobre herança (e doações)

A tributação sobre a herança tem estreita ligação com o consenso relativo ao tratamento igualitário, atendido por meio da capacidade contributiva, pois não há dúvida que a herança (ou a doação) recebida representa para o beneficiário, sob o ponto de vista financeiro,

⁸²² NOVOA, César García. El futuro del impuesto sobre sucesiones y patrimonio: apuntes para una reflexión (I). *Bolsa de Madrid*, vol. 133, 2004, p. 6. Em sentido semelhante, confira-se: GUNN, Alan. The case for an income tax. *University of Chicago Law Review*, vol 46, 1979, p. 379-382.

⁸²³ GUERRERO, Luis Corral. La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 14, 2004, p. 32.

⁸²⁴ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 358. PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 511.

⁸²⁵ REPETTI, James R. Democracy and opportunity: a new paradigm in tax equity. *Boston College Law School Research Paper* 137, 2008, p. 1164.

⁸²⁶ SARIN, Natasha; SUMMERS, Lawrence H. *Fair, comprehensive tax reform is the right path forward*. 2019. Disponível em: <<http://larrysummers.com/2019/04/01/fair-comprehensive-tax-reform-is-the-right-path-forward/>> Acesso em: 17/02/2020.

um signo presuntivo de riqueza semelhante à renda. Daí porque há quem diga ser até mesmo intuitiva a comparação entre o imposto de renda e o imposto sobre herança, a sugerir que os ingressos “gratuitos” não recebam tratamento distinto (ou pior, menos gravoso) daqueles obtidos pelo trabalho ou capital⁸²⁷, na medida em que “o consumo e a riqueza obtidos através de doações gratuitas contribuem para o bem-estar de uma pessoa pelo menos na mesma proporção que o consumo e a riqueza possibilitados pelo trabalho e pelos investimentos.”⁸²⁸

Se há semelhança entre o bem-estar proporcionado pela renda do trabalho e do capital e aquele proporcionado pela herança, então, assim acredito, não faz sentido algum a existência de um imposto específico para alcançar a herança (e doações), ainda mais de competência estadual. Na realidade, isso é até contraproducente, porque é inegável que cada nova figura tributária introduz mais complexidade ao sistema. Mas o problema não para por aí. O fato de a competência para tributar não ser atribuída ao ente central implica que o recebimento de herança pode exigir o pagamento de imposto em múltiplos Estados, tantos quantos forem localizados os bens do falecido a serem inventariados. E talvez o que seja o pior, atribuir a competência tributária aos Estados suscita dúvidas sobre a sua legitimidade para tributar bens herdados no exterior⁸²⁹, mesmo que inexista imposto sobre o herança no país de localização do bem, o que é um poderoso incentivo para planejamentos tributários que distorcem o sistema e resultam em flagrantes injustiças.

No Brasil, além de a competência para tributar a herança ser atribuída aos Estados, a incidência se dá por alíquotas menores que aquelas aplicáveis ao imposto de renda das pessoas físicas⁸³⁰, o que tem sido alvo de duras críticas, sob a suposição de que o Brasil estaria em descompasso com o mundo.⁸³¹ A verdade, entretanto, é que muitos países não

⁸²⁷ PAULA, Fernanda de. *A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 101.

⁸²⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 199.

⁸²⁹ A questão aguarda julgamento pelo STF, com repercussão geral reconhecida, no RE 851.108 (relator Ministro Dias Tóffoli), após o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo declarar a inconstitucionalidade da incidência.

⁸³⁰ A maior alíquota nominal possível do ITD é de 8% (variando a alíquota máxima de Estado para Estado), enquanto no imposto de renda é de 27,5%.

⁸³¹ FES; Forum21; Plataforma Política Social; GT de Macro SEP. *Austeridade e retrocesso: finanças públicas e política fiscal no Brasil*. São Paulo: 2016. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/wp-content/uploads/Austeridade-e-Retrocesso.pdf>> Acesso em: 19/02/2020.

cobram tal imposto. Por exemplo, dentre os 36 países membros da OCDE, 14 deles não contam com um imposto sobre a herança.⁸³²

Além disso, é correto afirmar que, em geral, as alíquotas nominais do imposto sobre a herança nos países em que tal imposto existe costumam ser mais alinhadas com as do imposto de renda e, portanto, superiores às vigentes no Brasil. Mas é igualmente verdade que grande parte desses países adota enormes faixas de isenção, muito superiores às praticadas no Brasil. Por exemplo, na Inglaterra a alíquota do imposto sobre herança é de 40%, mas há uma faixa de isenção de £\$ 325 mil, algo em torno hoje de R\$ 1,76 milhão. Na França, as alíquotas variam de 45% a 60%, com uma faixa de isenção de €\$ 151 mil, correspondente a cerca de R\$ 700 mil. Nos EUA, o imposto sobre herança federal varia de 18% a 40% e conta com uma faixa de isenção de mais de US\$ 11 milhões.⁸³³ No âmbito estadual, apenas 19 (de um total de 50) Estados americanos, mais o Distrito de Columbia, cobram imposto sobre herança.⁸³⁴ A alíquota máxima aplicável é de 20%, mas a menor faixa de isenção é de US\$ 675 mil e em alguns casos o imposto sequer é cobrado de cônjuges ou descendentes diretos.⁸³⁵ Já no Brasil, alíquota máxima aplicável é de 8%, variando a regra em cada Estado. No Rio de Janeiro, a alíquota varia de 4% a 8% e a faixa de isenção é de apenas aproximadamente R\$ 44 mil.⁸³⁶

Parece, portanto, que a intenção desses países não é equiparar herança à renda, mas atingir gravosamente a transferência de grandes patrimônios, visando a minorar a desigualdade.⁸³⁷ Isso provavelmente decorre do fato de que a discussão sobre a tributação da

⁸³² OCDE. *Revenue statistics. Comparative tables*. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>> Acesso em: 15/01/2020. Os países que, em 2018, não contavam com um imposto sobre a herança eram: Austrália, Áustria, Canadá, República Checa, Estônia, Israel, Lituânia, México, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, República Eslovaca e Suécia. Estudo da EY indica ainda que China, Indonésia, Singapura, Tailândia, Chipre, Gibraltar, Índia, Rússia e Ucrânia igualmente não possuem um imposto sobre herança. EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*: 2019. Disponível em: <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide/\\$FILE/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide/$FILE/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide.pdf)> Acesso em: 19/01/2020.

⁸³³ EY. *Worldwide estate and inheritance tax guide*: 2019. Disponível em: <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide/\\$FILE/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide/$FILE/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide.pdf)> Acesso em: 19/01/2020.

⁸³⁴ Na realidade, 13 Estados e o Distrito de Columbia contam com um *estate tax*, cobrado do espólio sobre o total dos bens a serem transferidos, 4 possuem um *inheritance tax*, cobrado do favorecido por conta dos bens individualmente recebidos, e 2 possuem ambos os impostos.

⁸³⁵ DRENKARD, Scott; BOREAN, Richard. *Does your state have an estate or inheritance tax?* 2015. Disponível em: <<https://taxfoundation.org/does-your-state-have-estate-or-inheritance-tax>> Acesso em: 19/01/2020.

⁸³⁶ Lei estadual nº 7.174/2015.

⁸³⁷ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976, p. 359. Como Piketty chama a atenção, “nas economias que crescem pouco, a riqueza

herança, assim como a tributação do patrimônio líquido, envolve muitos valores que aceitamos, alguns contraditórios entre si.

Se por um lado há quem enxergue a tributação da herança como instrumento de justiça em face da necessidade de se alcançar o rendimento obtido sem esforço⁸³⁸, por outro não há como se ignorar que a simples incorporação da herança ao imposto de renda pode dar azo a situações de duvidosa justiça. Para tanto, basta imaginar a seguinte hipótese: o falecimento de uma mulher solteira, com um filho de pai desconhecido, menor de idade, cujo único patrimônio era um imóvel simples, adquirido a duras penas. A capacidade contributiva do filho menor, que vivia e dependia dos rendimentos da mãe, melhorou ou piorou com o falecimento da mãe⁸³⁹ (e aqui é importante não olharmos apenas para uma fotografia formal, mas também para as repercussões futuras desse fato)?

Em resumo, a opção sobre a incorporação do imposto sobre herança ao imposto de renda, ou da manutenção de uma tributação em separado voltada para grandes patrimônios, ou mesmo a mescla dos dois sistemas⁸⁴⁰ depende de pressupostos filosóficos difíceis de definir. O que me parece indene de dúvida é que o sistema brasileiro atual não se encaixa em qualquer desses modelos: não se presta a reduzir desigualdades extremas (acumuladas entre gerações) e ainda possui pretensões arrecadatórias tímidas.

4.6. A matriz tributária brasileira e as principais reformas propostas

A carga tributária, no Brasil, tem se mantido relativamente estável nos últimos 20 anos. Desde 2002, quando foi medida em 32,09%, ela flutuou entre 31,39% a 33,64%,

acumulada no passado naturalmente ganha importância desproporcional.” (PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 32).

⁸³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. IV – os tributos na constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 225-226.

⁸³⁹ Comentando possível “injustiças” que a tributação da herança pode suscitar, confira-se: NOVOA, César García. El futuro del impuesto sobre sucesiones y patrimonio: apuntes para una reflexión (II). *Bolsa de Madrid*, vol. 134, 2004, p. 76-82.

⁸⁴⁰ Sobre o cabimento desse modelo, confira-se: PAULA, Fernanda de. *A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 170-171. A referida autora sugere a necessidade dessa dupla incidência para minimizar a desigualdade, mas rejeita a ideia de que isso seja feito com base em avaliações de mérito a respeito da legitimidade da herança. Do meu ponto de vista, essas considerações são indissociáveis, sob pena de transformar o combate à desigualdade em mera teoria utilitarista.

alcançando, em 2017, 32,43%,⁸⁴¹ percentual ligeiramente abaixo da média dos países membros da OCDE, que foi de 34,3% em 2018.

Entretanto, a matriz tributária brasileira tem se mostrado, de certa forma, um tanto distante do “padrão” de países desenvolvidos. Como visto na Figura 4.2, praticamente metade da arrecadação é feita por meio da tributação sobre o consumo, ao passo que, na OCDE, essa base tende a representar a terça parte do total arrecadado.⁸⁴² E isso tem importância sob o ponto de vista do elemento justiça, porque a tributação sobre o consumo, tal como hoje desenhada, não permite uma incidência progressiva.

Não bastasse isso, o Brasil procede a essa cobrança de uma forma absolutamente singular, segregando entre os três níveis da federação a competência para tributar o consumo, por meio de incidência cumulativas ou parcialmente não cumulativas e de tributos que contêm múltiplas alíquotas e exceções, o que é fonte de extrema complexidade (e consequente injustiça), falta de transparência, altos custos de conformidade, infundáveis litígios e ineficiência econômica.

Por outro lado, enquanto nos países membros da OCDE a tributação da renda representa cerca de um terço do total arrecadado, no Brasil ela representa menos que a quinta parte. A legislação dedicada à tributação da renda é, ainda, repleta de “favores” que beneficiam apenas as classes mais ricas (os chamados gastos tributários), como visto rapidamente no terceiro capítulo, e concentra a tributação na pessoa jurídica, ao contrário do que a maioria das nações faz, o que, assim me parece, traz mais desvantagens (da injustiça à sensação de injustiça) do que vantagens ao sistema.

E embora a parcela da tributação do patrimônio na composição da arrecadação total sejam semelhantes no Brasil e nos países membros da OCDE, viu-se que, nestes, é usual a adoção de alíquotas muito maiores, alinhadas à tributação da renda, e expressivas faixas de isenção, sugerindo que o propósito da incidência é muito mais reduzir desigualdades do que equiparar renda e herança como duas fontes de acréscimo patrimonial.

O Brasil, que ostenta níveis elevadíssimos de desigualdade, parece estar, no campo tributário, em claro descompasso com o resto do mundo e, em especial, com os países

⁸⁴¹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Carga tributária no Brasil 2017: análise por tributos e bases de incidência*. CETAD, 2018, p. 2 e 6. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>> Acesso em: 07/01/2020.

⁸⁴² Na verdade, o Brasil, desde a proclamação da república, sempre concentrou a arrecadação em tributos ditos indiretos. Nesse sentido, confira-se: OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. IPEA, *Texto para discussão* nº 1469, 2010. Por exemplo, como indicado pelo referido autor, em 1929, os impostos indiretos respondiam por 86% da arrecadação.

desenvolvidos. Parece haver consenso social (e espaço político) a respeito da necessidade de modificar o sistema tributário.

Não por outra razão, há hoje, no Congresso Nacional, duas propostas de reforma tributária em estágio avançado de análise: a PEC 110/2019 e a PEC 45/2019, muito semelhantes.⁸⁴³

Em apertado resumo (e de certa forma focando mais na PEC 45/2019, elaborada pelo Centro de Cidadania Fiscal, por ter sido a que mais recebeu debate acadêmico até agora), o que se propõe é a criação de um imposto sobre o consumo que, sem alterar a carga tributária global no país, suplantaria todas as incidências sobre o consumo hoje existentes. Na verdade, mais que isso, teria uma base ampla a incidir sobre toda operação que represente, sob o ponto de vista econômico, um consumo, independentemente de se tratar de um bem, de um serviço ou mesmo de um intangível.

O imposto seria totalmente não cumulativo (com base no crédito financeiro e não no crédito físico), cobrado integralmente no destino, composto por três alíquotas somadas, instituídas autonomamente pela União, pelos Estados e pelos municípios, dentro de certos limites máximo e mínimo, alíquotas essas que seriam uniformes para todos os bens e serviços dentro da área de abrangência de cada ente. Seria proibida a concessão de qualquer benefício fiscal que represente redução da incidência e o peso dessa tributação sobre as classes mais baixas seria compensado por meio de transferências de renda, ou seja, por meio do gasto público direto.

A gestão e fiscalização do imposto seria feita de forma coordenada por todos os entes, por meio de um comitê nacional, que seria responsável por restituir aos contribuintes créditos acumulados, especialmente créditos decorrentes de exportações, que seriam totalmente desoneradas.

Estima-se um período de teste de 2 anos, mais um período de implantação de 8 anos, em que os antigos tributos seriam, paulatinamente, substituídos por essa nova incidência.

Por fim, prevê-se a criação de um imposto seletivo federal, a incidir sobre bens e serviços cujo consumo se deseja desestimular.

⁸⁴³ O governo federal, por sua vez, estuda apresentar uma proposta de implantação de uma tributação sobre a movimentação financeira em substituição a alguns dos tributos existentes, algo semelhante à extinta CPMF. Até este momento, nada foi formalizado, sendo difícil examinar as qualidades da proposta. O que se pode dizer, em princípio, é que tal tributo, além de cumulativo, não atende ao princípio da capacidade contributiva, possuindo grande rejeição social e acadêmica.

4.6.1. Críticas à reforma e considerações finais

Não obstante os inúmeros pontos positivos que contemplam, muitas críticas têm sido feitas às propostas de reforma. Não me preocupo, aqui, com as críticas que dizem respeito à forma como as propostas estão redigidas, mas com o conceito por detrás dela.

A principal crítica que tenho identificado a respeito da proposta (referindo-me aqui à PEC 45/2019) é que ela, ao suprimir a competência tributária dos Estados e municípios para instituir impostos sobre o consumo, violaria o pacto federativo, que é cláusula pétrea. Na melhor das hipóteses, suscitaria uma dúvida sobre sua constitucionalidade, que, até decisão final do STF, colocaria em xeque a validade da reforma.⁸⁴⁴

Já manifestei minha opinião a respeito da inexistência de inconstitucionalidade desde que haja razoável compatibilidade (suficiência dificilmente haverá) entre os recursos recebidos por um ente e suas atribuições e que o repasse dos recursos arrecadados não esteja sujeito a condições.⁸⁴⁵ E eu não canso de me surpreender quando se comenta sobre a necessidade de consenso político para a aprovação das mudanças. Afinal, a aprovação das mudanças no Congresso Nacional por meio de quórum qualificado representa o quê? Na realidade, eu fico com a sensação, quando se fala de tais consensos, que os Estados e municípios seriam verdadeiros feudos (políticos) e que, à falta de consenso entre o senhor feudal e o poder central do rei, a reforma ruiria. Mas afinal, quem são esses senhores feudais? Fica, assim, a sensação de que, por trás desse argumento, o que há, inadvertidamente, são interesses escusos a serem protegidos.⁸⁴⁶ A verdade é que qualquer proposta está sujeita a testes de constitucionalidade e no Brasil as pessoas possuem um apreço especial pelo litígio

⁸⁴⁴ SCAFF, Fernando Facury. *Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF*. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>> Acesso em: 20/01/2020; SOUZA, Hamilton Dias de. *Reforma tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo*. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019>> Acesso em: 20/01/2020.

⁸⁴⁵ No mesmo sentido, confira-se: ROCHA, Sergio André. *Questão federativa é central na análise da constitucionalidade do IBS*. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-ago-06/sergio-rocha-questao-federativa-central-analise-ibs>> Acesso em: 20/01/2020. Não obstante não vislumbrar, em tese, inconstitucionalidade, o referido autor pondera que seria conveniente que o desenho do comitê gestor já constasse do texto da reforma constitucional, com o que não concordo. A Constituição precisa de menos texto e não de mais.

⁸⁴⁶ Essa sensação se sobressai, por exemplo, quando se vê alguém afirmar que devemos ter atenção às peculiaridades do agronegócio, que é um “segmento de alta importância para a economia nacional e mundial, além de concretizar um dos maiores direitos fundamentais ligados à dignidade da pessoa humana e vida, que é a alimentação.” CALCINI, Fábio Pallaretti. *A reforma tributária e o diálogo com o agronegócio*. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-27/direito-agronegocio-reforma-tributaria-dialogo-agronegocio>> Acesso em: 20/01/2020.

na área tributária e pela falta de deferência ao Poder Legislativo. Temos que mudar um pouco a nossa forma de pensar.

A crítica que, assim penso, realmente merece ser feita às reformas é que elas não mudam a matriz do sistema nacional, que continuará focada essencialmente na tributação do consumo, desalinhada do modelo usualmente adotado pelos países desenvolvidos e descomprometida, assim, com o elemento justiça.

É verdade que uma reforma completa do sistema, de uma só vez, seria inviável, se não por questões políticas, então por questões práticas. Também não se pode negar que resolver um dos graves problemas do sistema, que é a sua complexidade diante da sobreposição de incidências sobre o consumo, já seria saudável. Entretanto, a menos que se reforme a reforma ao longo dos 10 (conturbados) anos que se propõe para sua implementação total, continuaremos trabalhando, por mais uma década, com um sistema que olha pouco para o elemento justiça. Isso sem falar no risco de a reforma não ser concluída na exata medida pretendida (por exemplo, na manutenção de algum dos tributos que se pretendia extinguir), o que pode resultar até mesmo em aumento da carga tributária sobre o consumo, não havendo garantias que o sistema de transferência via gasto público vá, de fato, compensar as classes mais pobres.⁸⁴⁷

Outros dois pontos ainda me chamam a atenção. O primeiro é a previsão de um imposto complementar seletivo, o que contraria toda a lógica de neutralidade apregoada pela própria reforma (e que, por inúmeras razões, defendo enfaticamente), destoando ainda da tendência mundial de encolhimento dessas exações, retirando ainda a transparência da incidência final sobre o preço.

O segundo é que a reforma está longe de resolver alguns problemas, como aqueles decorrentes da digitalização da economia ou mesmo do alto índice de litigiosidade associada à estrutura de resolução de litígios atualmente existente. Ou seja, teremos simplificação, mas alguns problemas graves do nosso sistema persistirão, ao contrário do que alguns parecem acreditar. Por outro lado, além das dificuldades inerentes a qualquer reforma, essa em especial pode trazer outras específicas, como, por exemplo, aquelas associadas à tributação no destino, como já visto.

Não existe reforma ideal, ainda mais num mundo não ideal. Mas se eu tivesse que escolher por onde começar, começaria tentando dar maior ênfase ao elemento justiça. E não

⁸⁴⁷ ROCHA, Sergio André. *O Imposto sobre Bens e Serviços proposto na reforma tributária da PEC 45*. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-13/sergio-rocha-imposto-bens-servicos-pec-45>> Acesso em: 20/01/2020.

dá para fazer isso compartimentando o sistema, sem enxergar o todo. Talvez uma boa forma de fazer isso seria substituir a ênfase da tributação federal sobre o consumo pela tributação da renda, o que, aliás, poderia facilitar consensos políticos relacionados à aprovação da reforma.

CONCLUSÃO

Há um movimento crescente em favor de uma reforma tributária no Brasil. Mas qual reforma desejamos? O que procurei demonstrar neste trabalho é que não dá para discorrer sobre o assunto (i) sem olhar o sistema como um todo coerente e coordenado, ainda que a reforma seja implementada aos poucos; (ii) sem identificar clara e previamente quais são os objetivos que pretendemos alcançar, definindo os elementos que consideramos indispensáveis ao sistema; e, acima de tudo, (iii) sem esclarecer quais são os pressupostos filosóficos (e econômicos) que respaldam nossas premissas. Na verdade, essas três etapas metodológicas estão interconectadas, pois, por exemplo, só tem sentido identificarmos os elementos necessários se pensarmos no sistema como um todo, assim como as premissas filosóficas têm íntima relação com a definição do conceito de justiça tributária, o que acredito ser o principal elemento do sistema.

Como espero ter deixado claro, um sistema tributário ideal pressupõe a existência de uma multiplicidade de elementos além de justiça – suficiência, neutralidade, simplicidade, flexibilidade (além da responsabilidade dos agentes como fator condicionante) – que dialogam entre si. Por exemplo, sistemas não neutros ou complexos podem levar a injustiças. E como visto ao longo do trabalho, a neutralidade é um importante redutor de complexidade e, por isso, de injustiça.

Contra o que me parece a corrente dominante, insisto na neutralidade da tributação e, portanto, rejeito a ideia extrafiscalidade como medida para combater custos sociais internos e externos de determinadas atividades. A tributação mais ou menos gravosa sobre determinadas atividades, na minha visão, viola a liberdade individual de escolha, é ineficiente para combater externalidades, sofre influência de grupos de pressão, abre brechas para tributações arbitrárias por mera conveniência arrecadatória e, muitas vezes, sequer passa por testes de proporcionalidade.

Não me parece existir muita divergência a respeito dos elementos suficiência, simplicidade (que contempla clareza da legislação, eficiência econômica e de resolução de conflitos, segurança jurídica, coerência da lei e dos intérpretes e transparência) e flexibilidade, mas não está claro a extensão do que o fator condicionante responsabilidade pode exigir, apenas que, seja qual for essa extensão, ela tem que atuar em todos os sentidos, não afetando apenas contribuintes, mas igualmente fiscais, procuradores, julgadores etc., ou seja, todos os agentes envolvidos no processo de tributação.

Espero ter demonstrado, também, o erro de teorias de justiça tradicionais, especialmente das ideias de Rawls (sem negar a sua importância), largamente adotadas de forma acrítica pela doutrina, que procura identificar instituições ideais a partir da construção de uma concepção de justiça perfeita, transcendental, sem colocar o foco diretamente sobre as sociedades reais e sem levar em consideração que nossa noção de justiça é permeada por uma pluralidade de razões imparciais e contraditórias entre si. Prefiro, assim, adotar como premissa metodológica identificar situações que suscitariam pouca divergência, cuja transgressão representariam, na consciência popular, flagrante injustiça.

Nessa tarefa, identifiquei três consensos principais relacionados à justiça tributária: igualdade, proteção ao mínimo existencial e não regressividade, as quais seriam concretizadas, em grande medida, por meio de uma tributação que respeite a capacidade contributiva das pessoas, tanto na sua aceção objetiva como subjetiva. E sugeri a construção de um quarto consenso: o papel da tributação, como instrumento de justiça social, no combate à desigualdade extrema, após reproduzir dados que comprovam ser o Brasil um dos países com maior índice de desigualdade do mundo. Para aceitar esse quarto consenso, parece-me importante perceber que, embora a noção de mérito esteja, de certa forma, enraizada em nossas cabeças desde tempos imemoriais, há fatores que independem do esforço pessoal que usualmente interferem na distribuição da riqueza (raça, gênero, sorte, estruturas sociais etc.). Além disso, parecem existir outras razões, alheias à justiça, para se prestigiar uma sociedade menos desigual, como maior coesão social, maior estabilidade política e equilíbrio democrático e maior crescimento econômico sustentável no longo prazo.

O que se pode fazer para combater essa abissal desigualdade? Sob o ponto de vista da justiça social, há inúmeras frentes, por meio do gasto progressivo. Já se fecharmos o foco para a justiça tributária, temos que nos preocupar com o gasto tributário (benefícios fiscais que às vezes favorecem castas já privilegiadas) e com a progressividade da tributação. Progressividade, portanto, não é algo inexorável à tributação, mas tem um papel importante a exercer em sociedades muito desiguais, como o Brasil.

Há inúmeros autores que defendem posição semelhante, mas em geral essa defesa é feita com base numa ideia de solidariedade social que, a meu ver, só enfraquece o discurso. Afinal, abstratamente, solidariedade social poderia autorizar qualquer sistema distributivo, até mesmo um que ignore qualquer mérito individual, o que, na minha visão, seria absurdo; é quase que um *super trunfo*, que se pode lançar mão a qualquer hora do discurso e que quase inviabiliza qualquer argumento em sentido contrário. Portanto, como insisti ao longo do texto,

ainda que o ponto de chegada possa ser semelhante a muitos outros trabalhos, acredito que o caminho percorrido é sensivelmente distinto.

Mas afinal, há bases tributárias que melhor atendem aos elementos indicados, incluindo-se aos consensos sobre justiça propostos? Por razões diferentes do que normalmente se sustenta (como a regressividade da tributação sobre o consumo), concluí que a tributação sobre a renda tem um papel relevante num sistema que exige certa dose de progressividade. Trata-se, ainda, de uma base que trabalha melhor com a eventual falta de elasticidade da demanda, colocando o Estado numa posição de verdadeiro parceiro do contribuinte, isto é, somente exigindo o imposto onde há efetiva capacidade contributiva de quem vende, além de proporcionar maior transparência a respeito da efetiva carga tributária a que o contribuinte está submetido. Busquei demonstrar, também, que a renda não suscita discussões sobre a tributação na origem e/ou no destino, enquanto isso é um ponto sensível da tributação sobre o consumo, sendo falsa a defesa, atualmente feita, da tributação no destino como uma solução simples e justa para esse problema, que seria em grande parte mitigado com o respeito à neutralidade.

Isso tudo não implica, entretanto, ignorar a importância da tributação sobre o consumo, que tem especial relevância em razão do padrão internacional (sem bases científicas) de desoneração das exportações e que, ainda, se sobressai, em geral, como um imposto menos complexo. De fato, embora a nossa tributação sobre o consumo no Brasil seja caótica diante da multiplicidade de incidências e regimes especiais, uma tributação sobre o consumo fundada numa única incidência, respeitando a neutralidade, seria inegavelmente de mais fácil compreensão (levando a menos litígios e menores custos de arrecadação e conformidade). Além disso, a tributação sobre o consumo tem algumas vantagens comparativas com a renda no que diz respeito à possibilidade de migração de contribuintes para paraísos fiscais.

O que parece transparecer na análise da matriz tributária brasileira é que ela dá demasiada ênfase à tributação sobre o consumo, em descompasso com a grande maioria dos países desenvolvidos. Igual constatação se aplica à tributação sobre o patrimônio, especialmente no que diz respeito à tributação das heranças (que não se propõe a reduzir a desigualdade extrema).

As reformas atualmente discutidas no Congresso Nacional, especialmente a PEC 45/2019, corrigem muitas distorções da tributação sobre o consumo, tendo, por isso, muitos pontos positivos. E é claro que dificilmente uma proposta única seria capaz de reformar, de uma só vez, todo o sistema. Entretanto, admitindo a justiça como principal elemento do

sistema, parece-me que as propostas ignoram, numa visão macro, a necessidade de uma maior ênfase na tributação da renda em detrimento da tributação sobre o consumo. Como já pontuado, a menos que se reforme a reforma ao longo dos 10 (conturbados) anos que se propõe para sua implementação total, no caso da PEC 45/2019, continuaremos trabalhando, por mais uma década, com um sistema que olha pouco para o elemento justiça.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *A reforma tributária que queremos*. Publicado em 28/10/2019. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/opiniao/artigo-reforma-tributaria-que-queremos-24047506>>. Acesso em: 29/10/2019.

_____. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

ACHA, Luis Manuel Pérez de. Federalismo hacendario (propuestas constitucional y legal 2007). In: GRANADOS, Gabriela Ríos (Coord.). *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del estado*. Ciudad de Mexico: Universidad Nacional Autónoma de Mexico, 2009.

ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2nd ed. Lanham: Madison Books, 2001.

ADAMS, Henry Carter. *The Science of finance: an investigation of public expenditures and public revenues*. New York: Henry Holt, 1899.

AIYAR, Shekhar; EBEKE, Christian. Inequality of opportunity, inequality of income and economic growth. *IMF Working Paper* 19/34, 2019.

ALCÂNTARA, André Luiz Batalha. *Controle de constitucionalidade da extrafiscalidade: da indução negativa ao abuso estatal*. Dissertação apresentada para obtenção do título de mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na UERJ, 2018.

ALLIANZ. *Allianz global wealth map*. Disponível em: <https://www.allianz.com/en/economic_research/research-data/interactive-wealth-map.html> Acesso em: 08/11/2019.

AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez e escolha: em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDRADE, Fábio Martins de. *A polêmica em torno do voto duplo: a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. São Paulo: Martin Claret, 2015.

ARNOLD, Jens Matthias.; BRYNS, Bert; HEADY, Christopher; JOHANSSON, Asa; SCHWELLNUS, Cyrille; VARTIA, Laura. Tax policy for economic recovery and growth. *The Economic Journal*, vol. 121 (50).

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015.

ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário* n° 98.

_____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2015.

AVI-YONAH, Reuven. Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state. *Harvard Law Review*, v. 113, n° 7, 2000.

_____. The three goals of taxation. *Texas Law Review*, vol. 60 (1), 2006.

AYALA, José Luis Pérez. *Explicación de la técnica de los impuestos*. Madrid: EDERSA, 1978.

_____. Las cargas públicas: principios para su distribución. *Hacienda Pública Española*, n° 59, 1979.

AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. A faceta perversa e regressiva na tributação sobre o consumo no atual sistema tributário nacional. In: COSTA, Alexandre Freitas; RODRIGUES, Raphael Silva (Coord.). *Tributação sobre o consumo*. 2ª ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

BALBÉ, Paulo V. S. *Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

BANKS, James; DIAMOND, Peter. *The base for direct taxation*. Prepared for the report of a commission on reforming the tax system for the 21st century. London: The Institute for Fiscal Studies (IFS), 2008.

BARATTO, Gedalva; LOBATO, José Roberto Soares. Cenário de reforma tributária com tributação dual sobre o consumo. In: REZENDE, Fernando (Coord.). *Cadernos Fórum Fiscal* n° 5, 2007.

BARCELLOS, Ana Paula. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BARRO, Robert J. Inequality and Growth in a panel of countries. *Journal of Economic Growth*. vol. 5, n° 1.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). *Revista de Direito Administrativo* n° 225, 2001.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BENTHAM, Jeremy. Uma introdução aos princípios da moral e da religião (o princípio da utilidade). In: MAFFETTONE, Sebastiano; VECA, Salvatore (Org.). *A ideia de justiça de Platão a Rawls*. São Paulo: Saraiva, 2005.

BERLIN, Isaiah. Two concepts of liberty. In: *Four Essays on Liberty*. Oxford, England: Oxford University Press, 1969.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa de custos das companhias de capital aberto no Brasil*. São Paulo: USP, 2001.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BIRD, Richard M. Transparência e tributação: algumas reflexões preliminares / Transparency and taxation: some preliminary reflections. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOSoft, 2013.

BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Redistribution via taxation: the limited role of the personal income tax in developing countries. *Annals of Economics and Finance, Society for AEF*, vol. 15 (2), 2005.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do Direito*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BLOOM, Harold. *The western canon: the books and school of the ages*. New York: Harcourt Brace & Company, 1994.

BLUM, Walter J.; KALVEN JUNIOR, Harry. *El impuesto progresivo: un tema difícil*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2014.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de impostos indiretos. *Revista de Direito Público* nº 22.

BOTELHO, Paula Derzi. *Sonegação fiscal e identidade nacional*. Belo Horizonte: Del Ray, 2005.

BOWLES, Samuel; DURLAUF, Steven; HOFF, Karla. (Eds). *Poverty traps*. Princeton: Princeton University Press, 2006.

BRADFORD, David F. *Untangling the income tax*. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Relatório de decisões do CARF: janeiro a agosto de 2016*. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2016/relatorio-julgamentos-do-carf-jan_ags_2016-1.pdf> Acesso em: 30/12/2019.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Carga tributária no Brasil 2017: análise por tributos e bases de incidência*. CETAD, 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>> Acesso em: 07/01/2020.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Estudo Grandes Números DIRPF AC 2016*. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/estudo-gn-irpf-ac-2016-broffice2.ods/view>>. Acesso em 07/11/2019.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Simulação de alíquota efetiva: Exercício 2020, ano-calendário 2019. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATRJO/Simulador/simulador.asp?tipoSimulador=A>> Acesso em 10/01/2019.

_____. Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria. *Boletim mensal sobre subsídios da União: deduções do imposto de renda pessoa física (IRPF) de despesas médicas*. Julho/2019. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos/boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-deducoes-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica-de-despesas-medicas>>. Acesso em: 19/11/2019.

BRENNAN, Jason; TOMASI, John. Classical Liberalism. In: ESTLUND, David (Ed.) *The Oxford Handbook of political philosophy*. New York: Oxford University Press, 2012.

BRIGAGÃO, Gustavo. Complexidades do sistema brasileiro de tributação indireta – IVA único federal seria a solução? In: PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015.

BUCHANAN, James. *Hacienda pública*. Madrid: Española Editorial de Derecho Financiero, 1965.

BURG, David F. *A world history of tax rebellions: an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present*. New York: Routledge, 2004.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *A reforma tributária e o diálogo com o agronegócio*. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-27/direito-agronegocio-reforma-tributaria-dialogo-agronegocio>> Acesso em: 20/01/2020.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. Princípio da neutralidade fiscal. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Adam Smith. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord.). *Leituras clássicas de direito tributário*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

_____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

_____. Interpretação e elusão legislativa da Constituição no direito tributário. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

_____. RE 572.672/SC: Federalismo fiscal e a importância da interpretação estrutural. In: SCAFF, Fernando Facury; TÔRRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JR., Onofre Alves (Coord.). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 541-574.

CAMPOS, Diogo Leite de. *O sistema tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CARPINETTI, Ana Carolina; BARBOSA, Luiz Roberto Peroba. *Brazil aims to reform complex tax system*. Publicado em 12/09/2019. Disponível em: <<https://www.internationalinvestment.net/news/4004782/brazil-aims-reform-complex-tax>> Acesso em: 12/01/2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto de renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre o derecho y lenguaje*. Buenos Aires, Abedelo-Perrot, 1990.

CARROLL, Robert; VIARD, Alan D. *Progressive consumption taxation: the X tax revisited*. Washington: The AEI Press, 2012.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras. *IPEA, Texto para discussão n° 1417*, 2009.

CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de; LUKIC, Melina Rocha; SACHSIDA, Adolfo; ALBUQUERQUE, Carlos Wagner de; LOZARDO, Oliveira Ernesto. *Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil*. Rio de Janeiro: IPEA, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf> Acesso em: 24/12/2019.

CHANG, Yun-chien. Self-assessment of takings compensation: an empirical study. *The Journal of Law, Economics and Organization*, vol. 58 (2). 2012.

CHANTRE, Rui Manuel Rodrigues. Fraude em carrossel nas transações intracomunitárias de IVA. *CEDIS Working Paper* novembro de 2015. Disponível em: <http://cedis.fd.unl.pt/wp-content/uploads/2017/12/CEDIS-working-paper_DSD_Fraude-em-carrossel-nas-transa%C3%A7%C3%B5es-intracomunit%C3%A1rias-de-IVA.pdf>. Acesso em: 23/12/2019.

CNJ. *Justiça em números 2018*. Brasília: 2018. Disponível em: <<http://cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>. Acesso em: 12/08/2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A repetição de tributos indiretos e tema conexos. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, do CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. *Pesquisa: os problemas da empresa exportadora brasileira*. Brasília: CNI, 2008.

CONJUR. *Advogados questionam responsabilizações por planejamentos fiscais*. Publicado em 05/06/2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jun-05/advogados-questionam-responsabilizacoes-planejamentos-fiscais>>. Acesso em 12/08/2019.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2015.

COSTA, Alcides Jorge. Imposto de vendas e consignações. *Revista de Direito Administrativo*, v. 59. Rio de Janeiro: 1960.

_____. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 7/8. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1987/1988.

_____. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, nº 55. São Paulo: RT, 1991.

_____. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários*. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. Emendas constitucionais e tributação. *Revista de Direito Tributário*, nº 98, 2007.

_____. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.

CREDIT SUISSE. *Global wealth report 2019*. Disponível em: <<https://www.credit-suisse.com/about-us/en/reports-research/global-wealth-report.html>>. Acesso em: 14/11/2019.

CREMER, Helmuth; GAHVARI, Firouz. Tax evasion, concealment and the optimal linear income tax. *Scandinavian Journal of Economics*, nº 96, 1994.

CUBERO TRUYO, A. M. *La simplificación del ordenamiento tributario* (desde la perspectiva constitucional). Madrid: Marcial Pons, 1997.

DABLA-NORRIS, Era; KOCHHAR, Kalpana; SUPHAPHIPHAT, Nujin; RICKA, Frantisek; TSOUNTA, Evridiki. Causes and consequences of income inequality: a global perspective. *IMF Staff Discussion Note* 15/13, 2015.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DALTON, Hugh. *Principles of public finance*. 14ª ed. London: Routledge, 1945.

DAS-GUPTA, Arindam; GANG, Ira N. Value added tax evasion, auditing and transactions matching. In: MCLAREN, John (Edit.). *Institutional elements of tax design and reform*. Washington: The World Bank, 2003.

DAWNAY, Emma; SHAH, Hetan. *Behavioral economics: seven principles for policy-makers*. The New Economics Foundation, 2005.

DEODATO, Alberto. *As funções extrafiscais do imposto*. Tese apresentada à Faculdade de Direito da universidade de Minas Gerais para concurso de professor catedrático de Ciências das Finanças, s.l., 1949.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). *Direito financeiro, econômico e tributário: homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

DIXON, Rosalind. Constitutional amendment rules: a comparative perspective. *University of Chicago, Public Law and Legal Theory Working Paper* n° 347, 2011.

DOLLAR, David; KLEINEBERG, Tatjana; KRAAY, Aart. Growth, Inequality, and Social Welfare: Cross-Country Evidence. *Economic Policy* 30 (82), 2015.

DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2014.

DRENKARD, Scott; BOREAN, Richard. *Does your state have an estate or inheritance tax?* 2015. Disponível em: <<https://taxfoundation.org/does-your-state-have-estate-or-inheritance-tax>> Acesso em: 19/01/2020.

DUE, John F. *Sales taxation*. London: Routledge & Kegan Paul, 1957.

_____. *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento*. São Paulo: Perspectiva, 1974.

DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. Princeton University Press, 2006.

_____. What is Equality? Part 2: Equality of resources. *Philosophy and Public Affairs*, vol. 10, n° 4, 2000.

EDMISTON, Kelly D.; BIRD, Richard M. Taxing consumption in Jamaica: the GCT and the SCT. *Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Jamaica Tax Reform Project, Working Paper* n° 7, 2004.

EXAME. *Negros são os mais condenados por tráfico e com menos drogas apreendidas*. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/brasil/negros-sao-mais-condenados-por-trafico-e-com-menos-drogas-em-sao-paulo/>>. Acesso em: 20/11/2019.

EY. *Why indirect taxes are the next frontier in controversy*. 2019. Disponível em: <https://www.ey.com/en_gl/tax/why-indirect-taxes-are-the-next-frontier-in-controversy> Acesso em: 12/01/2020.

_____. *Worldwide estate and inheritance tax guide: 2019*. Disponível em: <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide/\\$FILE/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide/$FILE/ey-2019-worldwide-estate-inheritance-guide.pdf)> Acesso em: 19/01/2020.

FALCÃO, Amilcar de Araujo. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

FARIA, GURGEL. *Reforma tributária não fere o pacto federativo, diz ministro Gurgel de Faria*. Publicado em 15/10/2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-gurgel-de-faria-15102019>> Acesso em: 18/12/2019.

FERRAZ, Roberto. Intervenção do Estado na economia por meio da tributação: a necessária motivação dos textos legais. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 20. São Paulo: IBDT/Dialética, 2006.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Sistema. In: *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 4ª ed. Curitiba: Ed. Positivo, 2009.

FES; Forum21; Plataforma Política Social; GT de Macro SEP. *Austeridade e retrocesso: finanças públicas e política fiscal no Brasil*. São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/wp-content/uploads/Austeridade-e-Retrocesso.pdf>> Acesso em: 19/02/2020.

FGV DIREITO SP. *Qualidade dos gastos públicos no Brasil: o Simples Nacional*. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=ReLqm9CNDCY&feature=youtu.be&t=6218>>. Acesso em: 26/11/2019.

FLEISCHACKER, Samuel. *Uma Breve História da Justiça Distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FOLLONI, André Parmo. Reflexões sobre Complexity Science no Direito Tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele; ASSIS E SILVA, Francisco de. (Coord.). *Direito tributário e filosofia*. Curitiba: Instituto Memória, 2014.

FONSECA, Ricardo Coelho da; BORGES, Djalma Freire. Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio de destino. *Revista de Administração Pública*, v. 39, nº 1. Rio de Janeiro: FGV EBAPE, 2005.

FRANKLIN, Benjamin. *Letter to Jean-Baptiste Le Roy*. 1789.

FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Rio de Janeiro: LTC, 2016.

GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GERLOFF, Wilhelm. Doctrina de la economia tributaria. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. Buenos Aires: El Ateneo, 1961.

GILENS, Martin; PAGE, Benjamin. Testing theories of American politics: elites, interest groups, and average citizens. *Perspective on Politics*, v. 12, nº 3, 2014.

GLOBO.COM. *Trump diz que adotarão tarifa adicional de 10% sobre US\$ 300 bilhões em bens da China*. Publicado em 01/08/2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/08/01/trump-diz-que-eua-adotarao-tarifa-adicional-de-10percent-sobre-us-300-bilhoes-em-bens-da-china.ghtml>>. Acesso em 06/08/2019.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Ótávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *IPEA, Texto para discussão* n° 2190, 2016.

_____. Distribuição e tributação de renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações fiscais das pessoas físicas. *International Policy Centre for Inclusive Growth Working Paper* n° 136, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Ótávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de; REZENDE, Elisângela Inês Oliveira de. Educação fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso? In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

GOLD, Steven David. *Property tax relief*. Lexington, MA: Lexington Books, 1979.

GRAETZ, Michael J. Implementing a progressive consumption tax. *Faculty Scholarship Series*, vol. 1634, 1979.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Princípio da capacidade contributiva. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 4, n° 22, Belo Horizonte: 2006.

_____. Repetição de indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias* n° 8: repetição de indébito. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

_____. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBERIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GRIBNAU, Hans. Soft law and taxation: the case of the Netherlands. *Legisprudence*, vol. 1 (3), 2007.

GRIZZIOTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. 2ª ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudo em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

GUERRERO, Luis Corral. La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 14, 2004.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1985.

GUNN, Alan. The case for an income tax. *University of Chicago Law Review*, vol 46, 1979.

HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin. *Low tax, simple tax, flat tax*. New York: McGraw Hill, 1983.

HANSON, Jon. D.; LOGUE, Kyle D. The costs of cigarettes: the economic case for ex post incentive-based regulation. *Yale Law Journal*, n. 5, 1998.

HARADA, Kiyoshi. Possível reforma tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Direito tributário e reforma do sistema*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2003.

HARARI, Yuval Noah. *Sapiens: uma breve história da humanidade*. 38ª ed. Porto Alegre: L&PM, 2018.

_____. *What explains the rise of humans*. Disponível em: <https://www.ted.com/talks/yuval_noah_harari_what_explains_the_rise_of_humans/up-next> Acesso em: 08/11/2019.

HARBERGER, Arnold C. The incidence of the corporation income tax. *The Journal of Political Economy*, vol. 70 (3), 1962.

HARRISON, Graham; KRELOVE, Russell. VAT refunds: a review of country experience. *IMF Working Paper* 05/218, 2005.

HART, Herbet L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

HAYEK, Friedrich A. *Os fundamentos da liberdade*. São Paulo: Visão, 1983.

HENRY, Claude; STIGLITZ, Joseph. Intellectual property, dissemination of innovation, and sustainable development. *Global Policy* 1, nº 1, 2010.

HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2014.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on tax*. New York-London: W. W. Norton & Company, 1999.

HOUASIS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. Solidariedade. In: *Dicionário Houasis da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

HOXBY, Caroline M.; BULMAN, George. The Returns to the Federal Tax Credits for Higher Education. *Tax Policy and the Economy*, vol. 29, 2015.

HUME, David. *Tratado da natureza humana: uma tentativa de introduzir o método experimental de raciocínio nos assuntos morais*. 2ª ed. São Paulo: Editora UNESP, 2009.

IBGE. *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua – PNAD Contínua de 2018*. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/17270-pnad-continua.html?=&t=downloads>>. Acesso em: 07/11/2019.

IHORI, Toshihiro. *Principles of public finance*. Singapura: Springer, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. *Material escolar com quase 50% de imposto, segundo IBPT*. Publicado em 11/01/2017. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2564/Material-escolar-com-quase-50-de-imposto-segundo-IBPT>>. Acesso em: 10/08/2019.

_____. *Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf>>. Acesso em: 10/08/2019.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal Monitor: Tackling Inequality*. Washington, 2017.

JACOBO, Alejandro; O'CONNOR, Ernesto. El sistema tributario en el mundo: una comparación con la Argentina. In: O'CONNOR, Ernesto; VIGNALE, Jorge. *Sistema tributario argentino: un análisis comparativo de la contribución por sectores productivos y de la equidad sectorial*. (primera parte). Buenos Aires: Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Católica Argentina, 2011.

JAMES, Simon; SAWYER, Adrian; BUDAK, Tamer (Ed.). *The complexity of tax simplification: experiences from around the world*. New York: Palgrave Macmillan, 2016.

JOHNSTON, David Cay. *Free lunch: how the wealthiest americans enrich themselves at government expense (and stick you with the bill)*. New York: Portfolio Publishing, 2012.

JOHNSTON, David. *Breve história da justiça*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

KALDOR, Nicholas. A model of economic growth. *The Economic Journal*. vol. 67, nº 268.

_____. *Impuesto al gasto*. México: Fondo de Cultura Económica, 1963.

KAMIN, David. Reducing poverty, not inequality: what changes in the tax system can achieve. *NYU Law & Economics Research Paper* nº 13-07, 2013.

KANBUR, Ravi; WAGSTAFF, Adam. How useful is inequality of opportunity as a policy construct? *ECINEQ Working Paper* 338, 2014.

KANT, Immanuel. *Teoría y Práctica*. Em torno al tópico: ‘tal vez eso sea correcto em teoría, pero no sirve para la practica’. Madrid: Editorial Tecnos, 1986.

_____. *The Metaphysics of Morals*. Cambridge: Cambridge University Press, 1991.

KAY, John. *Other people’s money: the real business of finance*. New York: PublicAffairs, 2015.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 8ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

KOPCZUK, Wojciech; SAEZ, Emmanuel; SONG, Jae. Earnings inequality and mobility in the United States: evidence from social security data since 1937. *The Quarterly Journal of Economics*, 125, 2010.

KORDANA, Kevin A.; TABACHNICK, David A. Tax and de philosopher’s stone. *Virginia Law Review*, vol 89 (2), 2003.

KORNHAUSER, Marjorie E. Equality, liberty and fair income tax. *Fordham Urban Law Journal*, vol. 23 (3), 1996.

KPMG. *Going beyond the data: indirect tax*. 2016. Disponível em: <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/01/gits-going-beyond-the-data-january-2016.pdf>> Acesso em: 03/01/2020.

KRIEGER, Aline Frimm. *ICMS e regressividade tributária: alternativas para uma tributação mais justa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

KRZYZANIAK, Marian; MUSGRAVE, Richard A. *The shifting of the corporation income tax*. The John Hopkins Press, Baltimore, 1963.

KYMLICA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LAGARES CALVO, Manuel Jesús. Reformas pendientes em el sistema fiscal español. *Papeles de Economía Española*, vol. 87, 2001.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: GASSEN, Valcir. *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, constituição e direito tributário*. Brasília: Consulex, 2012.

LANG, Joachim. Justiça fiscal e globalização. *Revista de Direito Tributário Atual* nº 24, 2010.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Dir.). *Tratado de Derecho Tributario*, 2003.

_____. La simplificación del ordenamiento; una idea general que debe concretarse: la base imponible. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

LARSEN, Lotta Bjorklund. *Shaping taxpayers: values in action at the Swedish Tax Agency*. New York: Berghahn, 2017.

LAZEAR, Edward P.; ROSEN, Sherwin. Rank-Order tournaments as optimum labor contracts. *The Journal of Political Economy*, vol. 89, n° 5, Chicago: 1981.

LeFEVRE, Tyler A. Justice in taxation. *Vermont Law Review*, vol. 41, 2017.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria In: AMATUCCI, Andrea (Org.). *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1980.

LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

LEVINER, Sagit. The normative underpinning of taxation. *Nevada Law Journal*, vol. 13 (1), 2012.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. *IPEA, Texto para discussão n° 666*, 1999.

LINDHOLM, Richard W. Value added tax vs. corporation income tax. *Business Economics*, vol. 5 (1), 1970.

LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo*. São Paulo: Martin Claret, 2002.

LUTZ, Harley L. *Public finance*. 2ª ed. New York-London: D. Appleton-Century Company, 1929.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 139 a 218*. vol. III, São Paulo: Altas, 2005.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1989.

MACINTYRE, Alasdair. *A justiça de quem? Qual racionalidade?* 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série n° 6 – Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MANEIRA, Eduardo. Guerra fiscal, federalismo e reforma tributária. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

MANHIRE, J. T. Tax compliance as a wicked system. *Florida Tax Review*, vol. 18, nº 6, 2016.

MANSOUR, Mario; SCHNEIDER, Jean-Luc. *How to design tax policy in fragile states*. IMF, Fiscal Affairs Department, 2019.

MARANHÃO, Juliano. *Estudos sobre lógica e direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. ‘Leasing’ de aeronaves, sem opção de compra, pactuado com investidores estrangeiros – hipótese não sujeita ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 131.

_____. Capacidade contributiva, igualdade e justiça. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, nº 2, 2003.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. Los fines extrafiscales del impuesto. In: AMATUCCI, Andrea (Dir.). *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo I, Bogotá: Temis, 2001.

MATHEWS, Jud; SWEET, Alec Stone. All things in proportion? American rights review and the problem of balancing. *Emory Law Journal*, vol. 60, 2011.

MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Tomo II. Parte especial: Poder de policía y poder tributario. 2ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1982.

MCLURE JR., Charles E.; ZODROW, George R. *Consumption-based direct taxes: a guided tour of the amusement park*. The James A. Baker III Institute For Public Policy Rice University, 2007.

MEDEIROS, Marcelo. *Medidas de desigualdade e pobreza*. Brasília: EdUnB, 2012.

MEERMAN, Jacob. Do empirical studies of budget incidence make sense? *Public Finance*, vol. 33 (3), 1978.

MÉLEGA, Luiz. O poder de tributar e o poder de regular. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 7/8. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1987/1988, p. 1775.

MELLO, Leonel Itaussu Almeida. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFFORT, Francisco C. (Org.). *Os Clássicos da Política: Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, “o Federalista”*. vol. I, 10ª ed. São Paulo: Ática, 1998.

MILANOVIC, Branko. *Global inequality: a new approach for the age of globalization*. Cambridge: Harvard University Press, 2016.

MILL, John Stuart. *Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social*. vol. II, São Paulo: Abril Cultural, 1996.

_____. *Sobre a Liberdade*. Lisboa: Edições 70, 2018.

_____. The subjection of women. In: GRAY, John (Org.). *On Liberty and other essays*. Oxford: Oxford University Press, 1998.

MILLÁN, Emilio Cencerrado. *El mínimo exento: en el sistema tributario español*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

MIRANDA CAMARENA, Adrián Joaquín. *Análisis del federalismo hacendario mexicano*. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 2010.

MIRRELES, James; ADAM, Stuart; BESLEY, Timothy; BLUNDELL, Richard; BOND, Stephen; CHOTE, Robert; GAMMIE, Malcolm; JOHNSON, Paul; MYLES, Gareth; POTERBA, James. *Tax by design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 2011.

MISHEL, Lawrence; BIVENS, Josh. *Occupy Wall Street are right about skewed economic rewards in the United States*. Publicado em 26/11/2011. Disponível em: <<https://www.epi.org/publication/bp331-occupy-wall-street/>>. Acesso em 07/11/2019.

MITA, Eurico de. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. Quartier Latin, 2005.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid-Barcelona: marcial Pons, 1998.

MONTESQUIEU. *Do espírito das leis*. São Paulo: Martin Claret, 2010.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MORE, Thomas. *A Utopia*. São Paulo: Martin Claret, 2013.

MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MOSCHETTI, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. In: AMATUCCI, Andrea. (Dir.) *Tratado de derecho tributario*. Tomo I. Bogotá: Editorial Temis, 2001.

MOUNK, Yascha. *O povo contra a democracia*. São Paulo: Companhia das Letras, 2019.

MULGAN, Tim. *Utilitarismo*. 2ª ed. Petrópolis: Vozes, 2014.

MURPHY, Liam. Why does inequality matter?: reflections on Piketty' Capital in the twenty-first century. *Tax Lax Review*, vol. 68 (3), 2015.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MURPHY, Richard. *The Joy of Tax: How a fair tax system can create a better Society*. Londres: Bantam Press, 2015.

MUSGRAVE, Richard Abel. Built-in flexibility. In: MUSGRAVE, Richard Abel. *Public finance in a democratic society*, vol. I. New York University Press, 1986.

_____. *Fiscal systems*. New Haven and London: Yale University Press, 1969.

_____. *The theory of public finance*. Nova York: McGraw-Hill, 1959.

MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill, 1976.

NABAIS, José Casalta. A liberdade de gestão fiscal das empresas. *Revista Fórum de Direito Tributário* n° 29, 2007.

_____. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

_____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

NADER, Paulo. *Introdução ao Estudo do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

NEDER, Marcos Vinícius; PIMENTEL, Luciane. Os impostos indiretos são necessariamente regressivos? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2011.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NEVIANI, Tarcisio. *A restituição de tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional n° 3/93. *Revista de Direito Administrativo*, n° 199, 1995.

NOVOA, César García. El futuro del impuesto sobre sucesiones y patrimonio: apuntes para una reflexión (I). *Bolsa de Madrid*, vol. 133, 2004.

_____. El futuro del impuesto sobre sucesiones y patrimonio: apuntes para una reflexión (II). *Bolsa de Madrid*, vol. 134, 2004.

_____. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

NYGARD, Odd E.; REVESZ, John T. Optimal indirect taxation and the uniformity debate: a review of theoretical results and empirical contributions. *Statistic Norway, Research Department, Discussion Paper* n° 809, 2015.

O GLOBO. *Confissão de Cabral revela como empresas corrompiam para sonegar impostos*. Publicado em 27/03/2019. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/brasil/confissao-de-cabral-revela-como-empresas-corrompiam-para-sonegar-impostos-23553318>>. Acesso em: 17/07/2019.

OATS, Wallace E.; SCHWAB, Robert M. The simple analytics of land value taxation. In: DYE, Richard F.; ENGLAND, Richard W. (eds.). *Land value taxation: theory, evidence, and practice*. Cambridge, MA: Lincoln Institute of Land Policy, 2009.

OECD. *Revenue statistics: Comparative tables*. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>> Acesso em: 15/01/2020.

_____. *Economic policy reforms 2012: going for growth*. Paris: OECD Publishing, 2012.

_____. *Consumption tax trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD publishing, 2018. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en#page4> Acesso em: 07/01/2020.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. *IPEA, Texto para discussão* n° 1469, 2010.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; BIASOTO JR., Geraldo. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. In: AFONSO, José Roberro; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Ótávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário* n° 48. Belo Horizonte, 2010.

_____. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Formalismo e substantivismo tributário. Dever moral e obrigação jurídica. E a segurança jurídica? In: PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação*

brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015.

_____. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. *Direito tributário: sistema tributário nacional (teoria e prática)*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

OLLERO, Gabriel Casado. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 32, Madrid: Civitas, 1981.

OSTRENSKY, Eunice. Liberalismo clássico. In: AVRITZER, Leonardo; BIGNOTTO, Newton; FILGUEIRAS, Fernando; GUIMARÃES, Juarez; STARLING, Heloísa (Org.). *Dimensões políticas da justiça*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.

OSTRY, Jonathan D.; BERG, Andrew; TSANGARIDES, Charalambos G. *Redistribution, inequality and growth*. IMF Staff Discussion Note 14/02, 2014.

PAES, Nelson Leitão. A implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobre os Estados. *Revista Brasileira de Economia*, v. 63, nº 3, Rio de Janeiro, 2009.

PARIJS, Philippe Van; VANDERBORGHT, Yannick. *Basic Income: a radical proposal for a free society and a sane economy*. Cambridge: Harvard University Press, 2017.

PAUL, Deborah L. The source of tax complexity: how much simplicity can fundamental tax reform achieve. *North Carolina Law Review*, vol. 76, 1997.

PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018.

PAULA, Fernanda de. *A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PECHMAN, Joseph A. *Who paid the taxes?* Washington: Brookings Institution, 1985.

PEDONE, Antonio. Payroll taxes, value added taxes and income tax. In: INTERNATIONAL INSTITUTE OS PUBLIC FINANCE. *Reforms of tax systems: proceedings of the 35th Congress of the International Institute of Public Finance*, Taormina, 1979. Detroit: Wayne State University Press, 1981.

PERAGÓN, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003.

PIGOU, Arthur C. *The economics of welfare*. London: Macmillan and Co., 1920.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. A theory of optimal capital taxation. *NBER Working Paper* n° 17989. Cambridge: NBER, 2012.

PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. *Rethinking capital and wealth taxation*. Mimeo, 2013. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/PikettySaezZucman2013RKT.pdf>> Acesso em: 12/01/2019.

PINTO, Miguel Silva. O combate à fraude ao imposto sobre o valor acrescentado: um desafio para a União Europeia. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco. *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos fiscais e o desenvolvimento econômico. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. v. II. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003.

PLATÃO. *A República*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

PONTES, Helenilson Cunha. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias – nova série n° 6 – Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

POPE, Jeff. Tax compliance costs. In: LAMB, Margaret; LYMER, Andrew; FREEDMAN, Judith; JAMES, Simon (Ed.). *Taxation: an interdisciplinary approach to research*. New York: Oxford University Press, 2005.

PRIETO, Luis María Cazorla. *Poder tributario y estado contemporáneo*. Madrid: IEF, 1981.

PRODI, Paolo. *Uma história da justiça: do pluralismo dos foros ao dualismo moderno entre consciência e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PWC. *Paying Taxes 2020*. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>> Acesso em: 20/12/2019.

PWC. *Shifting the balance from direct to indirect taxes: bringing new challenges*. 2013. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/tax/assets/pwc-shifting-the-balance-from-direct-to-indirect-taxes-bringing-new-challenges.pdf>> Acesso em 20/12/2019.

PWC. *The Impact of VAT compliance on business*. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/impact-of-vat.pdf>> Acesso em: 30/12/2019.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ, 2017.

RAMSEY, Frank P. A contribution to the theory of taxation. *The Economic Journal*, vol. 37, n° 145, 1927. Disponível em: <<https://www.uib.cat/depart/deaweb/webpersonal/amedeospadaro/workingpapers/bibliosecub/ramsey.pdf>>. Acesso em 13/08/2019.

RAWLS, John. *Political liberalism*. Nova York: Columbia University Press, 1993.

_____. *Uma teoria da justiça*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

REINHART, Carmen; ROGOFF, Kenneth. *This time is different: eight centuries of financial folly*. Princeton: Princeton University Press, 2009.

REPETTI, James R. Democracy and opportunity: a new paradigm in tax equity. *Boston College Law School Research Paper* 137, 2008.

REZENDE, Fernando. *O ICMS: gênese, mutações, atualidade e caminhos para recuperação*. *Documentos para Discussão IDB-DP* 231, 2012.

RIBEIRO, Renato Janine. Hobbes: o medo e a esperança. In: WEFFORT, Francisco C. (Org.). *Os Clássicos da Política: Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, “o Federalista”*. vol. I, 10ª ed. São Paulo: Ática, 1998.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de direito tributário*. vol. 2 – Tributação e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016.

_____. Pacto federativo e reforma tributária. *Revista de Direito Administrativo*, nº 222, 2000.

ROCHA, Sergio André. *Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2017.

_____. *Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal*. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>>. Acesso em: 24/07/2019.

_____. *O Imposto sobre Bens e Serviços proposto na reforma tributária da PEC 45*. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-13/sergio-rocha-imposto-bens-servicos-pec-45>> Acesso em: 20/01/2020.

_____. *Questão federativa é central na análise da constitucionalidade do IBS*. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-ago-06/sergio-rocha-questao-federativa-central-analise-ibs>> Acesso em: 20/01/2020.

_____. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista de direito tributário atual* nº 39, 2018.

ROEMER, John. *Theories of distributive justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1996.

ROTHBARD, Murray N. *Por uma nova liberdade: o manifesto libertário*. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2013.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre as ciências e as artes: discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. São Paulo: Martin Claret, 2010.

RUIZ MIGUEL, Alfredo. Sobre los conceptos de libertad. In: *Anuario de derechos humanos*. vol. II, 1983.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*, vol. V. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967.

_____. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*, vol. III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

_____. Los métodos de determinación de bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario. In: *Hacienda y derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, 1973.

_____. Sistema tributario. In: *Hacienda y derecho*, v. II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

SAMPAIO, Maria da Conceição. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 2017.

SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1973.

_____. *Why tax systems differ: A comparative study of the political economy of taxation*. Fiscal Publications, Great Britain, 2000.

SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael. VAT administration and compliance in Britain. In: GILLIS, Malcolm; SHOUP, Carl; SICAT, Gerry (Edit.). *Value added taxation in developing countries*. Washington: The World Bank, 1990.

SANTIAGO, Julio Cesar. *Solidariedade: como legitimar a tributação?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SARIN, Natasha; SUMMERS, Lawrence H. *Fair, comprehensive tax reform is the right path forward*. 2019. Disponível em: <<http://larrysummers.com/2019/04/01/fair-comprehensive-tax-reform-is-the-right-path-forward/>> Acesso em: 17/02/2020.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, nº 24, Porto Alegre, 2008.

SARRADELE, Santiago Díaz de; GARCIMARTÍN, Carlos; RUIZ-HUERTA, Jesús. La paradoja de la progresividad em países de baja tributación: el impuesto a la renta en Guatemala. *Revista Cepal*, vol. 102, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

_____. *Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF*. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>> Acesso em: 20/01/2020.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

SCHMOLDERS, Gunter. *Problemas de psicología financiera*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. London: Forgotten Books, 1894.

_____. *The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*. New York: Macmillan Company, 1911.

SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

_____. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das letras. 2010.

_____. Equality of what? In: McMURRIN, Sterling M. (Ed.). *Tanner Lectures on Human Values*, vol. I. Cambridge: Cambridge University Press, 1980, p. 157-158.

SERNA DE LA GARZA, José María. Aspectos constitucionales del federalismo fiscal mexicano. In: GRANADOS, Gabriela Ríos (Coord.). *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del estado*. Ciudad de Mexico: Universidad Nacional Autónoma de Mexico, 2009.

SHANSKE, Darien. Revitalizing local political economy through modernizing the property tax. *University of California, Research Paper* n° 374, 2014.

SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

SHAPIRO, Thomas M. *Toxic inequality: how America's wealth gap destroys mobility, deepens the racial divide, & threatens our future*. New York: Basic Books, 2017.

_____. *Wealth*. The Stanford Center on Poverty and Inequality, 2017. Disponível em: <http://inequality.stanford.edu/sites/default/files/Pathways_SOTU_2017_wealth.pdf>. Acesso em: 08/11/2019.

SHAVIRO, Daniel. Interrogating the relationship between 'legally defensible' tax planning and social justice. *Public Law & Legal Theory Research Paper Series Working Paper* n° 16-42, 2016.

_____. Replacing the income tax with a progressive consumption tax. *New York University, Public Law Research Paper* n° 70, 2003.

SHEFRIN, Steven. M. Perceptions of fairness in the crucible of tax policy. In: SLEMROD, Joel (ed.). *Tax progressivity and income inequality*. New York: Cambridge University Press, 1996.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Escola de Administração Fazendária. XVII Prêmio Tesouro Nacional, 2012.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana. Impactos distributivos da tributação e do gasto social – 2003 e 2008. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Otávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.

SIMONS, Henry C. *Personal income taxation*. Chicago: University of Chicago Press, 1938.

SIQUEIRA, Gustavo Silveira. Observações sobre como o Direito ensina errado a História do Direito. *Revista Internacional de História Política e Cultura Jurídica*, vol. 10, n° 1, Rio de Janeiro: 2018.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. Incidência tributária. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. Teoria da tributação ótima. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

SLEMROD, Joel. Complexity, compliance costs, and tax evasion. In: ROTH, J.; SCHOLZ, J. (eds). *Taxpayer compliance: social science perspectives*. Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1989.

_____. Progressive taxes. In: *The Concise Encyclopedia of Economics*. Disponível em: <<https://www.econlib.org/library/Enc1/ProgressiveTaxes.html>>. Acesso em: 22/11/2019.

_____. On the high-income Laffer curve. In: SLEMROD, Joel (ed.). *Tax progressivity and income inequality*. New York: Cambridge University Press. 1996.

SLEMROD, Joel B.; BLUMENTHAL, Marsha. The income tax compliance cost of big business. *Public Finance Quarterly Journal*, vol. 24, n° 4, 1996.

SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*. 4th ed., Cambridge: The MIT Press, 2008.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Livro I. Curitiba: Juruá, 2015, p. 20.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. vol. II. 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016.

SOUZA, Hamilton Dias de. *Reforma tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo*. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019>> Acesso em: 20/01/2020.

SPICER, Michael W.; BECKER, Lee A. Fiscal inequity and tax evasion: an experimental approach. *National Tax Journal*, vol 33 (2), 1980.

STIGLITZ, Joseph E.; SEN, Amartya; FITOUSSI, Jean-Paul. *Report by the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress*. 2009. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/118025/118123/Fitoussi+Commission+report>>. Acesso em: 30/12/2019.

STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016.

STIGLITZ, Joseph; ROSENGARD, Jay K. *La economía del sector público*. 4ª ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2015.

SUGIN, Linda. A philosophical objection to the optimal tax model. *Tax Law Review*, vol. 64, 2010.

SUL21. *Renúncias fiscais de Sérgio Cabral contemplam de boate a cabeleireiro*. Publicado em 27/06/2011. Disponível em: <<https://www.sul21.com.br/noticias/2011/06/renuncias-fiscais-de-sergio-cabral-contemplam-de-boate-a-cabeleireiro/>>. Acesso em: 17/07/2019.

SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. Libertarian paternalism is not an oxymoron. *University of Chicago Public Law & Legal Theory Working Paper* n° 43, 2003.

SUNSTEIN, Cass. *One case at a time: judicial minimalism on the Supreme Court*. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

SUPER INTERESSANTE. *Me vê 16 mil litros de água!* Publicado em 21/12/2016. Disponível em: <<https://super.abril.com.br/blog/planeta/me-ve-16-mil-litros-de-agua/>>. Acesso em 13/08/2019.

TABOADA, Carlos Palao. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. In: *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*. vol. II. Madrid: Tecnos, 1976.

_____. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TÓRRES, Heleno Taveira. (Coord.) *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

TANZI, Vito. *Termites of the state: why complexity leads to inequality*. New York: Cambridge University Press, 2018.

TANZI, Vito; ZEE, Howell. *Tax policy for emerging markets: developing countries*. IMF Working Paper n° 35, 2000.

TAX POLICY CENTER. *Briefing book: a citizen's guide to the fascinating (thought often complex) elements of the US tax system.* Disponível em: <<https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-do-taxes-affect-income-inequality>> Acesso em: 26/11/2019.

THE GUARDIAN. *If we're serious about changing the world, we need a better kind of economics to do it.* Disponível em: <<https://www.theguardian.com/commentisfree/2019/oct/30/changing-world-better-economics-honest-humane>>. Acesso em: 26/11/2019.

_____. *The great American tax haven: why the super-rich love South Dakota.* Publicado em 14/11/2019. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/world/2019/nov/14/the-great-american-tax-haven-why-the-super-rich-love-south-dakota-trust-laws>> Acesso em: 17/01/2020.

THE WORLD BANK. *GINI index.* Disponível em: <<https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?end=2017&start=1981&type=points&view=chart>>. Acesso em: 03/11/2019.

THURONYI, Victor. Drafting tax legislation. In: THURONYI, Victor. *Tax law design and drafting.* Washington: FMI, 1996.

TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento.* São Paulo: J. Brushatsky, 1970.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão. (Coord.) *Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira.* São Paulo: Saraiva, 1984.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário.* vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.* São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 71.

_____. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco. *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo.* Belo Horizonte: Fórum, 2007.

_____. Princípio da territorialidade e tributação de não residentes no Brasil. Prestação de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado.* São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A equidade no direito tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). *Tributação, justiça e liberdade:*

homenagem da Associação Paulista de Estudos Tributários a Ives Gandra da Silva Martins. Curitiba: Juruá, 2005.

_____. *A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. É possível a criação do IVA no Brasil? In: In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco. *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: APET/MP Editora, 2007.

_____. O princípio da não cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Série Pesquisas Tributárias*, nº 10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____. *Restituição de tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

_____. Solidariedade e justiça fiscal. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. II – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, vol. IV – os tributos na constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

UCKMAR, Vitor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: RT, 1976.

UOL. *Renda do 1% mais rico é 34 vezes maior que da metade mais pobre, diz IBGE*. Publicado em 16/10/2019. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2019/10/16/rendimento-brasileiros-ibge-estudo.htm>>. Acesso em 07/11/2019.

VAN PARJIS, Philippe. *Real Freedom for all. What (if anything) can justify capitalism?* Oxford: Clarendon Press, 1995.

VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 2, nº 11, Belo Horizonte, 2004.

_____. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina, 1999.

VELLOSO, Andrei Pitten. A proibição de tributos com efeitos de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, nº 35, 2010.

_____. Justiça tributária. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

VERSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-los às melhores práticas internacionais*. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014.

VERSANO, Ricardo; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz Costa da; AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim; RAMUNDO, Julio Cesar Maciel. Uma análise da carga tributária do Brasil. *IPEA, Texto para discussão nº 583*, 1998.

VÍA, Alberto Ricardo Dalla. Acutalidad del federalismo argentino. In: SERNA DE LA GARZA, José María (Coord.). *Federalismo y regionalismo: memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*. Cuidada de Mexico: Universidad Nacional Autónoma de Mexico, 2002.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da tributação ótima: passado, presente e futuro. *Revista Direito Tributário Atual nº 34*, São Paulo: Dialética, 2015.

VITA, Álvaro de. Liberalismo contemporâneo. In: AVRITZER, Leonardo; BIGNOTTO, Newton; FILGUEIRAS, Fernando; GUIMARÃES, Juarez; STARLING, Heloísa (Org.). *Dimensões políticas da justiça*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.

_____. *O liberalismo igualitário: sociedade democrática e justiça internacional*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. *The American Journal of Jurisprudence*, vol. 33, 1988.

WAGNER, Adolph. *La scienza delle finanze*. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1891.

WALDRON, Jeremy. Theoretical foundations of liberalism. *The Philosophical Quarterly*, vol. 37, nº 147, 1987.

WALZER, Michael. *Esferas da justiça: uma defesa do pluralismo e da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

WARREN, Alvin. Would a consumption tax be fairer than an income tax? *Yale Law Journal*, vol. 89, 1980.

WEISBACH, David A.; BANKMAN, Joseph. The superiority of an ideal consumption tax over an ideal income tax. *Stanford Law Review*, n° 58, 2006.

WESPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da ideia de solidariedade. *Revista Katál*, vol. 11 n° 1, Florianópolis, 2008.

WORLD BANK GROUP. *Paying taxes 2018*. Disponível em: <<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/2018-Paying-Taxes.pdf>>. Acesso em: 10/08/2019.

WORLD INEQUALITY DATABASE. *Top 1% fiscal income share, Brazil, 2001-2015*. Disponível em: <<https://wid.world/country/brazil/>> Acesso em 02/02/2020.

_____. *Top 1% national income share*. Disponível em: <https://wid.world/world/#sptinc_p99p100_z/US;FR;DE;CN;ZA;GB;WO/last/eu/k/p/yearly/s/false/5.487/30/curve/false/country> Acesso em 02/02/2020.

_____. *Top 1% net personal wealth share*. Disponível em: <https://wid.world/world/#shweal_p99p100_z/US/last/eu/k/p/yearly/s/false/20.65849999999999997/50/curve/false/country>. Acesso em: 08/11/2019.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

YOUNG, Peyton H. *Equity: in theory and practice*. Princeton: Princeton University Press, 1994.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. *Princípios de direito e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZOCKUM, Maria Helena. Equidade na tributação. In: AFONSO, José Robererto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Ótávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.

ZYGMUNT, Bauman. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001.