



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Leonardo Xavier Antonaccio

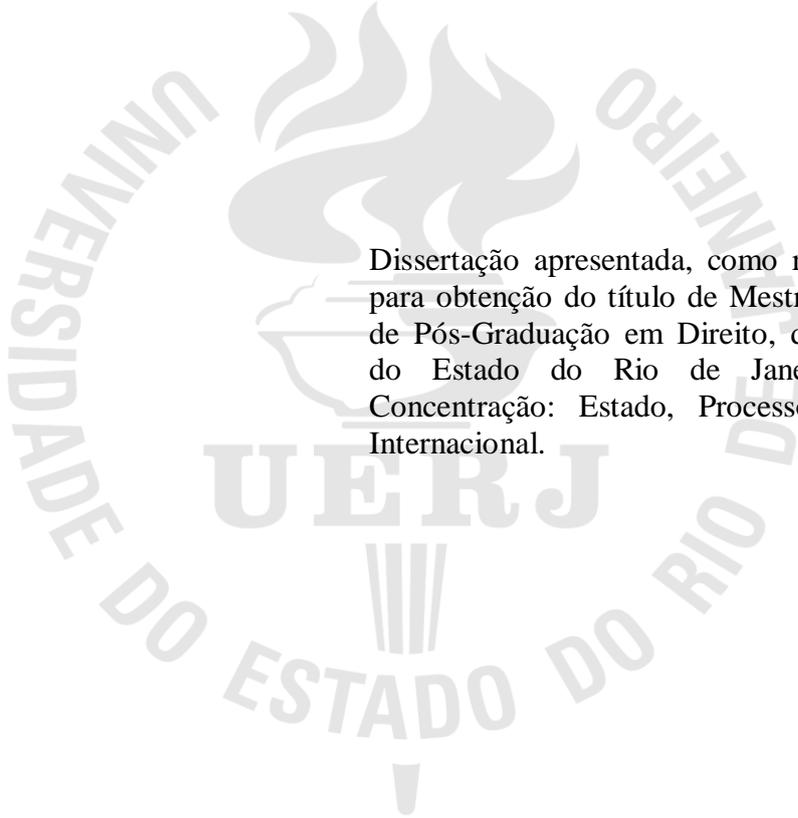
**A tributação sob uma ótica de justiça: o caso do Imposto sobre  
Transmissões *Causa Mortis* e Doações (ITCMD)**

Rio de Janeiro

2013

Leonardo Xavier Antonaccio

**A tributação sob uma ótica de justiça: o caso do Imposto sobre Transmissões  
*Causa Mortis* e Doações (ITCMD)**



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: Estado, Processo e Sociedade Internacional.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz

Rio de Janeiro

2013

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

A634

Antonaccio, Leonardo Xavier.

A tributação sob uma ótica de justiça : o caso do imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações (ITCMD) / Leonardo Xavier Antonaccio. – 2013.

140 f.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz.

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

1. Impostos - Teses. 2. Justiça- Teses. 3. Capacidade contributiva (Direito tributário) - Teses. I. Queiroz, Luís Cesar Souza de. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 336.22

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

---

Assinatura

---

Data

Leonardo Xavier Antonaccio

**A tributação sob uma ótica de justiça: o caso do imposto sobre transmissões**  
***Causa Mortis e Doações (ITCMD)***

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: Estado, Processo e Sociedade Internacional.

Aprovada em 26 de agosto de 2013.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz (Orientador)  
Faculdade de Direito - UERJ

---

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira  
Faculdade de Direito - UERJ

---

Prof. Dr. Marco Antônio Ferreira Macedo  
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2013

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu orientador, Professor Luís Queiroz, pela paciência, pela confiança e pelas demonstrações de incentivo durante todo o curso.

À Professora Bethânia Assy, por ser uma referência.

A Carla, Mari e João, minhas grandes fontes de incentivo. Mas também porque foram capazes, cada um à sua maneira, de contribuir para este projeto. Com eles também divido o mérito desta conquista.

## RESUMO

ANTONACCIO, Leonardo Xavier. *A tributação sob uma ótica de justiça: o caso do Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações (ITCMD)*. 147 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

A ideia central da dissertação é a análise da tributação sob uma ótica de justiça. Teorias contemporâneas de justiça são apresentadas para compor o arcabouço teórico do trabalho. São apresentadas a teoria de justiça de John Rawls, que enfatiza o tema da redistribuição de rendas, a concepção de justiça de Nancy Fraser, que enquadra a categoria filosófica do reconhecimento como fundamental e sendo uma dimensão irreduzível da justiça, assim como a visão de Jaques Derrida sobre a ideia de justiça. Princípios constitucionais tributários são introduzidos com o propósito de estabelecer esta relação entre a justiça abstratamente considerada e a análise concreta de instituição de um imposto. São analisadas possíveis influências das teorias apresentadas nos princípios constitucionais tributários, principalmente no princípio da capacidade contributiva. E será também analisado o Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações (ITCMD) sob a ótica de justiça conforme as teorias apresentadas. As conclusões apresentadas fortalecem a tese de que os atuais contornos e limites impostos à instituição do ITCMD no Brasil enfraquecem os princípios constitucionais relacionados a este imposto, quando estes são vistos à luz das teorias contemporâneas de justiça apresentadas.

Palavras-chave: Justiça. Redistribuição. Reconhecimento. Desconstrução. Alteridade. Capacidade Contributiva. Pessoaalidade. Desenvolvimento econômico.

## ABSTRACT

ANTONACCIO, Leonardo Xavier. *Analysis of the Inheritance and Donation Tax from a justice perspective: the case of Inheritance and Donation Tax*. 147 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

The main purpose of this essay is to analyze tax justice. Contemporary justice theories are brought forward to articulate the theoretical outline of this work. Are presented The Theory of Justice of John Rawls - which provides emphasis on income distribution-, Nancy Fraser's justice conception - which fits the philosophical aspect of recognition as fundamental and an irreducible dimension of justice-, and Jacques Derrida's vision about the concept of justice. Constitutional tax principles are introduced with the purpose of establishing a link between the abstract consideration of justice and a concrete analysis of introducing a tax. Also, the possible influence that the theories above had on the constitutional tax principles are analyzed, mainly on the ability to pay principle. It will be also analyzed the case of Inheritance and Donation Tax from a justice perspective. The conclusions brought forward strengthen the thesis that the current loopholes and imposed limits to the institution of the ITCMD in Brazil weaken the constitutional principles related to this tax when they are viewed in contrast with the contemporary justice theories presented.

Keywords: Justice. Redistribution. Recognition. Deconstruction. Alterity. Ability to Pay. Personhood. Economic development.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>1 TEORIAS CONTEMPORÂNEAS DE JUSTIÇA</b> .....	12
1.1 <b>Observações iniciais</b> .....	12
1.2 <b>Justice as Fairness – Uma teoria da justiça de John Rawls</b> .....	18
1.2.1 <u>Os princípios de justiça na Teoria de Rawls</u> .....	21
1.2.2 <u>Interpretações do segundo princípio</u> .....	23
1.2.3 <u>Questões da justiça distributiva na teoria de John Rawls</u> .....	29
1.2.3.1 <u>As instituições responsáveis pela justiça distributiva</u> .....	29
1.2.3.2 <u>O problema da justiça entre gerações</u> .....	32
1.2.4 <u>Considerações de James Buchanan sobre limites éticos para a tributação a partir da Teoria da Justiça de John Rawls</u> .....	35
1.3 <b>A concepção de justiça de Nancy Fraser: redistribuição e reconhecimento</b> .....	37
1.3.1 <u>O paradigma das variações humanas a ser utilizado no reconhecimento das diferenças</u> .....	48
1.4 <b>A justiça em Jacques Derrida</b> .....	50
1.4.1 <u>A justiça em Derrida e a utilização do pensamento tipológico dentro da metodologia jurídica</u> .....	55
<b>2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS</b> .....	60
2.1 <b>O Princípio da Capacidade Contributiva</b> .....	60
2.1.1 <u>Capacidade contributiva e igualdade</u> .....	62
2.1.2 <u>Fundamentação do Princípio da Capacidade Contributiva</u> .....	64

2.1.3 <u>Compatibilidade entre a Teoria da Justiça de John Rawls e os critérios de fundamentação do princípio da capacidade contributiva</u> .....	66
2.1.4 <u>Princípio da Capacidade Contributiva Objetiva (ou Absoluta) e Princípio da Capacidade Contributiva Subjetiva (ou Relativa)</u> .....	69
2.1.5 <u>Limites do Princípio da Capacidade Contributiva</u> .....	74
2.1.6 <u>A necessidade de que a capacidade contributiva seja um conceito aberto a interpretações valorativas e a justiça em Derrida</u> .....	76
2.1.7 <u>O princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988 e a visão do STF sobre o princípio</u> .....	78
2.1.8 <u>A categoria de Reconhecimento como informadora da capacidade contributiva do contribuinte, em seu aspecto subjetivo</u> .....	82
<b>2.2 Princípio da Solidariedade</b> .....	85
2.2.1 <u>Princípio da Solidariedade Genérica</u> .....	87
2.2.2 <u>Princípio da Solidariedade de Grupo</u> .....	88
<b>2.3 Princípio da Proteção do Mínimo Existencial</b> .....	89
<b>2.4 Princípio da Pessoalidade</b> .....	91
<b>2.5 Princípio da Proibição de Excesso (Vedação de Confisco)</b> .....	94
<b>2.6 Princípio do Desenvolvimento Econômico</b> .....	98
<b>2.7 Princípio da Progressividade</b> .....	101
2.7.1 <u>Histórico e Fundamento da Progressividade</u> .....	102
2.7.2 <u>Conveniências e inconveniências de um sistema de alíquotas progressivas</u> .....	104
2.7.3 <u>Algumas considerações sobre o princípio da progressividade</u> .....	106
<b>3 ANÁLISE DO ITCMD SOB UMA ÓTICA DE JUSTIÇA</b> .....	110
3.1 <b>Breve histórico do Imposto de Transmissão Causa Mortis e doações no Brasil</b> ....	110

<b>3.2 ITCMD e princípios constitucionais tributários .....</b>	<b>112</b>
<b>3.3 Progressividade e ITCMD – CF/88 e a recente decisão do STF .....</b>	<b>119</b>
<b>3.4 O tratamento do ITCMD para as transmissões de empresas e participações.....</b>	<b>126</b>
<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>130</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>136</b>

## INTRODUÇÃO

Esta dissertação pretende analisar a tributação sob uma ótica de justiça. Para tanto, serão tomadas em consideração algumas teorias contemporâneas de justiça. Será ainda analisado o caso do Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações (ITCMD), à luz da justiça da tributação.

A motivação pelo estudo dessa questão está no interesse do mestrando em unir as teorias contemporâneas de justiça com o dia a dia do direito, mais especificamente do direito tributário – sua área de atuação profissional. Desta forma, o trabalho tem a pretensão de estabelecer um elo entre o direito tributário e teorias de justiça.

As teorias de justiça escolhidas para o arcabouço teórico do trabalho são a teoria de justiça de John Rawls, a perspectiva de justiça de Nancy Fraser, que apresenta a categoria filosófica do reconhecimento como sendo também relevante para discutir a justiça, assim como a justiça na visão de Jaques Derrida. Vale dizer que não é o objetivo desse estudo apresentar de forma completa e abrangente as teorias de justiça escolhidas, mas destacar apenas aqueles pontos que auxiliam a estabelecer os critérios de justiça que podem informar e dar contornos aos princípios tributários.

Posteriormente serão apresentadas considerações sobre princípios constitucionais tributários, com foco no princípio da capacidade contributiva, princípio este que é considerado o princípio de justiça tributária por excelência. Quando da apresentação de referido princípio, já serão feitas algumas considerações sobre possíveis formas em que as teorias de justiça anteriormente apresentadas podem influenciar e ajudar a delimitar os contornos do princípio da capacidade contributiva. Os princípios que serão tratados nesta parte do trabalho são o princípio da capacidade contributiva, princípio da solidariedade, princípio do mínimo existencial, princípio da pessoalidade, princípio da proibição de excesso, princípio do desenvolvimento econômico e princípio da progressividade. É importante dizer que também não se pretende apresentar tais princípios de forma exaustiva, mas apenas apresentá-los, introduzindo suas principais características, na medida em que se possibilite estabelecer a relação entre as teorias de justiça e tais princípios.

Por fim, apresentada analisados os princípios tributários à luz das teorias de justiça apresentadas, será realizada uma análise do caso do ITCMD (Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações). Serão analisadas questões referentes à instituição desse imposto no Brasil,

mais especificamente questões referentes à possibilidade de instituição do imposto com alíquotas progressivas, ao grau de pessoalidade do tributo e aos limites constitucionais impostos aos entes tributantes. Para ilustrar essa discussão será discutido o recente julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários RE 544438 e RE 562045/RS.

O trabalho utiliza uma premissa metodológica importante, isto é, serão feitas considerações apenas do lado da arrecadação do Estado, desconsiderando-se questões relacionadas à destinação dos recursos por este arrecadados. Compreende-se que em uma discussão sobre redistribuição de bens e rendas, uma análise completa sobre a transferência, deva considerar tanto o lado de quem transfere a riqueza, quanto o lado de quem recebe a riqueza transferida. Uma análise assim, muito provavelmente iria além das necessidades e do escopo do trabalho aqui proposto.

Em uma economia capitalista, os tributos são um importante instrumento por meio do qual o Estado põe em prática uma determinada concepção de justiça distributiva. Mas a tributação, sabemos, não é o único instrumento. Muitas outras questões são tratadas no debate político e têm relação direta com a justiça distributiva e com outras esferas de justiça. Questões relacionadas ao nível e ao grau de distribuição de riquezas e relacionadas ao alvo das transferências (se em investimentos em educação, em saúde, previdência, ou outra previsão) também não podem ser esquecidas e tratadas de modo separado no debate político sobre a justiça.

Por uma questão de simplificação, e levando em conta que o sistema fiscal possui um elevado grau de incerteza empírica acerca das consequências econômicas das diversas opções que se apresentam aos governos, este trabalho toma como foco a tributação vista apenas pelo lado das receitas. Não se entrará na discussão das despesas alvo das políticas de transferência, que certamente são importantes e complementarizam o debate em torno da equidade de um sistema tributário. Há aqui o reconhecimento da insuficiência do Direito Tributário para dar conta, por si só, da redistribuição de riquezas. O Direito Tributário é apenas uma das ferramentas (certamente uma ferramenta de grande importância) que podem ser utilizadas na busca de uma justiça distributiva.

O debate ficará restrito, portanto, a questões relacionadas à equidade vertical e horizontal do imposto sobre as transmissões gratuitas (*causa mortis* e doações). Estamos certos de que este corte metodológico não impedirá a análise que se pretende fazer, uma vez

que acreditamos na possibilidade que princípios de direito tributário possam ser analisados e ter seus contornos determinados a partir de concepções de justiça.

# 1 TEORIAS CONTEMPORÂNEAS DE JUSTIÇA

## 1.1 Observações iniciais

A distribuição de recursos entre os membros de uma sociedade é questão que sempre foi tratada dentro do tema justiça. Desde muito tempo, filósofos se preocupam com este tema. Aristóteles já o fez em “*Ética A Nicômaco*”, quando apresentou uma concepção de justiça distributiva em oposição à justiça comutativa.

A justiça distributiva dentro da concepção apresentada por Aristóteles é aquela que se manifesta na distribuição das honras, de dinheiro, ou das outras coisas que são divididas entre os membros de uma comunidade. A justiça nesta concepção é aquilo que respeita a igualdade e o proporcional, e a injustiça aquilo que busca a desigualdade entre os homens e as coisas. Tudo o que viola a proporção é injusto e tudo o que busca preservar uma proporção e a igualdade é justo.

Já a justiça comutativa é aquela que desempenha um papel corretivo nas transações entre os indivíduos, sendo essas transações voluntárias, ou involuntárias. Da mesma forma que na justiça distributiva, na comutativa o critério também é a igualdade, mas a justiça corretiva é responsável por preservar ou restabelecer a igualdade nas situações em que esta for violada<sup>1</sup>.

E a relação da justiça com o direito tributário e o direito financeiro se evidencia na medida em que se reconhece o papel central que a tributação ocupa no processo de alocação e distribuição das riquezas em determinada sociedade. Reconhecida a redistribuição de rendas como tema de justiça, a nosso ver, não há como analisar a tributação fora de uma ótica de justiça.

Contemporaneamente, coexistem diversas acepções de justiça. Mas ainda que muitas vezes não sejam tratadas de forma separada, estas acepções são certamente distintas. Por um lado, há a ideia de justiça como virtude, que muitas vezes é discutida por autores dentro do campo de estudo da ética.

---

<sup>1</sup> Não se pretende aqui apresentar uma exposição ampla sobre os conceitos de justiça distributiva e comutativa de Aristóteles, mas apenas pontuar brevemente estes conceitos, uma vez que eles são o ponto de partida e a principal referência para as discussões em torno do tema justiça.

Outra acepção para justiça é a institucional, da justiça como instituição. Aqui o termo justiça se refere ao judicial e ao Poder Judiciário, sendo ainda classificadas em seus vários ramos: trabalhista, criminal, cível, e etc... Nesta acepção, os autores discutem os limites e as possibilidades do Poder Judiciário como instituição, em que medida se dá o acesso do cidadão à justiça (acesso à instituição justiça), e se esta cumpre e atende o papel a que se propõe.

Por último, dentre as acepções correntes, há a da justiça que está relacionada às relações econômicas e sociais. Nesta acepção, a justiça refere-se à justiça social, que tem a justiça distributiva como seu viés principal. E é esta última acepção a que nos interessa e que será utilizada no presente trabalho.

O tema da justiça distributiva tornou-se extremamente relevante na atualidade, o que ocorreu a partir da crise do Estado Social. Este período foi marcado pela superação de ideias positivistas, e resgatou a justiça enquanto valor. Ricardo Lodi Ribeiro, nesse contexto, destaca a *teoria da justiça como equidade* de John Rawls, ao lado da *nova retórica* de Perelman, e da *jurisprudência dos valores* de Larenz, como teorias pós-positivistas. E a obra de Rawls, que apresenta uma teoria sobre a justiça distributiva, consagra o que se denomina a virada kantiana, que resgatou o debate da justiça como valor, com a reaproximação do direito e da ética.<sup>2</sup>

O tema não é simples, e a análise dos limites e possibilidades da justiça distributiva pode ser vista como um dos mais difíceis problemas filosófico-jurídicos da atualidade.<sup>3</sup> A complexidade da teoria contemporânea da justiça exige que este tema seja sempre relacionado a outros temas básicos, como direitos humanos, ética, reparação e distribuição, sempre se considerando suas várias perspectivas.

A justiça distributiva vem a ser o estudo da justiça relacionado ao tema da distribuição, sendo considerada um valor que determina a legitimidade das instituições políticas. Ao lado de Bens Públicos e dos benefícios que o Estado pode trazer aos indivíduos, a justiça distributiva é considerada um fim do Estado, e que afeta diretamente a política tributária<sup>4</sup>.

A redistribuição de bens em razão das situações de extrema desigualdade material encontradas na sociedade é tema de que se ocupa não só a Filosofia, mas também a

---

<sup>2</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Segurança Jurídica do Contribuinte. Rio de Janeiro: *Lumem Juris*, 2008. pg. 26

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 112.

<sup>4</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. O Mito da Propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 62.

Economia, o Direito e a Sociologia. Sobre o tema surgem várias questões, entre as quais se destacam a investigação sobre qual é o papel do Estado nesta transferência de riqueza, e a delimitação dos contornos do que se entende por justiça distributiva.

John Rawls desenvolveu a doutrina da justiça política, a partir da ideia de que a redistribuição espontânea de rendas é utópica e de que há necessidade de intermediação de instituições políticas e da Constituição, em permanente interação com as instituições sociais.<sup>5</sup>

Sob esta perspectiva apresentada por John Rawls, pode-se ver a justiça fiscal como uma especial dimensão da justiça política, por oferecer um instrumental para a distribuição de rendas<sup>6</sup>. Os poderes legislativo e executivo fazem o papel de intermediação da redistribuição de rendas, uma vez que o debate político entre esses poderes sobre questões fiscais (instituição de tributos, concessão de isenções e incentivos, ...), uma vez público e aberto a outras instituições sociais, legitima este instrumental para a promoção da justiça fiscal. A Teoria da Justiça de John Rawls chamou a atenção do mundo acadêmico, levando o debate em torno da justiça distributiva para ser discutido em um nível mais abstrato<sup>7</sup>.

É em razão do reconhecimento da importância da teoria de John Rawls para os estudos contemporâneos de justiça, que se escolheu esta teoria como ponto de partida desse estudo.

Mas se por um lado o tema da redistribuição é questão central em Rawls e tem influenciado toda a discussão em torno do tema justiça nas últimas décadas, atualmente outra categoria – a do reconhecimento - também passou a receber destaque ao se tratar do tema Justiça, uma vez que se tornou palavra-chave nos dias atuais. É uma categoria da filosofia hegeliana, cuja noção tem posição de destaque nos esforços de se conceituar as demandas por identidade e reconhecimento das diferenças:

“Recognition” has become a keyword of our time. A venerable category of Hegelian philosophy, recently resuscitated by political theorists, this notion is proving central to efforts to conceptualize today’s struggles over identity and difference. Whether the issue is indigenous land claims or women’s carework, homosexual marriage or Muslim headcarves, moral philosophers increasingly use the term “recognition” to unpack the normative bases of political claims. They find that a category that conditions subjects autonomy on intersubjective regard well captures the moral stakes of many contemporary conflicts.<sup>8</sup>

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 113.

<sup>6</sup> *Ibidem*. p. 113.

<sup>7</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *op. cit.* nota 4. p. 6.

<sup>8</sup> FRASER, Nancy, and HONETH, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003, p. 1. Tradução: Reconhecimento "tornou-se uma palavra-chave do nosso tempo. A venerável categoria da filosofia hegeliana, recentemente ressuscitada por teóricos políticos, essa noção está se revelando central para os esforços para conceituar as atuais lutas pela identidade e reconhecimento de diferenças.

Para muitos filósofos a categoria do reconhecimento parece ser a que melhor captura as questões morais em muitos conflitos contemporâneos. É o caso de Axel Honneth, que procurou estabelecer uma teoria do reconhecimento que pretende servir de modelo avaliativo dos conflitos sociais contemporâneos. E para elaborar esta teoria, Honneth recorreu principalmente ao pensamento de Hegel, aos conceitos de reconhecimento, intersubjetividade e conflito:

Para elaborar a referida teoria, uma das principais fontes a que Honneth recorre é o pensamento de Hegel, principalmente seus conceitos de reconhecimento, intersubjetividade e conflito. O conceito de reconhecimento é usado na modernidade pelo jovem Hegel para inverter o modelo *hobbesiano* de luta social segundo o qual o comportamento social e individual pode ser reduzido a imperativos de poder, mediante os quais o homem é concebido como um animal que busca a autopreservação e autoproteção tendo assim, como imperativo a si próprio, o aumento do poder relativo em desfavor do outro. Para o jovem Hegel a esfera social não é definida como o espaço de luta pela integridade física dos sujeitos. Ao contrário, ela é na verdade o espaço da eticidade <Sittlichkeit>, onde relações e práticas intersubjetivas se dão além do poder estatal ou convicção moral individual. Desse modo, a esfera social proporciona a possibilidade dos sujeitos se auto-reconhecerem nas suas potencialidades e capacidades mais ou menos semelhantes, ou seja, a possibilidade de estarem em comunhão, reconhecendo o outro na sua singularidade e originalidade, o que faz com que cada nova etapa de reconhecimento social capacite o indivíduo apreender novas dimensões de sua própria identidade, o que, por fim, estimula novas lutas por reconhecimento, mostrando que o ponto central deste processo é este movimento em que conflito e reconhecimento condicionam-se mutuamente.<sup>9</sup>

E assim, a antiga figura hegeliana da busca por reconhecimento ganha nova roupagem na medida em que o capitalismo globalizado acelera e favorece o contato entre as diferentes culturas, pluralizando os valores e politizando identidades e a demanda por reconhecimento de diferenças<sup>10</sup>.

Redistribuição foi tema central na filosofia e nas demandas sociais na era fordista. Com base no paradigma da justiça distributiva foi possível analisar as demandas de trabalhadores e das classes mais pobres nesse período. No Estado de Bem-estar Social as disputas se travavam visando a distribuição dos recursos e riquezas disponíveis. A questão da

---

Se a questão é reivindicações de terras indígenas, questões feministas, casamento homossexual ou questões muçulmanas, os filósofos morais cada vez mais usam o termo "reconhecimento" para constituir as bases normativas de reivindicações políticas. Estes filósofos consideram que uma categoria que condicione a autonomia em questões relativas à subjetividade bem capta as questões morais de muitos conflitos contemporâneos.

<sup>9</sup> RAVAGNANI, Herbert Barucci. Revista Eletrônica Kínesis, Vol. I, n° 01, UNESP. Março-2009, p.39-57.

<sup>10</sup> FRASER, Nancy, and HONNETH, Axel, *op. cit.* nota 8. p. 1.

busca por reconhecimento era relegada a segundo plano. Não havia uma percepção de importância para as demandas por reconhecimento<sup>11</sup>.

Na era pós 11 de setembro, demandas por reconhecimento de religiões, nacionalidade e gênero estão relacionadas de tal forma que se torna impossível ignorá-las. Mas ao mesmo tempo, a justiça distributiva não pode ser ignorada, pois a concentração de renda e riquezas continua a crescer na medida em que o neoliberalismo promove a globalização e enfraquece as estruturas de governança que previamente permitiam alguma distribuição de riquezas nos países:

As 9/11 made painfull clear, struggles over religion, nationality, and gender are now intermingled in ways that make the question of recognition impossible to ignore. With crosscutting axes of difference so intensely politicized, this question will continue to command center stage for the foreseeable future. At the same time, however, distributive injustice has not disappeared. On the contrary, economic inequalities are growing, as neoliberal forces promote corporate globalization and weaken the governance structures that previously enabled some redistribution within countries. Under this conditions, the question of distributive justice cannot be brushed aside. The upshot is that neither recognition nor redistribution can be overlooked in the present constellation. Forced by events to deal with both problematics, political philosophers have no choice but to examine the relation between them.<sup>12</sup>

Diante desse quadro traçado por Fraser e Honneth, de que a globalização enfraquece o papel dos países em promover a distribuição de rendas, nem a categoria de redistribuição e nem a de reconhecimento podem ser ignoradas por filósofos que se propõem a estudar a justiça distributiva. Estas categorias (reconhecimento e redistribuição) devem ser vistas hoje como duas importantes componentes (ou dimensões) de um vetor Justiça. E não à toa, filósofos contemporâneos têm examinado a relação entre essas duas dimensões.

No presente trabalho, além da teoria da justiça de Rawls, que foca exclusivamente na perspectiva da redistribuição, será examinada também a concepção de Nancy Fraser sobre o valor justiça. A autora propõe uma “*perspectival dualism analysis*”<sup>13</sup> que enquadra as duas

<sup>11</sup> FRASER, Nancy, and HONETH, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003, pp. 1 e 2.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 2. Tradução: “Como o 11/9 mostrou claramente, lutas sobre religião, nacionalidade e gênero estão de tal forma relacionadas que fazem a questão do reconhecimento impossível de ser ignorada. Com eixos transversais de diferença tão intensamente politizada, esta questão continuará a ser central no futuro. Ao mesmo tempo, contudo, injustiças distributivas não desapareceram. Pelo contrário, as desigualdades econômicas estão crescendo, enquanto as forças neoliberais promovem a globalização das corporações e enfraquecem as estruturas de governança que previamente possibilitavam alguma redistribuição dentro dos países. Sob estas condições, a questão da justiça distributiva não pode ser posta de lado. O resultado é que nem reconhecimento e nem redistribuição podem ser negligenciados na presente constelação. Forçados por eventos para lidar com ambas as problemáticas, os filósofos políticos não têm escolha, e devem examinar a relação entre eles.”

<sup>13</sup> Tradução: análise em um dualismo perspectivo.

dimensões (Redistribuição e Reconhecimento) como igualmente fundamentais e sendo duas dimensões irreduzíveis de justiça. Nancy Fraser rejeita a ideia de que distribuição possa ser subsumida em reconhecimento. Entende a autora que só com um arcabouço que integre analiticamente estas duas perspectivas (Reconhecimento e Redistribuição), será possível compreender as diferenças de classes sociais e de status na sociedade contemporânea<sup>14</sup>.

Considerando a importância da categoria reconhecimento no debate político-filosófico contemporâneo sobre justiça, e considerando, como já foi mencionado, que a concepção predominante de justiça fiscal é informada, quase que exclusivamente, pela componente redistribuição, pretende-se apresentar esse arcabouço proposto por Nancy Fraser para tentar trazer para o tema da justiça fiscal também a dimensão do reconhecimento. Desta forma, serão utilizadas as categorias de Reconhecimento e de Redistribuição para determinar os contornos e informar os princípios de direito tributário. Ainda que seja mais evidente a relação da categoria de redistribuição com o direito tributário, a categoria de reconhecimento também pode ajudar na delimitação dos contornos dos princípios de direito tributário, conformando a justiça da tributação. Como se verá, a consideração da categoria do reconhecimento pode auxiliar na fundamentação da instituição de isenções e em tratamentos tributários diferenciados, como no caso da pequena e média empresa.

Por último, será ainda apresentada a justiça na visão de Jaques Derrida, que introduz o conceito de *Deslocamento*. Este conceito traduz um processo que busca ressignificação para termos e conceitos. Dentro da lógica apresentada pelo autor, o *Deslocamento* se apresenta como um processo contínuo de desconstrução do direito, que seria condição de existência de justiça. Ainda que seja esta uma teoria com elevado grau de indeterminação, vale sua menção já que ela prevê a possibilidade de emancipação do próprio direito, indicando que este deve estar sempre aberto para ressignificações em nome da justiça.

E é pela consideração de que em uma economia capitalista os tributos são importante instrumento por meio do qual o Estado põe em prática uma determinada concepção de justiça distributiva<sup>15</sup>, e que não há como fazer a análise de uma sociedade sob a ótica da justiça sem que se analise atentamente seu sistema tributário, que se pretende utilizar as teorias da justiça anteriormente indicadas para nos auxiliar na demarcação dos contornos dos princípios de

---

<sup>14</sup> FRASER, Nancy, and HONNETH, Axel, "Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange". London: Verso, 2003. p. 3.

<sup>15</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. O Mito da Propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 5.

direito tributário que serão utilizados em uma análise específica do imposto sobre as transmissões gratuitas no Brasil, o ITCMD.

## 1.2 Justice as Fairness – Uma teoria da justiça de John Rawls

John Rawls compreende a justiça como sendo a primeira virtude das instituições sociais. Ao tratar do papel da justiça, no início de seu trabalho, afirma que cada indivíduo possui a sua inviolabilidade fundada na justiça, que mesmo o bem estar da sociedade como um todo não pode anular. Dentro desta concepção de justiça, nega-se que a perda de liberdade de um indivíduo possa ser legitimada por um bem maior compartilhado por outros indivíduos. Uma injustiça pode ser tolerada apenas quando necessária a evitar uma injustiça ainda maior<sup>16</sup>.

O autor deixa claro, portanto, que sua visão de justiça se afasta de uma visão utilitarista. Assim como as teorias utilitaristas, a teoria de Rawls pretende resolver problemas concretos de nossa sociedade, mas procura ir além das teorias utilitaristas ao fortalecer os direitos individuais dos indivíduos. Para Rawls, o indivíduo é o ponto central da teoria, e seus direitos e liberdades individuais são os maiores valores a serem preservados.

Considera o autor que, ainda que em uma sociedade haja uma cooperação de indivíduos que visam obter vantagens mutuas, há também o conflito entre esses indivíduos. Há uma identidade de interesses uma vez que a cooperação permite uma vida melhor para todos. E há o conflito de interesses pela razão de que os indivíduos não são indiferentes a como os benefícios produzidos na sociedade são distribuídos. Por isso, segundo o autor, há necessidade de que sejam estabelecidos princípios que permitam que se escolha entre os vários arranjos sociais possíveis, que permitam determinar a divisão das vantagens e acordar as quotas de distribuição de bens<sup>17</sup>.

É nesta ideia que Rawls fundamenta a necessidade de que sejam estabelecidos princípios de justiça que possibilitem definir a distribuição de direitos e obrigações das instituições presentes na sociedade e também definir benefícios e ônus de cooperação social dos indivíduos.

---

<sup>16</sup> RAWLS, John. A Theory of Justice – Revised Edition - 1999. p. 3 e 4.

<sup>17</sup> RAWLS, John. A Theory of Justice – Revised Edition - Harvard University Press – Cambridge 1999. p.4.

Estes princípios de justiça seriam definidos em uma posição original de equidade, que corresponde ao estado de natureza nas teorias contratualistas tradicionais. Contudo, esta posição original é puramente hipotética, não estando ligada a nenhum nível de cultura ou momento histórico<sup>18</sup>. A posição original também se caracteriza pelo fato de que ninguém conhece a posição que ocupará na sociedade. Na posição original o cidadão não tem conhecimento da classe social ou do status de que gozará. Também não tem conhecimento do nível de inteligência, força física ou de sorte no que se refere a acesso a recursos naturais disponíveis. Daí dizer o autor que os cidadãos escolhem os princípios de justiça sob o **véu da ignorância**<sup>19</sup>.

A posição original, em que os cidadãos se encontram sob o véu da ignorância, é o *status quo* que garante que os acordos fundamentais estabelecidos atendem aos preceitos básicos de equidade<sup>20</sup>. Acreditar nessa possibilidade, de que os indivíduos sob um manto de ignorância são capazes de refletir, debater, e convergir para um acordo que estabeleça princípios de equidade, sem que haja relevantes divergências entre os indivíduos, é a grande premissa utilizada pelo autor para o estabelecimento de sua teoria. É este o ponto de partida de Rawls.

Para Rawls, é natural supor que os partidos na posição original estão em condições de igualdade, tendo todos os mesmos direitos no procedimento para escolha dos princípios. Todos podem apresentar propostas. E o propósito destas condições é o de estabelecer a igualdade entre os seres humanos como pessoas morais, que tenham uma concepção do seu valor e que tenham um senso de justiça<sup>21</sup>.

Uma vez escolhidos, estes princípios regulam as críticas e reformas das instituições presentes na sociedade, e serviriam de parâmetros para elaboração da constituição e das leis.

A ideia da posição original é estabelecer um procedimento justo que garanta que os princípios acordados pelos cidadãos serão justos. Rawls usa a justiça procedimental como base de sua teoria da justiça. Uma vez que os cidadãos que escolherão os princípios se encontrem sob o véu da ignorância, anulam-se os efeitos de contingências específicas que colocam os cidadãos em desacordo, e não há a tentação de se explorar circunstâncias sociais e naturais específicas. Os cidadãos não sabem como as várias alternativas afetarão o seu caso

---

<sup>18</sup> *Ibidem.* p.11

<sup>19</sup> *Ibidem.* p.11.

<sup>20</sup> *Ibidem.* p.15.

<sup>21</sup> RAWLS, John. A Theory of Justice – Revised Edition - Harvard University Press – Cambridge 1999. p.17

particular, sendo obrigados, portanto, a avaliar os princípios somente com base em considerações gerais<sup>22</sup>.

É natural, porém, que esta ousada proposta de Rawls tenha sofrido críticas. Uma crítica bastante comum é a de que as instituições que seriam idealizadas pelos cidadãos na posição original refletem aquelas instituições em suas formas que hoje são encontradas nos Estados Unidos. Ou seja, são as instituições da democracia constitucional liberal e seriam uma racionalização do *status quo* liberal. Ronald Dworkin rebate esta crítica e considera que estes que defendem esta posição perdem a oportunidade de submeter suas visões políticas a alguma forma de análise filosófica:

One form of criticism has been expressed to me by many colleagues and students, particularly lawyers. They point out that political institutions and arrangements that Rawls says men in the original position would choose are merely idealized of those now in force in the United States. They are the institutions, that is, of liberal constitutional democracy. The critics conclude that the fundamental assumptions of Rawls' theory must, therefore, be the assumptions of the classical liberalism, (...), and that the original position, which appears to animate the theory, must somehow be an embodiment of these assumptions. Justice as fairness therefore seems to them, in its entirety, a particularly, subtle rationalization of the political status quo, which may safely be disregarded by those who want to offer a more radical critique of the liberal tradition.

If I am right, this point of view is foolish, and those who take it lose an opportunity, rare for them, to submit their own political views to some form of philosophical examination<sup>23</sup>.

A teoria da justiça de Rawls é considerada liberal-igualitária. Mas é importante que se tenha sempre claro que a teoria de John Rawls é procedimental, e deve ser vista dentro de uma ótica essencialmente liberal, uma vez que funda a justiça na liberdade natural dos indivíduos, e apresenta um conceito de igualdade formal, por ser o ideal de igualdade na teoria uma abstração teórica. Os indivíduos são iguais no momento em que estão sob o véu da ignorância, quando são estabelecidos os princípios que nortearão o valor justiça. A partir daí,

---

<sup>22</sup> *Ibidem*. p.118

<sup>23</sup> DWORKIN, Ronald. The original position. In Reading Rawls. Critical studies on Rawls' A Theory of Justice. Stanford University Press. Stanford, 1989. p. 52. Tradução: "Uma forma de crítica tem sido feita a mim por muitos colegas e estudantes, principalmente advogados. Eles ressaltam que as instituições políticas e arranjos que Rawls diz que os homens na posição original escolheriam são meramente idealizados daqueles atualmente em vigor nos Estados Unidos. São as instituições, isto é, da democracia constitucional liberal. Os críticos concluem que os pressupostos fundamentais da teoria de Rawls devem ser, portanto, os pressupostos do liberalismo clássico, (...), e que a posição original, que parece animar a teoria, deve de alguma forma ser uma encarnação dessas suposições. Justiça como equidade, portanto, parece-lhes, em sua totalidade, particularmente, racionalização sutil do status quo político, o que pode certamente ser ignorada por aqueles que querem oferecer uma crítica mais radical da tradição liberal. Se eu estiver certo, este ponto de vista é tolo, e aqueles que o levam em conta perdem uma oportunidade rara de submeter as suas próprias opiniões políticas a algum tipo de exame filosófico."

a proteção essencial é a da liberdade do indivíduo, a proteção de seu núcleo inviolável de direitos fundamentais.

Feitas essas considerações iniciais sobre a teoria, e apresentadas suas principais premissas, passa-se à análise dos princípios, que segundo o autor, são estabelecidos pelos indivíduos que se encontram sob o manto de ignorância.

### 1.2.1 Os princípios de justiça na Teoria de Rawls

Rawls apresenta, inicialmente, uma primeira formulação dos dois princípios de justiça por ele formulados, que no decorrer de seu trabalho vem sendo aperfeiçoada para se chegar a uma formulação final.

Uma primeira versão desses princípios, apresentada pelo autor é a seguinte<sup>24</sup>:

***Primeiro princípio:*** Cada pessoa deve ter igual direito ao maior conjunto possível de liberdades básicas compatíveis com um mesmo conjunto de liberdades básicas de outras pessoas.

***Segundo princípio:*** Desigualdades econômicas e sociais devem ser aceitas na medida em que se tenha uma convicção razoável de que estas desigualdades trarão vantagens a todos, e que sejam ligadas a posições e órgãos abertos a todas as pessoas.

Estes princípios, segundo Rawls, se aplicam à estrutura básica da sociedade, regulam a distribuição de direitos e obrigações, e também regulam a distribuição das vantagens sociais e econômicas.

Dentro desta formulação, pressupõe-se que a estrutura social pode ser vista como tendo duas partes distintas. O primeiro princípio se aplicaria a uma parte relacionada aos aspectos da sociedade que definem e asseguram liberdades básicas equivalentes aos cidadãos.

---

<sup>24</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice* – Revised Edition – Harvard University Press – Cambridge 1999. pp.52 e 53.

O segundo princípio de aplicaria a aspectos que especificam e estabelecem as desigualdades econômicas e sociais de que este princípio trata<sup>25</sup>.

No que diz respeito às liberdades básicas, Rawls apresenta uma lista, mencionando a liberdade política (direito de voto), o direito de associação, o direito de manifestação do pensamento, a liberdade de consciência e de pensamento, garantias contra a opressão física (integridade da pessoa) e psicológica, além do direito de propriedade. Estas liberdades devem ser iguais para todos, com base no primeiro princípio.

O segundo princípio se aplica à distribuição de bens e rendas, e ao desenho das organizações às quais são atribuídas autoridade e responsabilidade.

O que estabelece o segundo princípio é que, enquanto a distribuição de bens e rendas não necessariamente deve ser igual, esta desigualdade deve vir em benefício de todos os cidadãos. E ao mesmo tempo, a atribuição de autoridade e responsabilidade a cidadãos deve dar-se nas condições em que todos tenham acesso a estas atribuições. É importante observar que a distribuição de bens e rendas, e posições de autoridade e responsabilidade, devem ser compatíveis com as liberdades básicas e a igualdade de oportunidades<sup>26</sup>.

E Rawls entende que ocorre esta igualdade de oportunidades quando as instituições garantam oportunidades similares de educação e cultura para pessoas que estejam similarmente motivadas para tanto.

De certa maneira, entende-se que o primeiro princípio tem prioridade sobre o segundo, uma vez que o desrespeito às liberdades individuais não podem, segundo o autor, ser justificadas, ou compensadas, por uma maior vantagem econômica ou social. Estas liberdades não são absolutas, e somente podem ceder quando em conflito com outras liberdades<sup>27</sup>.

A questão da priorização do primeiro princípio que trata da máxima e igual liberdade sobre o segundo é ponto central na teoria de Rawls, e é compartilhada por outros autores. H. L. A. Hart comenta a priorização do ideal de máxima e igual liberdade da seguinte forma:

To these two principles there are attached certain priority rules of which the most important is that liberty that is given a priority over all other advantages, so that it may be restricted or unequally distributed only for the sake of liberty and not for any other form of social or economic advantage<sup>28</sup>.

---

<sup>25</sup> *Ibidem.* p. 53.

<sup>26</sup> *Ibidem.* pp. 53 e 54.

<sup>27</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice – Revised Edition* - 1999. p. 54.

<sup>28</sup> HART, H. L. A. Rawls on Liberty and its Priority. In *Reading Rawls - Critical studies on Rawls` A Theory of Justice*. Stanford University Press, Stanford, 1989. p. 232. Tradução: “A estes dois princípios estão anexadas

E em outra passagem do mesmo trabalho:

Throughout his book Rawls emphasizes the distinction between liberty and other social goods, and his principle of greatest equal liberty is, as I have said accompanied – in his special conception of justice as distinct from his general conception – by a priority rule which assigns to liberty, or at least to certain forms of liberty institutionally defined and protected, a priority that forbids the restriction of liberty for the sake of other benefits: liberty is only to be restricted for the sake of liberty itself<sup>29</sup>.

A partir dessa primeira formulação dos princípios, Rawls chega a uma primeira concepção de injustiça, ainda que vaga. Injustiça, segundo essa concepção, é uma desigualdade que não se traduz em benefício de todos<sup>30</sup>.

### 1.2.2 Interpretações do segundo princípio

O segundo princípio de justiça pode apresentar diferentes interpretações, segundo John Rawls, dependendo do sentido que vier a ser dado aos termos “*vantagens a todos*” e “*abertos a todos*”<sup>31</sup>.

O autor discorre sobre as diferentes interpretações possíveis para o princípio. Considerando o escopo do presente trabalho, será apresentada resumidamente apenas a interpretação dada por ele, que considera a noção de igualdade democrática, e desconsidera as indeterminações trazidas pelo princípio da eficiência<sup>32</sup>, princípio este que é detalhado pelo autor em sua obra.

O princípio da eficiência é criticado por Rawls, pois este não pode servir como único parâmetro para uma concepção de justiça. O princípio da eficiência deve ser complementado

---

certas regras de prioridade das quais a mais importante é a de que à liberdade é dada prioridade sobre todas as outras vantagens, de modo que esta pode ser restringida ou distribuída desigualmente apenas em nome da própria liberdade, e não para qualquer outra forma de vantagem social ou econômica.”

<sup>29</sup> HART, H. L. A. Rawls on Liberty and its Priority. In *Reading Rawls - Critical studies on Rawls` A Theory of Justice*. Stanford University Press. Stanford, 1989. p. 233.

<sup>30</sup> RAWLS. *op. cit.* nota 26. p. 54.

<sup>31</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice – Revised Edition – Harvard University Press – Cambridge 1999.* p. 57.

<sup>32</sup> Rawls apresenta o princípio da eficiência nos seguintes termos: considerando uma quantidade de um bem que deve ser distribuído entre duas pessoas (quantidade x1 para a pessoa 1 e quantidade x2 para a pessoa 2), diz-se que é eficiente a distribuição do bem quando esta distribuição satisfaz o critério de Pareto. E o critério de Pareto é satisfeito pelo conjunto de pontos (representados pelas diferentes combinações de distribuição do bem) em que não pode haver melhora da situação da pessoa 1 sem um piora da situação da pessoa 2.

de alguma forma, devendo ser ponderado pela equidade<sup>33</sup>. A eficiência pode ser um dos parâmetros que podem conformar uma concepção de justiça, mas certamente não é o único parâmetro a ser considerado na formação de uma concepção.

Na concepção de justiça proposta por Rawls, o segundo princípio deve ser interpretado sob uma ótica de igualdade democrática, que complementa o princípio da justa igualdade de oportunidade. Nesta concepção, as expectativas dos sujeitos que gozam de uma situação mais privilegiada são justas, se e somente se, contribuem para aumentar também as expectativas dos sujeitos menos privilegiados na sociedade. A ideia é que a ordem social não pode estabelecer e assegurar perspectivas mais interessantes para os mais afortunados, a não ser que também assegure vantagens para os menos afortunados.<sup>34</sup>

Contudo, não é qualquer nível de desigualdade que pode ser aceito. Não seria aceitável um estado de coisas em que grandes melhorias nas expectativas dos mais privilegiados produzissem apenas melhorias mínimas no bem-estar daqueles que se encontram nas piores posições. O princípio não deve legitimar grandes desigualdades econômicas<sup>35</sup>.

Esta perspectiva é a base do princípio da diferença, que tem um viés fortemente igualitário, na medida em que estabelece que ao menos que haja uma distribuição que eleve as perspectivas tanto dos mais afortunados quanto dos menos afortunados, uma distribuição igualitária deve ser preferida. A questão central aqui é a de que o respeito de uns indivíduos com os outros decorre da percepção de que as desigualdades revertem em benefícios recíprocos<sup>36</sup>.

A ideia por trás do princípio da diferença é a de que a igualdade é a regra, e qualquer afastamento dessa linha de igualdade que impõe uma distribuição igual deve ser plenamente justificada aos que restam com menor parcela dos bens primários.

Ponto central para a correta compreensão do princípio da diferença é a argumentação de Rawls que leva ao princípio. O autor confronta três princípios distintos, de acordo com os quais a redistribuição pode ocorrer. Os três princípios seriam a liberdade natural, a igualdade de oportunidades e a igualdade democrática. Rawls combina esses três princípios dentro de uma concepção única de justiça, dando o apropriado peso a cada um deles.

---

<sup>33</sup> RAWLS. *op. cit.* nota 30. p.62

<sup>34</sup> RAWLS. *op. cit.* nota 30. p. 65.

<sup>35</sup> VITA, Alvaro de. *A Justiça Igualitária e seus Críticos – 2ª Edição – Martins Fontes - 2007. p.237.*

<sup>36</sup> *Ibidem.* p.235.

O princípio da liberdade natural gera um estado de coisas injusto, pelos efeitos da combinação de contingências naturais e sociais, ainda que a produção desses efeitos não seja intencional dos agentes.

Já o princípio de igualdade liberal de oportunidades, vai além do princípio da liberdade natural, uma vez que estabelece condições para uma meritocracia equitativa. Aqui, não se trata somente de uma igualdade de oportunidades, mas de assegurar um ponto de partida igual para aqueles que têm talentos e capacidades semelhantes (e estão igualmente motivados a emprega-los). Essa busca pela igualdade requer instituições políticas que tenham por objetivo neutralizar, tanto quanto possível, as contingências sociais e culturais que condicionam as perspectivas de cada um. Isso implica reduzir, entre outras coisas, as vantagens herdadas de riquezas e de meios para a obtenção de posições mais valorizadas. Dentro dessa racionalidade, exige-se da estrutura institucional de uma sociedade que se impeça uma excessiva concentração da propriedade, de riqueza, e das oportunidades educacionais<sup>37</sup>.

A igualdade democrática dá um passo além da igualdade liberal de oportunidades e altera o fundamento moral a partir do qual seria legítimo reivindicar os benefícios produzidos pelo exercício dos talentos. O que está em questão não é somente igualar as condições sociais e culturais para cada um cultivar e exercer seus talentos. A igualdade democrática supõe que os mais afortunados, pela genética e pelas circunstâncias sociais, são capazes de reconhecer que o talento superior não constitui um fundamento moral legítimo para se exigir uma parcela maior dos benefícios da cooperação social. O princípio da igualdade democrática requer que os mais privilegiados abram mão de tirar proveito das circunstâncias sociais e naturais que os beneficiam<sup>38</sup>.

Partindo da ideia de que as desigualdades são sempre geradas por instituições sociais, que os arranjos institucionais sempre valorizam determinados talentos e profissões em detrimento de outros, e que portadores de talentos mais valorizados são desigualmente premiados na distribuição de bens, Rawls propõe o princípio da diferença, que seria o remédio para enfrentar a arbitrariedade moral sob essa ótica de igualdade democrática.

Podemos entender, pelo que foi exposto, que o primeiro princípio da Teoria da Justiça de Rawls nos apresenta a regra de que todos os cidadãos tem reservado para si um espaço de

---

<sup>37</sup> VITA, Alvaro de. *A Justiça Igualitária e seus Críticos* – 2ª Edição – Martins Fontes - 2007. p.240.

<sup>38</sup> *Ibidem*. pp.248/250.

liberdade (os indivíduos possuem os mesmos direitos às liberdades básicas), que esta liberdade deve ser igual para todos, e ainda, que este espaço de igual liberdade deve ser o maior possível.

E o segundo princípio, o princípio da diferença, pressupõe a regra prevista no primeiro princípio, de que todos são iguais, mas admite que sejam aceitas diferenças culturais e socioeconômicas entre os indivíduos. Essas diferenças são aceitas dentro de determinados requisitos que são trazidos pelo próprio princípio da diferença, ao se impor que as desigualdades somente são aceitáveis na medida em que venham a beneficiar todos os cidadãos. Em outras palavras, as diferenças aceitas são aquelas que elevem a perspectiva tanto dos mais quanto dos menos afortunados.

O princípio da diferença também expressa a ideia de um acordo relativo à distribuição de talentos naturais entre os membros de uma sociedade. Essa diferença entre os talentos naturais e que é esperada entre os cidadãos, é vista por Rawls como um bem comum a ser compartilhado por todos. Acrescenta o autor que os benefícios que se esperam possam ser extraídos dessa diferença de talentos naturais devem ser compartilhados na sociedade. O bem comum é a diferença entre os talentos e não os talentos *per se*.<sup>39</sup>

Porém, o princípio sofreu críticas. Em uma visão marxista existe a dificuldade em se aceitar o princípio da diferença, uma vez que esta doutrina pressupõe que a classe dos mais afortunados possui controle político e social sobre as classes sociais menos afortunadas. E, assim, partindo dessa premissa, seria difícil aceitar que as classes mais afortunadas cedessem em nome das classes menos afortunadas. Assim escreve Richard W. Miller:

(...) it seems highly unlikely that a commitment to accept advances toward the realization of the difference principle would emerge from an original position which the following propositions are known to hold true in some societies:

(1) The reduction of inequalities requires class struggle. Any overall social arrangement that the best-off class can accept has unacceptable consequences for most people affected by it. This hypothesis was seen to be incompatible with arguments concerning the strains of commitment, in support of a commitment to uphold the difference principle.

(2) The best-off class in society is a ruling class. Political and ideological institutions work exclusively or almost exclusively in its interests. The argument that social cooperation requires realizing the difference principle depended on the rejection of the ruling class hypothesis.

(3) Typical members of the ruling class have as especially great need for wealth, power, and status. This hypothesis was seen to conflict with arguments for commitment to Rawls' principle as uniquely rational in the original position.<sup>40</sup>

<sup>39</sup> RAWLS, John. *Justiça como Equidade – uma reformulação*. Organizado por Erin Kelly. Tradução: Claudia Berliner. Revisão técnica e da tradução: Álvaro de Vita. Martins Fontes. São Paulo, 2003. pp. 105/106.

<sup>40</sup> MILLER, W. Richard. Rawls and Marxism. In *Reading Rawls - Critical studies on Rawls' A Theory of Justice*. Stanford University Press, 1989. pp. 227/228. Tradução: "(...) Parece altamente improvável que um

Mas as críticas apresentadas por autores de visão marxista não destroem a coerência da teoria de Justiça de John Rawls. A perspectiva marxista parece esquecer uma das principais premissas estabelecidas por Rawls para a elaboração de sua teoria da justiça. Rawls compartilha o ideal *kantiano* de que os seres humanos são capazes de compartilhar valores e princípios sob um ponto de vista moral. E é essa certeza nessa possibilidade que faz com que se possa acreditar que os indivíduos na posição original (sob o véu da ignorância) acordam sobre os princípios de justiça apresentados na teoria de justiça. Em sua obra *Justiça como Equidade – uma reformulação*, Rawls reforça este ponto ao tratar de descrever o significado e a função dos cidadãos por ele considerados como livres e iguais:

Para a justiça como equidade, os cidadãos estão envolvidos na cooperação social, e portanto são plenamente capazes de fazer isso durante toda a vida. Pessoas assim consideradas, têm aquilo que poderíamos chamar de “as duas faculdades morais”, descritas como segue:

1. Uma dessas faculdades é a capacidade de ter um senso de justiça: é a capacidade de compreender e aplicar os princípios de justiça política que determinam os termos equitativos de cooperação social, e de agir a partir deles (e não apenas de acordo com eles).
2. A outra faculdade moral é a capacidade de formar uma concepção do bem: é a capacidade de ter, revisar e buscar atingir de modo racional uma concepção do bem. Tal concepção é uma família ordenada de fins últimos que determinam a concepção que uma pessoa tem do que tem valor na vida humana, ou em outras palavras, do que se considera uma vida digna de ser vivida. Os elementos dessa concepção costumam fazer parte de, e ser interpretados por certas doutrinas religiosas, filosóficas ou morais abrangentes à luz das quais os vários fins são ordenados e compreendidos.<sup>41</sup>

A crítica do marxismo, portanto, não é centrada no princípio da diferença, mas está direcionada à premissa basal que Rawls utiliza para a elaboração de sua teoria, ou seja, de que os indivíduos são capazes de estabelecer princípios de justiça universalmente aceitos e que

---

compromisso de aceitar os avanços em direção à realização do princípio da diferença iria surgir a partir de uma posição original, com base na qual as seguintes proposições são conhecidas e consideradas verdadeiras em algumas sociedades:

- (1) A redução das desigualdades exige luta de classes. Qualquer arranjo social global que a classe dos mais afortunados possa aceitar tem consequências inaceitáveis para a maioria das pessoas afetadas por ela. Esta hipótese foi vista como incompatível com argumentos sobre o compromisso, em apoio a um compromisso de defender o princípio da diferença.
- (2) A classe dos mais afortunados na sociedade é a classe dominante. As instituições políticas e ideológicas trabalham exclusivamente ou quase exclusivamente em seus interesses. O argumento da cooperação social implica na rejeição da hipótese de classe dominante.
- (3) Membros típicos da classe dominante têm grande necessidade de riqueza, poder e status. Esta hipótese entra em conflito com os argumentos de compromisso dos princípios de Rawls como racionais na posição original.”

<sup>41</sup> RAWLS, John. *Justiça como equidade – Uma reformulação*. Organizado por Erin Kelly. Tradução: Claudia Berliner. Revisão técnica e da tradução: Álvaro de Vita. Martins Fontes. São Paulo, 2003. p. 26.

uma vez estabelecidos estes princípios serão seguidos pelos membros de determinada sociedade e servirão de parâmetro para a determinação e a concepção das instituições que regerão a organização da comunidade. Como mencionou Richard W. Miller na passagem acima transcrita, o argumento de que a cooperação social legitima o princípio da diferença depende da rejeição da hipótese de que as classes mais afortunadas controlam ideologicamente e politicamente as classes menos afortunadas. E, pela ênfase que Rawls coloca no princípio da diferença, parece que sua teoria desconsidera essa hipótese.

O marxismo, por outro lado, parte da premissa que é válida para qualquer sociedade, um contrato social não se viabiliza, exceto se por resultado de um revés em uma luta de classes ou como um recuo tático que preserve vantagens de longo prazo<sup>42</sup>.

É interessante a perspectiva que Rawls apresenta ao condenar um imposto per capita sobre os talentos naturais. Um imposto assim instituído, em teoria, tenderia a reduzir, senão eliminar, as desigualdades de renda e riqueza, isto é, teria forte viés igualitário. Mas Rawls apresenta duas objeções a esta lógica. A primeira é que não há medida precisa e confiável para quantificar os talentos naturais. Essa quantificação se apresenta como um requisito para a justificação de um imposto. E a segunda objeção é que as pessoas se veriam incentivadas a esconder e ocultar seus talentos como forma de elidir o pagamento do imposto<sup>43</sup>. Essa segunda objeção é coerente na medida em que dentro da teoria da justiça de John Rawls a proteção das liberdades básicas recebe um tratamento prioritário quando confrontada com o princípio da diferença. Assim se manifestou o autor:

Para nossos propósitos, contudo, a dificuldade relevante é que um imposto sobre o talento violaria a prioridade da liberdade. Forçaria os mais capazes a entrarem naquelas ocupações em que a remuneração é alta o suficiente para que eles possam pagar o imposto no período de tempo exigido; interferiria em sua liberdade de conduzir a vida no âmbito dos princípios de justiça. Poderiam, por exemplo, enfrentar grandes dificuldades para praticar sua religião; e não poderiam se dar ao luxo de ter vocações e ocupações dignas mas mal pagas<sup>44</sup>.

Essa proteção que recebe o talento individual na teoria de John Rawls tem origem na ideia que o princípio da diferença representa um acordo que estabelece que a distribuição dos talentos naturais entre os membros de uma sociedade seja considerada um bem comum, e que os benefícios que decorrem dessa diferença sejam compartilhados. Considera-se um bem

<sup>42</sup> MILLER, W. Richard. Rawls and Marxism. In *Reading Rawls - Critical studies on Rawls` A Theory of Justice*. Stanford University Press, Stanford, 1989. pp. 209

<sup>43</sup> RAWLS, John. *Justiça como equidade – Uma reformulação*. Organizado por Erin Kelly. Tradução: Claudia Berliner. Revisão técnica e da tradução: Álvaro de Vita. Martins Fontes. São Paulo, 2003. p. 223/224.

<sup>44</sup> *Ibidem*. p. 224

comum a distribuição dos talentos entre os indivíduos, e não os talentos em si. E essa variação é considerada um bem pois da variação decorre uma possível complementariedade entre os talentos. E quando estes estão organizados é claramente possível tirar vantagens dessas diferenças<sup>45</sup>.

### 1.2.3 Questões da justiça distributiva na teoria de John Rawls

#### 1.2.3.1 As instituições responsáveis pela justiça distributiva

Como já foi mencionado na introdução do presente trabalho, os limites e possibilidades da justiça distributiva vêm a ser um dos mais difíceis problemas filosófico-jurídicos da atualidade.<sup>46</sup>

A redistribuição de bens em razão das situações de extrema desigualdade material encontradas na sociedade é tema de que se ocupa não só a Filosofia, mas também a Economia, o Direito e a Sociologia. Sobre esse tema surgem várias questões, entre as quais se destacam a de investigar qual seria o papel do Estado nesta transferência de riqueza, e a de se tentar delimitar os contornos do que se entende por justiça distributiva.

A ideia da justiça como equidade (*justice as fairness*) utiliza a noção de justiça procedimental para lidar com as contingências de uma situação específica. O sistema social deve ser concebido e planejado de forma que a distribuição de bens e rendas seja justa em qualquer situação<sup>47</sup>.

Para Rawls, o principal problema da justiça distributiva é a escolha do sistema social. Os princípios de justiça regem a estrutura básica da sociedade e regulam como as instituições se combinam e se arranjam<sup>48</sup>. A estrutura básica da sociedade, segundo Rawls, é regulada

---

<sup>45</sup> *Ibidem.* pp. 106/107.

<sup>46</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 112.

<sup>47</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice* – Revised Edition – Harvard University Press – Cambridge 1999. p. 243.

<sup>48</sup> *Ibidem.* p. 242.

primeiramente por uma constituição justa que assegure liberdades iguais a todos os cidadãos<sup>49</sup>.

Essa justa distribuição de bens e rendas deve ser garantida pelas instituições políticas e jurídicas presentes na sociedade. E para que consiga garantir a justa distribuição de bens e rendas, Rawls classifica as instituições governamentais em quatro ramos. Cada ramo possui atividades próprias e seus órgãos específicos, que têm o objetivo de manter e preservar certas condições econômicas e sociais<sup>50</sup>.

O primeiro ramo é o chamado ramo de alocação (*allocation branch*), que tem como objetivo manter competitivo o sistema de preços, evitando a formação de forças competitivas pouco razoáveis no mercado. Este ramo também tem a tarefa de identificar e corrigir, através de impostos e subsídios adequados os pontos de ineficiência do mercado, em que os preços não são capazes de refletir de forma acurada custos e benefícios sociais<sup>51</sup>.

Rawls considera que uma redefinição do conceito de propriedade também pode ser utilizada como instrumento de intervenção no contexto deste ramo da estrutura da sociedade<sup>52</sup>.

O segundo ramo considerado por Rawls é o ramo de estabilização (*stabilization branch*), que também tem como objetivo buscar a eficiência da economia de mercado. Mas, ao contrário do ramo de alocação, atua na busca do pleno emprego, de forma a garantir que aqueles que buscam trabalho possam encontra-lo, considerando a livre escolha de profissão, e garantindo também que os recursos empregados incentivarão uma forte demanda efetiva<sup>53</sup>.

O terceiro ramo é responsável pelas transferências (*transfer branch*) e tem o objetivo de garantir um mínimo social. A ideia essencial é que este ramo leve em conta as necessidades dos cidadãos e atribua a essas necessidades diferentes pesos relativos. Um sistema de preços competitivos, por si só, não considera essas necessidades, e portanto, não pode ser utilizado como único critério de distribuição. Daí a importância do ramo de transferência. O mercado adequadamente regulado pode garantir a livre escolha de profissão e pode levar a um uso eficiente dos recursos e de alocação de commodities, mas não necessariamente garante um mínimo de bem-estar aos cidadãos.

---

<sup>49</sup> *Ibidem.* p. 243.

<sup>50</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice* – Revised Edition – Harvard University Press – Cambridge 1999. p. 243.

<sup>51</sup> *Ibidem.* p. 244.

<sup>52</sup> *Ibidem.* p. 244.

<sup>53</sup> *Ibidem.* p. 244.

O último e quarto ramo é o ramo responsável pela distribuição (*distribution branch*), e tem o objetivo de fazer uma justa distribuição de recursos por meio da imposição de tributos e através de ajustes e limitações ao direito de propriedade<sup>54</sup>.

É aqui que reside o principal ponto de interesse para este estudo já que um dos objetivos propostos é a apresentação de alguns pontos da teoria da justiça de Rawls que dialogam com questões tributárias. E é justamente a questão da distribuição dentro da teoria do autor que trata de questões de interesse financeiro e tributário.

Rawls apresenta alguns aspectos específicos do ramo de distribuição que devem ser mencionados em razão dos propósitos do presente trabalho. O autor entende que devem ser instituídos os impostos sobre herança e sobre doações, além de limitações ao direito de testar. E a razão desta regulação não é arrecadatória simplesmente, mas de gradualmente e continuamente corrigir as falhas na distribuição de bens, evitando concentrações de poder em detrimento do justo valor das liberdades políticas e da igualdade de oportunidades. Os propósitos são, portanto, claramente extrafiscais. O que se busca é uma situação de igualdade de oportunidades.

O autor entende que o direito de herança deve respeitar o princípio da diferença, princípio que já foi mencionado anteriormente no presente trabalho. Mais especificamente, as desigualdades geradas em razão de herança devem respeitar referido princípio<sup>55</sup>. Nesta concepção, herdar, seria permitido na medida em que as desigualdades resultantes proporcionassem vantagens aos menos afortunados, e ao mesmo tempo fosse compatível com as liberdades e a justa igualdade de oportunidades. E tributos os teriam a função, dentro do ramo de distribuição, de estabelecer e regular estes limites, de forma a atender ao princípio da diferença<sup>56</sup>.

Outro aspecto levantado pelo autor, referente ao ramo de distribuição, e que deve ser mencionado, é o de que a sociedade deve ter um sistema tributário que possibilite a arrecadação de recursos necessários para a promoção de justiça. Os recursos devem ser proporcionados ao governo de forma que ele possa prover satisfatoriamente os serviços públicos e fazer as transferências necessárias para o atendimento do princípio da diferença<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> *Ibidem*. p. 245

<sup>55</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice – Revised Edition* - 1999. p. 245.

<sup>56</sup> *Ibidem*. p. 245.

<sup>57</sup> *Ibidem*. p. 246.

Dos dois aspectos mencionados que compõe o ramo de distribuição, é possível afirmar que o primeiro se relaciona com o componente extrafiscal de um sistema tributário, enquanto o segundo se relaciona com o componente fiscal do sistema. E estes dois aspectos derivam dos dois princípios de justiça apresentados por Rawls. A correta tributação sobre herança e sobre a renda com alíquotas progressivas (quando necessário) e a delimitação do direito de propriedade asseguram a instituição de iguais liberdades básicas em uma democracia que garanta o direito de propriedade, e o justo valor dos direitos por ela estabelecidos. Até aqui a referência é ao primeiro princípio de Rawls. E as receitas proporcionadas pelos impostos provêm os recursos necessários para utilização nos serviços públicos, para as transferências (*transfer branch*), e o estabelecimento da justa igualdade de oportunidades na educação, por exemplo, atendendo ao segundo princípio<sup>58</sup>.

#### 1.2.3.2 O problema da justiça entre gerações

Há ainda um princípio introduzido por Rawls que é interessante para o escopo do presente trabalho, pois tangencia a questão fiscal e da tributação. O autor apresenta o princípio da poupança (*saving principle*) ao tratar do problema da justiça entre gerações.

O problema da justiça entre gerações traz consigo a questão do nível em que o mínimo social deve ser estabelecido. É em função do mínimo social requerido que se saberá se o sistema social como um todo, a economia competitiva, e a estrutura das instituições na sociedade, estão aptas a atender aos princípios de justiça<sup>59</sup>.

O que se quer dizer é que se o sistema social e as instituições sociais presentes em determinado momento histórico não estiverem aptas a prover o mínimo social que atenda aos princípios de justiça, o provimento dessa diferença entre o mínimo social requerido e o mínimo social possível deverá ser provido pelas gerações anteriores, com base na poupança por elas realizada.

---

<sup>58</sup> RAWLS, John. A Theory of Justice – Revised Edition - 1999. p. 247.

<sup>59</sup> *Ibidem*. p. 251.

O mínimo social deve ser definido, considerando-se o nível de salários, de forma a maximizar as expectativas dos grupos menos favorecidos. Ajustando-se a quantidade de transferências, é possível aumentar ou reduzir as perspectivas desse grupo, e seu índice de bens primários, medidos como transferências mais o salário<sup>60</sup>.

Pode-se ser levado ao erro de pensar que o princípio da diferença exija um mínimo social elevado de forma a que as transferências façam com que com o tempo os bens daqueles mais favorecidos sejam transferidos até que eventualmente todos tenham a mesma renda. A correta expectativa que se deve ter do princípio da diferença é o de que a perspectiva dos menos favorecidos deve ser levada em consideração no longo prazo, se estendendo às gerações futuras. Ou seja, cada geração deve não somente preservar os ganhos culturais e civilizatórios, mantendo intactas as instituições justas que tenham sido estabelecidas, mas também deve poupar, em cada período de tempo, um determinado capital. Esse capital é poupado não só na forma de investimentos industriais e de outros meios de produção, mas também deve ser feito investimento em capital humano, como em educação<sup>61</sup>.

Para que se chegue a um princípio da poupança justo, isto é, a um nível de poupança que atenda ao princípio da diferença, Rawls adota algumas premissas. Considerando que os partidos que escolhem os princípios de justiça pertencem todos, por questões lógicas, a uma mesma geração, deve-se assumir primeiramente que as gerações representam linhas sucessórias (dentro de uma família), ou seja, que os partidos que estabelecerão o princípio têm consideração por seus descendentes, o que garante que todas as gerações estão virtualmente representadas. Deve-se assumir também que o princípio estabelecido deve ser tal que as gerações anteriores também o teriam escolhido se tivessem tido a possibilidade de fazê-lo. Essas premissas, combinadas com a situação do véu da ignorância na posição original asseguram que cada geração olhará por todas as outras<sup>62</sup>.

O princípio da poupança justo deve considerar a vontade e a necessidade de poupar em cada fase da civilização. As taxas de poupança variam em cada momento histórico, sendo que o princípio deve ser uma regra que assegure uma taxa de poupança apropriada para cada estágio de evolução da sociedade. Entende-se que quando os povos são pobres e a poupança, por consequência, se torna mais difícil, requer-se uma menor taxa de poupança; enquanto que

---

<sup>60</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice – Revised Edition* - 1999. p. 252.

<sup>61</sup> *Ibidem*. p. 252.

<sup>62</sup> *Ibidem*. p. 255.

nas sociedades com mais recursos, uma maior taxa de poupança pode ser razoavelmente esperada, uma vez que seu ônus para poupar é menor.

Eventualmente, uma vez que instituições justas sejam firmemente estabelecidas e todas as liberdades básicas atendidas, a acumulação líquida pela poupança pode cair a zero. Nesse estágio, a sociedade já cumpriu seu dever com a justiça mantendo instituições justas e sua base material<sup>63</sup>.

Estes seriam as considerações intuitivas a fazer sobre o princípio da justa poupança, ainda que o autor reconheça que seja impossível ser muito específico sobre as taxas de poupança. De todo modo, essas considerações já permitem desconsiderar situações extremas, como exigir altas taxas de poupança em estágios iniciais de acumulação, pois ainda que essas altas taxas sejam vantajosas para as gerações posteriores, elas não seriam interessantes para uma sociedade mais pobre. Outro limite extremo do princípio é o de que todas as gerações devem ter o ônus de algum grau de poupança.

Estas observações acima expostas estabelecem limites bastante amplos para a regra de poupança. Esses limites podem ainda ser estreitados se supormos que os partidos devem perguntar-se o que seria razoável para os membros de gerações próximas esperarem um do outro em cada estágio de evolução<sup>64</sup>. De todo modo, essas considerações já apresentadas sobre o justo princípio da poupança já atendem aos propósitos do presente trabalho.

O que deve ficar claro a este ponto, é que o processo de acumulação proporcionado pela poupança, uma vez iniciado é para o bem de todas as gerações. Cada geração passa para a geração seguinte um capital real equivalente, definido com base no justo princípio da poupança. Importante pontuar que, o conceito de capital não se restringe apenas ao capital físico (fábricas e maquinários, por exemplo) mas também a capital intelectual, como o conhecimento, a cultura, a história e a experiência. E é essa transmissão do capital real (físico + intelectual) que proporciona às gerações sucessivas o desfrute de uma vida melhor<sup>65</sup>.

Por fim, como último ponto a ser observado na questão da justiça entre gerações, Rawls estabelece que o princípio da justa poupança deva ser combinado com os dois princípios de justiça. E essa combinação se dá pela suposição de que esse princípio é definido pelo ponto de vista dos menos afortunados em cada geração, na medida em que esta condição do menos afortunado é o parâmetro para o estabelecimento da justa taxa de poupança. O

---

<sup>63</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice – Revised Edition* - 1999. p. 255.

<sup>64</sup> *Ibidem.* p. 255.

<sup>65</sup> *Ibidem.* p. 256.

princípio da diferença deve necessariamente incluir o princípio da justa poupança como uma de suas variáveis. E considerando que o primeiro princípio de justiça e o princípio da justa oportunidade são anteriores ao princípio da diferença entre gerações, o princípio da justa poupança encontra limites nesses princípios<sup>66</sup>.

#### 1.2.4 Considerações de James Buchanan sobre limites éticos para a tributação a partir da Teoria da Justiça de John Rawls

James Buchanan investiga a existência limite máximo e absoluto para a tributação a partir da Teoria da Justiça de John Rawls.

O autor entende que o estabelecimento de um limite máximo de imposição seja uma questão de justiça, e que através da aplicação de normas éticas seja possível estabelecer este limite<sup>67</sup>.

Na visão de Buchanan a tributação pode ser percebida e interpretada pelos cidadãos de várias formas. Dentro das perspectivas apresentadas pelo autor, destacam-se três. Primeiramente, a tributação pode ser vista sob a ótica do custo de um processo de trocas, com os tributos sendo tratados como preços que as pessoas pagam pelo benefício e serviços prestados pelo Estado. A tributação também pode ser vista como um conjunto de imposições coercitivas aos indivíduos politicamente mais fracos, impostas por aqueles politicamente mais fortes, de forma a financiar bens e serviços a serem gozados por esses últimos. Por último, a tributação pode ser entendida como um instituto que se caracteriza por transferências positivas e negativas, e que tem como objetivo último a realização de metas que foram estabelecidas de modo coletivo com vistas a promover distribuição<sup>68</sup>. E esta última forma de interpretação da tributação parece estar perfeitamente em linha com a concepção de justiça de Rawls, apresentada nos capítulos anteriores.

---

<sup>66</sup> RAWLS, John. A Theory of Justice – Revised Edition - 1999. p. 258.

<sup>67</sup> BUCHANAN, James M., The Ethical Limits of Taxation. In: Debt and Taxes. Indianapolis: Liberty Fund, 2000. p. 213.

<sup>68</sup> *Ibidem*. p.214.

Segundo Buchanan, apenas ao último dos paradigmas acima definidos se aplicariam limites éticos para a tributação. E adentra a investigação desses limites tratando da questão da legitimação das transferências de renda. No seu entender, essa legitimação se dá dentro de uma ótica de contratualismo procedimental. As escolhas de distribuição que emergem das decisões das instituições presentes na sociedade, e que foram feitas dentro de uma ótica contratualista, são justas (“*just or fair*”) pela simples razão de terem sido respeitados os procedimentos através dos quais estas escolhas foram produzidas. Respeitadas estas condições, nenhum outro critério normativo seria necessário para legitimar as transferências.

A busca de Buchanan em propor um limite ético absoluto para a tributação parte da já mencionada teoria da justiça de John Rawls. Para o autor, limites absolutos máximos de tributação estão implícitos já no primeiro princípio de justiça de Rawls, que teria prioridade sobre o segundo<sup>69</sup>.

O primeiro princípio – *maximal equal liberty* – possui dois importantes elementos, ou dois requisitos que devem ser atendidos. Os indivíduos devem ter os mesmos direitos às liberdades básicas, e estas liberdades devem ser as maiores possíveis. Os dois requisitos são importantes para uma discussão sobre os limites e a estrutura de um sistema tributário, mas nesse caso, as atenções devem estar voltadas para o requisito da máxima liberdade. Parte o autor, também, das premissas de que as instituições a serem consideradas atendem ao critério de igual liberdade, de que os impostos são proporcionais à renda, e de que as transferências são feitas em igual valor aos indivíduos<sup>70</sup>.

Buchanan demonstra que a satisfação do critério de máxima liberdade implica em que haja um limite para o nível absoluto de tributação.

Primeiramente, o autor esclarece que entende, neste caso, a liberdade em seu sentido negativo, o que significa que um indivíduo é livre para levar uma atividade se ele não sofre coação para tanto. E sugere que dentre as atividades que os indivíduos são livres para exercer, está a liberdade de formar outras comunidades ou sociedades, ou seja, o direito de secessão.

Individualmente ou em conjunto com outros membros, os indivíduos teriam permissão para deixar a comunidade, abandonando por consequência o sistema fiscal dessa comunidade, tanto no que diz respeito ao pagamento dos tributos, quando no que diz respeito à percepção dos benefícios. Na concepção do autor, a comunidade que prevê este “direito de saída”, ou

---

<sup>69</sup> BUCHANAN, James M., *The Ethical Limits of Taxation*. In: *Debt and Taxes*. Indianapolis: Liberty Fund, 2000. p. 217

<sup>70</sup> *Ibidem*. p.218.

direito de secessão, atende melhor ao primeiro princípio de Rawls – *maximal equal liberty* – que uma sociedade que não o prevê.

E a partir daí o autor conclui que a relação desse direito com os limites absolutos máximos de tributação devem estar claros, pois a coletividade não poderia justificar uma demanda por um nível de tributação tal que encorajasse qualquer membro dessa coletividade a exercer seu direito de saída.

O direito de saída estabelece limites éticos para o limite máximo de tributação, sendo apenas dentro desses limites que o segundo princípio de Rawls poderia ser legitimamente aplicado.<sup>71</sup>

Pode se dizer que este direito de saída é uma decorrência lógica da adoção da Teoria da Justiça de Rawls adotada por Buchanan como premissa básica para o desenvolvimento de sua tese. E é importante considerar que o autor parte de uma ótica de um contratualismo procedimental, e que este direito, mesmo que não previsto em determinada sociedade, poderia ser exercido antes mesmo do estabelecimento do contrato entre os membros da comunidade. Deve-se entender, portanto, que se os indivíduos optaram por aderir a determinada comunidade, é porque confiam que esta adesão para eles será vantajosa, do que decorre que não haveria necessidade de se contar com tal direito. Nesse sentido expõe o autor, que mesmo que não exista de fato um direito de secessão, a organização da estrutura fiscal pode ser guiada como se esse direito existisse. Em outras palavras, não haveria justificção ética para levar os limites absolutos de tributação para além dos limites já indicados, justamente porque a realidade política não permite esse direito de saída. E é este precisamente o argumento de Buchanan, uma vez que o direito de saída não pode existir, o seu conceito normativo oferece uma orientação para o sistema tributário, abrindo espaço para sua legitimidade ética.<sup>72</sup>

### 1.3 A concepção de justiça de Nancy Fraser: redistribuição e reconhecimento

A redistribuição de bens e rendas sempre foi o tema central ao se discutir Justiça. Foi tema central na filosofia e nas demandas sociais na era fordista, pois com base no paradigma da justiça distributiva foi possível analisar as demandas de trabalhadores e das classes mais

---

<sup>71</sup> BUCHANAN, James M., *The Ethical Limits of Taxation*. In: *Debt and Taxes*. Indianapolis: Liberty Fund, 2000. p.220.

<sup>72</sup> *Ibidem*. p.226

pobres nesse período. Até a era do Estado de Bem-estar Social as disputas se travavam visando a distribuição dos recursos e riquezas disponíveis.

Mas outra categoria passou a receber destaque ao se falar de Justiça. Como já se comentou, na era pós 11 de setembro, demandas por reconhecimento de religiões, nacionalidade e gênero estão relacionadas de tal forma que se torna impossível ignorá-las. E reconhecimento passou a ser uma categoria que recebeu muitas atenções nas discussões em torno do tema Justiça, por ter se tornado palavra-chave nos dias atuais. É uma categoria da filosofia Hegeliana, cuja noção tem posição de destaque nos esforços de se conceitualizar as demandas por identidade e reconhecimento das diferenças<sup>73</sup>.

Para muitos filósofos esta categoria parece ser a que melhor captura as questões morais em muitos conflitos contemporâneos. E assim, a antiga figura hegeliana da busca por reconhecimento ganha nova roupagem na medida em que o capitalismo globalizado acelera e favorece o contato entre as diferentes culturas, pluralizando os valores e politizando identidades e a demanda por reconhecimento de diferenças<sup>74</sup>.

Neste contexto, redistribuição e reconhecimento podem ser consideradas duas importantes componentes (ou dimensões) do vetor Justiça. E nessa perspectiva, Nancy Fraser propõe uma “*perspectival dualism analysis*” que enquadra as duas dimensões como igualmente fundamentais e sendo duas dimensões irreduzíveis de justiça. A autora rejeita a ideia de que distribuição possa ser subsumida em reconhecimento. Para ela, somente com um arcabouço que integre analiticamente estas duas perspectivas (reconhecimento e redistribuição), é que será possível compreender as diferenças de classes sociais e de status na sociedade contemporânea<sup>75</sup>.

A proposta de Nancy Fraser para uma teoria mais abrangente de justiça não deve ser vista como uma crítica à Teoria de Justiça de John Rawls. A teoria da autora respeita o arcabouço criado por Rawls em sua teoria, porém, entende que este mais se adequa a uma sociedade fechada, que exclui os movimentos e migrações entre as sociedades (entre as nações). Fraser, de certa maneira critica a teoria de Rawls, por esta se apresentar mais adequada a uma sociedade fechada que ignore os movimentos e migrações dos indivíduos entre as sociedades e nações. Isto resta muito claro em passagem de *Scales of Justice* –

---

<sup>73</sup> FRASER, Nancy, and HONNET, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003, p. 1.

<sup>74</sup> *Ibid.*, p. 1.

<sup>75</sup> FRASER, Nancy, and HONNET, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003. p. 3.

*Reimagining Political Space in a Globalizing World*, em que a autora comenta quem é o sujeito objeto da justiça social em um mundo globalizado:

That idea (*of social justice*) was originally developed by Rawls, in the 1970 book, *A Theory of Justice*, for a “closed society”, which one entered only by birth and exited only by death. Having excluded all transborder movements, Rawls posited a self-sufficient society, whose members` life chances depended exclusively on their own internal institutional arrangements. Given those idealized assumptions, it made sense perhaps to imagine that those arrangements constituted a single structure with a uniform reach that determined the life-chances of an identifiable bounded population – and of no one else. But absent such counterfactual assumptions, the idea of a single basic structure with a uniform reach is hard to sustain. As soon as we introduce transborder interactions, we admit the possibility of multiple non-isomorphic structures, some local, some national, some regional, some global, which mark out a variety of different “who`s” for different issues<sup>76</sup>.

Torna-se fundamental para a compreensão da teoria de Nancy Fraser, que sejam detalhados os conceitos de Redistribuição e de Reconhecimento. No âmbito da filosofia, os termos têm origem distinta. Redistribuição tem origem na tradição liberal de fins do século XX, em autores como John Rawls e Ronald Dworkin, que ao combinar a visão liberal de ênfase na liberdade individual com a igualdade da social democracia, propunham concepções de justiça que justificassem uma redistribuição sócio-econômica<sup>77</sup>.

Já o termo Reconhecimento, por sua vez, e como já se mencionou, tem origem na filosofia Hegeliana. Nessa tradição, Reconhecimento designa uma relação recíproca ideal entre sujeitos, na qual cada sujeito vê o outro como seu “igual” e ao mesmo tempo como ser distinto. É uma relação constitutiva da subjetividade, uma vez que alguém somente se torna sujeito em virtude do reconhecer e ser reconhecido pelo outro. Reconhecimento, portanto, implica a aceitação da tese que as relações sociais antecedem o indivíduo e que a intersubjetividade antecede a subjetividade:

---

<sup>76</sup> FRASER, Nancy, “Scales of Justice: reimagining political space in a globalizing world”. New York: Columbia University Press, 2009. p 39. Tradução: “Essa ideia (de justiça social) foi originalmente desenvolvida por Rawls, no trabalho de 1970 - Uma Teoria da Justiça-, para uma “sociedade fechada”, em que alguém entrou por nascimento e saiu apenas com a morte. Ao excluir os movimentos transnacionais, Rawls postulou uma sociedade auto-suficiente, cujas possibilidades de vida de seus membros dependiam exclusivamente de seus próprios arranjos institucionais internos. Dadas essas premissas, fazia sentido talvez imaginar que esse arranjo constituía uma única estrutura com um alcance uniforme que determinou as oportunidades de vida de uma população limitada geograficamente - e de mais ninguém. Mas fora de tais suposições contra-factuais, a ideia de uma única estrutura básica com um alcance uniforme é difícil de sustentar. Assim como se introduzimos relações transnacionais, admitimos a possibilidade de múltiplas estruturas não isomórficas, algumas locais, algumas nacionais, algumas regionais, algumas globais, que balizam uma variedade de diferentes “sujeitos” para diferentes questões.”

<sup>77</sup> FRASER, Nancy, and HONNETH, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003, p. 10.

The term “recognition”, in contrast, come from Hegelian philosophy, specially the phenomenology of consciousness. In this tradition, recognition designates an ideal reciprocal relation between subjects in which each sees the other as its equal and also as separate from it. This relation is deemed constitutive for subjectivity; one becomes an individual subject only in virtue of recognizing, and being recognized by, another subject.<sup>78</sup>

Apesar de reconhecer que filosoficamente os termos Reconhecimento e Redistribuição possuem certo antagonismo, Nancy Fraser entende, e demonstra em sua teoria, que ambos podem estar juntos ao servir de componentes (ou dimensões) do vetor Justiça.

Primeiramente, Nancy Fraser demonstra que há uma falsa antítese entre Reconhecimento e Redistribuição. A percepção geral é de que cada um desses conceitos está associado a categorias específicas de movimentos sociais. A redistribuição é normalmente associada à política de classes sociais, enquanto o Reconhecimento é visto como política de identidade, associado normalmente a demandas de gênero, à sexualidade, à nacionalidade, ou a raças, etc.

A autora, porém, não associa Redistribuição e Reconhecimento respectivamente a política de classes ou políticas de identidade, mas considera que cada um desses paradigmas expressa uma perspectiva distinta de justiça, e que podem ser associados, em princípio, a todos os movimentos sociais.

As folk paradigms, redistribution and recognition are often associated with specific social movements. Thus, the politics of redistribution is commonly equated with class politics, while the politics of recognition is assimilated to “identity politics”, which is equated in turn with struggles over gender, sexuality, nationality, ethnicity, and “race”. As we shall see, however, these common associations are misleading. For one thing, they treat recognition-oriented currents within feminist, anti-heterosexist, and anti-racist movements as the whole story. (...)

In what follows, accordingly, I shall suspend these common associations. Instead of aligning redistribution and recognition with class politics and identity politics respectively, I shall treat each folk paradigm as expressing a distinctive perspective on social justice, which can be applied in principle to the situation of any social movement.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> *Ibid.*, p. 10. Tradução: “O termo “reconhecimento”, em contraste, tem origem na filosofia hegeliana, especialmente na fenomenologia da consciência. Nesta tradição, reconhecimento designa uma relação recíproca ideal entre sujeitos em que cada um vê o outro como seu igual e também como separado. Essa relação é considerada como constitutiva da subjetividade, e alguém torna-se sujeito individual somente em virtude de se reconhecer e ser reconhecido por um outro sujeito.”

<sup>79</sup> FRASER, Nancy, and HONNETH, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003. pp. 11/12. Tradução: “Como paradigmas populares, redistribuição e reconhecimento são frequentemente associados com os movimentos sociais específicos. Assim, a política de redistribuição é comumente comparada com a política de classes, enquanto a política de reconhecimento é equiparado a “política de identidade”, que é equiparado por sua vez, com as lutas relacionadas ao gênero, sexualidade, nacionalidade, etnia e “raça”. Como veremos, no entanto, estas associações são enganosas. Por um lado, elas tratam linhas de reconhecimento dentro dos movimentos feministas, anti-colonialistas e anti-racista, como se fossem o todo. (...)

Dentro dessa perspectiva, Redistribuição pode abranger não apenas políticas centradas nos conflitos de classes, discutidos no âmbito da social democracia ou do socialismo, mas também discussões sobre feminismo ou racismo que vejam na transformação econômico-social uma solução para a injustiça de gênero e de raça. E por outro lado, o paradigma do Reconhecimento pode abranger não apenas movimentos que visem a reavaliar identidades injustamente renegadas, mas também tendências desconstrutivas como o feminismo desconstrutivo, que rejeita o essencialismo das políticas de identidade tradicionais.

Entendidos dentro de uma concepção geral e comum, porém, que considera os paradigmas da Redistribuição e do Reconhecimento como mutuamente exclusivos, estes paradigmas podem ser contrastados em quatro aspectos<sup>80</sup>.

O primeiro aspecto é que ambos os paradigmas pressupõem diferentes concepções de justiça. O paradigma da Redistribuição foca nas injustiças de caráter sócio-econômico, que presumidamente têm origem na estrutura econômica da sociedade, como a exploração do trabalho e a marginalização. O paradigma do Reconhecimento, por outro lado, foca nas injustiças de caráter cultural, que presumidamente têm raízes nos modelos sociais de representação, interpretação e comunicação. Como exemplos podem ser citados a dominação cultural (submissão a modelos de interpretação e comunicação associados a outras culturas estranhas e hostis à própria cultura), a ausência de reconhecimento (estar invisível diante das práticas de interpretação e comunicação, dentro da própria cultura), e o desrespeito (como rotineiramente ser enquadrado em estereótipos)<sup>81</sup>.

Uma segunda forma de contrastar os paradigmas é com relação aos remédios e soluções para os casos de injustiça. Sob a perspectiva de Redistribuição, a solução para a injustiça é a reestruturação econômica, com a redistribuição de rendas e bens, e/ou com a reorganização da divisão do trabalho e da estrutura da propriedade. No paradigma do Reconhecimento, a solução é uma mudança cultural ou simbólica, como a valorização da diversidade cultural, por exemplo<sup>82</sup>.

---

No que se segue, portanto, vou suspender essas associações comuns. Em vez de alinhar redistribuição e reconhecimento com a política de classe e políticas de identidade, respectivamente, vou tratar cada paradigma popular como expressão de uma perspectiva diferente sobre a justiça social, o que pode ser aplicado, em princípio, a situação de qualquer movimento social.”

<sup>80</sup> *Ibidem*. p. 12

<sup>81</sup> FRASER, Nancy, and HONNETH, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003. pp. 12/13.

<sup>82</sup> *Ibid*. p. 13.

O terceiro aspecto de distinção leva em consideração a coletividade que sofre a injustiça. No paradigma da Redistribuição, os sujeitos injustiçados são classes de indivíduos, que são definidos economicamente por sua relação com o mercado e com os meios de produção. Já no paradigma do Reconhecimento, as vítimas da injustiça são grupos que se distinguem não pelas relações de produção e pela posição que ocupam no mercado, mas pelas relações de reconhecimento, estima e prestígio que gozam, relativamente aos outros grupos na sociedade<sup>83</sup>.

O último aspecto de distinção apresentado por Fraser diz respeito a como as diferenças dos grupos que sofrem injustiças são percebidas. O paradigma da redistribuição trata essas diferenças não como sendo intrínsecas aos grupos, mas como sendo socialmente construídas. São, essencialmente, o resultado de uma política econômica injusta que deve ser abolida, e não simplesmente reconhecida. Por outro lado, no paradigma do Reconhecimento, as diferenças ou são variações culturais pré-existentes que uma determinada interpretação injustamente hierarquizou, uma são variações culturais que são construídas contemporaneamente a uma hierarquização injusta<sup>84</sup>.

Contrastados os paradigmas, nessa concepção geral e comum, que os considera como mutuamente exclusivos, Fraser afirma ser esta uma falsa antítese. E demonstra seu argumento através de um experimento. A autora propõe um espectro conceitual com diferentes tipos de divisões sociais. Em um extremo estão as divisões que se enquadram no paradigma da Redistribuição em uma concepção comum, e no outro extremo estão as divisões que se enquadram no paradigma do Reconhecimento, também, em uma percepção comum. No meio estão os casos considerados difíceis, uma vez que se enquadram, simultaneamente, em ambos os paradigmas de justiça<sup>85</sup>.

No extremo dos casos de Redistribuição, as injustiças causadas pela má-distribuição econômica são tratadas no âmbito da política econômica. O exemplo que se apresenta é o da diferença de classes entendida dentro de um marxismo ortodoxo. Nessa concepção, a diferença entre as classes tem raízes na estrutura econômica da sociedade capitalista. A classe trabalhadora é o corpo de pessoas que deve vender sua força de trabalho, de tal forma que a classe capitalista se apropria, em benefício próprio, do *surplus* de produtividade na produção. A questão de injustiça central, nesse caso, é a exploração, traduzida em uma profunda forma

---

<sup>83</sup> *Ibid.* p. 14.

<sup>84</sup> *Ibid.* p. 15.

<sup>85</sup> FRASER, Nancy, and HONNETH, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003. p. 16.

de má-distribuição na qual as energias do proletariado se viram contra ele próprio, uma vez que são usurpadas para sustentar um sistema que a outros beneficia. A injustiça, nesse caso, deriva da estrutura econômica, e o remédio é a Redistribuição, e não o Reconhecimento<sup>86</sup>.

No outro extremo, o exemplo que se apresenta é o da diferenciação sexual, entendido sob o prisma da concepção weberiana de status. De acordo com essa concepção, a divisão social entre heterossexuais e homossexuais não se gradua pela política econômica, uma vez que os homossexuais se distribuem uniformemente pelas classes sociais que estruturam a sociedade capitalista. Nesse caso, a divisão se fundamenta na ordem de status da sociedade, na medida em que modelos institucionalizados atribuem maior valor cultural à heterossexualidade, considerando-a natural e como parâmetro de conduta, enquanto a homossexualidade é vista como perversa fora do padrão. A consequência é que gays e lésbicas têm status sexual de subordinação, submetendo-os a situações de humilhação e exclusão de direitos e privilégios. A injustiça, nesse caso, é o não Reconhecimento<sup>87</sup>.

Nesses exemplos apresentados, em que são considerados os extremos do espectro conceitual proposto, a solução é fácil. Quando se trata de casos em que os grupos sociais se aproximam do tipo ideal da classe trabalhadora explorada, o que se tem é injustiça distributiva, que requer soluções de redistribuição. Por outro lado, quando se tem grupos sociais que se aproximam do tipo que possui uma sexualidade subordinada, o que se tem é injustiça por falta de reconhecimento, sendo necessária uma política de reconhecimento.

A matéria se torna bem mais complexa quando nos afastamos dos extremos do espectro conceitual proposto. Quando se está no meio do espectro, o que se tem é uma situação híbrida, em que são combinadas características das classes exploradas com características do grupo com sexualidade subordinada. E esta é a visão que Nancy Fraser chama de bi-dimensional. Nas palavras da autora<sup>88</sup>:

“ I Will call such divisions “two-dimensional”. Rooted at once in the economic structure and the status order of the society, they involve injustices that are traceable to both. Two-dimensionally subordinated groups suffer both maldistribution and misrecognition in forms where neither of these injustices is an

---

<sup>86</sup> *Ibid.* p. 17.

<sup>87</sup> *Ibid.*, pp. 18/19.

<sup>88</sup> FRASER, Nancy, and HONNETH, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003, p. 19. Tradução: “Vou chamar essas divisões de “bidimensionais”. Enraizadas ao mesmo tempo na estrutura econômica e na ordem de status na sociedade, elas envolvem as injustiças que são rastreáveis para ambos. Grupos subordinados a ambas dimensões sofrem tanto pela má distribuição como pela falta de reconhecimento de formas, de maneira que nenhuma dessas injustiças tem um efeito indireto na outra, mas ambas dimensões são primárias e originais. Neste caso, nem uma política de redistribuição sozinha, nem uma política de reconhecimento também aplicada sozinha, seria suficiente. Grupos subordinados a ambas dimensões precisam de ambas políticas.”

indirect effect of the other, but where both are primary and co-original. In their case, accordingly, neither a politics of redistribution alone nor a politics of recognition alone will suffice. Two-dimensionally subordinated groups need both.”

Nancy Fraser introduz, assim, a sua “*perspectival dualism analysis*” que enquadra as duas dimensões como igualmente fundamentais e sendo dimensões irredutíveis de justiça. O ponto principal de sua teoria é que ambas componentes do vetor Justiça não são um efeito, ainda que indireto da outra, uma vez que são fundamentais e originais para a concepção e compreensão da Justiça. Nem uma política que considere apenas aspectos de Redistribuição, e nem uma política que apenas considere os aspectos de Reconhecimento serão eficazes para se combater os casos de injustiça. Quando os casos de injustiça tiverem tanto uma componente de Redistribuição, como uma componente de Reconhecimento, a única forma de se combater a injustiça é com políticas específicas e combinadas para cada uma dessas dimensões.

A autora exemplifica com um caso que envolve questão de gênero, que considera possuir ambas componentes, não sendo simplesmente uma questão de status, nem sendo simplesmente uma questão de classes. Considera que o gênero é uma categoria híbrida que está intrincada tanto na estrutura econômica quanto em questões de status na sociedade.

Detalhando melhor o exemplo, Fraser afirma que sob uma perspectiva distributiva, o gênero serve como um princípio básico de organização da estrutura econômica da sociedade capitalista. Por um lado estrutura a divisão estrutural entre trabalho “pago” e produtivo de um lado, e trabalho mal pago e doméstico de outro, sendo este último como de responsabilidade das mulheres. O resultado é um estrutura econômica que gera injustiça distributiva sob a ótica de gênero, incluindo exploração, marginalização e privação. Analisando-se somente sob esta ótica, em que o gênero é parâmetro para uma diferenciação de classes, a injustiça poderia ser reparada apenas com políticas de Redistribuição. Mas gênero serve também como parâmetro de diferenciação por status. O gênero também codifica modelos culturais de interpretação e avaliação, que são centrais para a ordem social de status como um todo. A principal característica de injustiça promovida em razão de gênero é o androcentrismo, um modelo institucionalizado que valoriza e privilegia os traços associados com a masculinidade, desprestigiando a feminino. E nesse caso, gênero se apresenta como característica de diferenciação de *status*, demandando reconhecimento para solução de injustiças<sup>89</sup>.

---

<sup>89</sup> FRASER, Nancy, and HONNETH, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003, pp. 20/21.

Em suma, Fraser apresenta o gênero como caso de diferenciação social bi-dimensional, que combina a dimensão de classe, que deve ter os casos de injustiça tratados no âmbito da Redistribuição, com a dimensão de status, cujos casos de injustiça devem ser tratados no âmbito do Reconhecimento. Resta aberta apenas a questão de se saber qual das dimensões tem maior peso, uma vez que a reparação de injustiças em razão de gênero demandam mudanças tanto na estrutura econômica quanto na ordem de status da sociedade.

Com a apresentação desse exemplo de injustiça em razão de gênero, Fraser derruba o que considera ser as falsas antíteses em Redistribuição e Reconhecimento. A autora derruba a percepção geral de que cada um desses conceitos está associado a categorias específicas de movimentos sociais (redistribuição normalmente associada à política de classes sociais, e Reconhecimento normalmente visto como política de identidade)<sup>90</sup>.

O que deve restar claro, considerando a teoria de Fraser, é que a bi-dimensionalidade é a regra e não exceção. Acrescenta a autora que, em geral, mesmo nos casos em que aparentemente a justiça possa ser analisada sob uma ótica unidimensional, como no caso de uma categoria de status, como a sexualidade, também há uma componente de Redistribuição, ainda que esta tenha menos peso que a componente de Reconhecimento. Não necessariamente os “eixos” de subordinação devem ter o mesmo peso. É importante destacar que a proporção de desvantagem econômica e de subordinação de *status* – ou em outras palavras, o valor de cada componente do vetor justiça – devem ser determinados empiricamente em cada caso concreto. Mas o mais importante, e esse ponto é questão central na teoria da autora, é que para que a injustiça seja combatida de forma eficaz, todo o caso requer Redistribuição e Reconhecimento.

In general, then, even an apparently one-dimensional status category as sexuality has a distributive component. To be sure, this component is subordinate, less weighty than the status component. Nevertheless, overcoming sexual injustice may well require joining a politics of redistribution to a politics of recognition. At the very least, it will be necessary to attend carefully to the distributive dynamics of sexual struggles in the process of fighting for recognition.

For practical purposes, then, virtually all real-world axes can be treated as two-dimensional. Virtually all implicate both misdistribution and misrecognition in forms where each of those injustices has some independent weight, whatever its ultimate roots.

(...) The precise proportion of economic disadvantage and status subordination must be determined empirically in every case.<sup>91</sup>

<sup>90</sup> FRASER, Nancy, and HONNETH, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003. p. 22.

<sup>91</sup> FRASER, Nancy, and HONNETH, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003. p. 25. Tradução: “Em geral, então, mesmo uma categoria aparentemente de status unidimensional, como a sexualidade, tem um componente de redistribuição. Certamente, este componente é subordinado, tendo menos peso do que o componente de status. No entanto, para superar a injustiça em razão

Uma última questão a ser abordada, é a visão da autora de que categorias como gênero, “raça”, sexualidade e classe não estão totalmente separadas e afastadas umas das outras. Pelo contrário, estes eixos de subordinação intersectam um ao outro de maneira que afetam os interesses e identidades de um sujeito. Portanto, um indivíduo que esteja subordinado em uma categoria (eixo) de divisão social, pode estar em situação dominante em outra categoria (em outro eixo), pois ninguém é membro de apenas uma coletividade isolada. E com base nessa visão, a necessidade de uma política que abranja Redistribuição e Reconhecimento não emerge de forma endógena, com base e dentro de apenas uma divisão bi-dimensional. Emerge, ao invés, de forma exógena, com base e a partir de mais de uma categoria (gênero, “raça”, sexualidade e classe) que se interceptam<sup>92</sup>.

Em suma, Nancy Fraser apresenta sua visão, que pode ser considerada como uma concepção multidimensional de justiça. Multidimensional no sentido de que, primeiramente, a autora propõe uma bi-dimensionalidade em sua “*perspectival dualism analysis*”, que enquadra as dimensões de Redistribuição e Reconhecimento como igualmente fundamentais e sendo duas dimensões irreduzíveis da Justiça. Além disso, a autora rejeita a ideia de que distribuição possa ser subsumida em reconhecimento e entende que só com um arcabouço que integre analiticamente estas duas perspectivas (reconhecimento e redistribuição), será possível compreender as diferenças de classes sociais e de status na sociedade contemporânea.

Porém, para Nancy Fraser esta bi-dimensionalidade está sempre ligada a uma categoria específica, como de Gênero, raça, sexualidade ou classe. Mas a autora vai além, estabelecendo que estas categorias não estão totalmente separadas e afastadas umas das outras. Estes eixos de subordinação intersectam um ao outro de maneira que afetam os interesses e identidades de um sujeito. E é nesse aspecto que a sua concepção de Justiça ganha um caráter multidimensional.

---

de gênero, pode-se exigir uma política de redistribuição aliada a uma política de reconhecimento. No mínimo, será necessário atentar cuidadosamente para a dinâmica da redistribuição no processo de luta por reconhecimento nos casos de gênero.

Para efeitos práticos, em seguida, praticamente todos os eixos do mundo real podem ser tratados como bidimensional. Praticamente todos os casos estão relacionados tanto a má distribuição de rendas como problemas de reconhecimento, onde cada uma dessas injustiças tem algum peso independente, quaisquer que sejam as suas raízes finais.

(...) A proporção exata das desvantagens econômicas e subordinação deve ser determinada empiricamente, em cada caso.”

<sup>92</sup> FRASER, Nancy, and HONNETH, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003, p. 26.

É importante registrar que Fraser não está sozinha ao defender a ideia de que o reconhecimento compõe o valor justiça. Há outros autores relevantes que também defendem a importância do reconhecimento no estudo da justiça, como Axel Honneth.

Vimos em Fraser que as reivindicações dos movimentos sociais que refletem as demandas por justiça podem ser divididas em dois grupos. As reivindicações podem ser pautadas no aspecto econômico (material) da sociedade ou podem ser voltadas a demandas culturais, que pretendem alterar o status de determinado grupo sociedade. E é aqui que o pensamento de Honneth diverge, uma vez que para este autor não há uma divisão entre os movimentos voltados à economia e os movimentos voltados à cultura. Todos os movimentos se traduzem em demandas por reconhecimento. Honneth concebe o Reconhecimento como fundamental, tratando a ideia de Distribuição como dele derivada<sup>93</sup>. Ele reinterpreta o ideal socialista de redistribuição como um tipo de busca por reconhecimento. Para este autor, atendidas as demandas dos indivíduos por reconhecimento, os problemas de distribuição de bens e rendas seriam menos relevantes, pois os indivíduos que gozam de *status* na sociedade teriam condições de conquistar bens materiais independentemente da intermediação do Estado.

Há ainda uma questão que deve ser destacada e que está relacionada à obra de Nancy Fraser sobre o tema da justiça. Atualmente a autora não se limita a discutir a justiça unicamente sobre o prisma das categorias filosóficas do reconhecimento e da redistribuição. O trabalho da autora tem ido muito além. Em sua obra *Scales of Justice – Reimagining Political Space in a Globalizing World* (New York: Columbia University Press, 2009), a autora destaca uma terceira componente (ou terceira dimensão) do vetor justiça. Trata-se da Representação, que ao lado das categorias de Reconhecimento e Redistribuição, também deve ser considerada em uma análise de justiça.

Esta terceira componente, a Representação, está associada à dimensão política. Enquanto redistribuição associa-se à dimensão econômica e reconhecimento associa-se à dimensão cultural, representação enriquece o debate ao introduzir uma dimensão política no mesmo. Segundo a autora, esta terceira dimensão preenche uma lacuna, deixada anteriormente em sua obra:

Revising my previous account of the “what” of justice, I introduce a third, *political* dimension alongside the economic and cultural dimensions I foregrounded earlier. Analytically distinct from redistribution and recognition,

---

<sup>93</sup> FRASER, Nancy, and HONNETH, Axel, “Redistribution or Recognition? A Political-Philosophical Exchange”. London: Verso, 2003. pp. 2 e 3.

*representation* serves in part to account for “ordinary-political injustices”, which arise internally, within bounded political communities, when skewed decision rules compromise the political voice of some who are already counted as members, impairing their ability to participate as peers in social interaction. This revision enriches our understanding of “what” of justice, while also remedying a lacuna in my previous theory, which failed to appreciate the relative autonomy of inequities rooted in the political constitution of society, as opposed to the economic structure or the status order<sup>94</sup>.

Como se vê, Fraser entende que a dimensão política não pode ser ignorada nas discussões sobre o tema da justiça. De todo modo, a introdução dessa terceira componente no vetor justiça não invalida por nada a teoria prévia da autora que trata a justiça como bidimensional. Fraser deixa claro que a componente política enriquece o conceito de justiça, ao tratar das questões mais relacionadas às injustiças políticas (“*ordinary-political injustices*”).

Estas questões políticas, porém, dizem menos respeito a questões tributárias que são o objeto de análise no presente trabalho. Por esta razão, na apresentação da teoria de Nancy Fraser para a justiça foi dado foco na teoria prévia da autora, com a certeza de que este corte metodológico em nada enfraquece o pensamento da autora e sua possível contribuição para uma análise da justiça tributária.

### 1.3.1 O paradigma das variações humanas a ser utilizado no reconhecimento das diferenças

Na categoria reconhecimento, a demanda específica de reconhecimento de uma incapacidade merece destaque quando se trata da questão tributária. Por um lado, a rede de proteção social da Previdência e da Assistência Social apresenta uma série de benefícios e de

---

<sup>94</sup> FRASER, Nancy, “*Scales of Justice: reimagining political space in a globalizing world*”. New York: Columbia University Press, 2009. p 6. Tradução: Revendo minha posição anterior do “o quê” da justiça, eu apresento uma terceira dimensão política ao lado das dimensões econômica e cultural que apresentei anteriormente. Analiticamente distintas de redistribuição e reconhecimento, a representação serve em parte para explicar as “injustiças políticas mais comuns”, que surgem internamente, dentro das comunidades política, quando regras de decisão distorcidas comprometem a voz política de indivíduos considerados membros de uma comunidade, prejudicando sua capacidade de participar com seus pares na interação social. Esta revisão enriquece nosso entendimento de “o quê” da justiça, além de colmar uma lacuna em minha teoria anterior, que deixou de apreciar a autonomia relativa das desigualdades enraizadas na constituição política da sociedade, ao contrário da estrutura econômica ou da ordem de status.

garantias a portadores de determinadas necessidades. Por outro lado, o ordenamento também garante benefícios tributários como isenções ou reduções de impostos, nos casos do IPVA e IPI na compra de automóveis por portadores de necessidades especiais, por exemplo, ou possibilidade de abatimento de despesas no imposto de renda.

No âmbito do reconhecimento das diferenças alguns paradigmas se apresentam para a análise da questão. Na teoria das incapacidades (*disability theory*) são vários os paradigmas que nos permitem analisar a tributação das diferenças em razão da incapacidade.

Em Seto e Buhai<sup>95</sup>, é possível verificar que a teoria das incapacidades passou por profundas mudanças no século passado. No início do século XX houve a superação do paradigma da “aflição”. Segundo esse paradigma, a incapacidade era vista como uma punição divina, ou um teste imposto por Deus. A superação deste paradigma se deu com o paradigma da caridade (“*charity paradigm*”), em que os incapacitados eram vistos sob a ótica de um sentimento de pena, e pela ótica da caridade. A incapacidade deixava de ser punição, mas o indivíduo portador da incapacidade ainda era visto como objeto apenas de filantropia. O resultado foi a criação de uma ampla gama de programas de ajuda aos necessitados, o que também pode ser associado à ampliação da rede de assistência social, no âmbito do crescimento e fortalecimento do Estado de Bem-estar Social.

Já na segunda metade do século passado, inicia-se a rejeição do paradigma da caridade, que passa a ter menor significação. Nesse momento há um aumento da militância dos direitos civis, e os indivíduos portadores de incapacidades passam a exigir seus direitos de igual tratamento. Se sob o paradigma da caridade aceitava-se que os incapacitados ficassem de fora do mercado de trabalho ou de atividades sociais, sob o paradigma dos direitos civis há uma mudança de perspectiva.

Sob esta nova ótica, a visão é de que as pessoas portadoras de incapacidades encontram barreiras que são construídas pela própria sociedade, que tornou as incapacidades desnecessariamente relevantes. Nesta visão, a incapacidade é uma construção social, assim como o conceito de raça, e que deriva de uma série de decisões da própria sociedade. Em outras palavras, a incapacidade não é barreira, uma vez que a barreira são as construções sociais como no caso de uma escada para o indivíduo que necessite de uma cadeira de rodas

---

<sup>95</sup> SETO, Theodore P. and BUHAI, Sande, Tax and Disability: Ability to Pay and the Taxation of Difference. University of Pennsylvania Law Review, Vol. 154, p. 1053, 2006; Loyola-LA Legal Studies Paper No. 2005-15. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=784692>.

para se locomover. Ao invés de se esperar que o indivíduo portador de incapacidade supere uma barreira com seus esforços, é de se esperar que a sociedade afirmativamente remova as barreiras desarrazoadas que ela mesma criou.

O atual paradigma, chamado de paradigma da variação humana, procura reconciliar os paradigmas dos direitos civis e da caridade. Sob este paradigma, a sociedade deve reexaminar as suas estruturas físicas e sociais, para que seja acomodada a completa gama de variações humanas. A sociedade deve ser adaptada a todos, e não apenas a uma maioria, e deve estar estruturada afirmativamente para levar em conta as diferenças, mas com o objetivo de permitir igual participação de todos (apesar das diferenças), e na maior extensão possível. Dito de outro modo, não basta que sejam criadas rampas para que os indivíduos que necessitam de cadeiras de roda possam mais facilmente se locomover, uma vez que estes indivíduos ainda necessitam adquirir a cadeira e comprar carros especialmente adaptados para exercer a faculdade de ir e vir. A igualdade só é atingida no momento em que os direitos civis são reconhecidos (paradigma dos direitos civis) e que compensações são efetivadas para que os indivíduos portadores de incapacidades possam ultrapassar as barreiras financeiras e eles impostas.

É diante desse paradigma das variações humanas que a questão tributária pode e deve ser explorada. A análise da tributação das diferenças deve considerar os paradigmas anteriormente apresentados.

Da mesma forma que teorias contemporâneas de justiça incorporaram o discurso do reconhecimento das diferenças, acreditamos que essa lógica trazida pelo paradigma das variações humanas possa ser inserida na análise do princípio da capacidade contributiva, trazendo a discussão do reconhecimento das diferenças também para o âmbito da justiça fiscal.

#### **1.4 A justiça em Jacques Derrida**

De toda a obra de Jacques Derrida há um trabalho em particular em que o autor investiga a aproximação entre o direito e a justiça. Trata-se de *Força de Lei: o fundamento*

*místico da autoridade*, edição de 2007, e que foi originalmente publicado em 1990 (*Force de Loi: Le Fondement Mystique de l'Autorité*). A primeira parte desta obra foi uma apresentação em uma conferência na *Benjamin N. Cardozo School of Law*, em 1989, em que Derrida respondeu sobre a desconstrução e a possibilidade de justiça.

Esse trabalho do autor pontua uma concepção de justiça a partir de seu relacionamento com o direito e com o pensamento da desconstrução. É este pensamento da desconstrução do direito que atende a uma busca sem fim por justiça. Derrida desenvolve a sua concepção de justiça a partir de conceitos como Desconstrução, *Differance*, *Decisão* e *Rastro*, que serão aqui tratados.

O pensamento jurídico-filosófico normalmente associa a ideia do justo com o devido. Derrida, ao contrário, enxerga a possibilidade da arbitrariedade nesta identificação e pretende uma separação entre Direito e Justiça, mas que afirma uma interdependência e a indissociabilidade de ambos.

O direito, por um lado, pretende a busca do justo, mas ao mesmo tempo, o ordenamento jurídico tende a um fechamento, na medida em que busca se estruturar como um sistema auto-suficiente, que institui suas próprias regras e a maneira de interpretá-las. O problema, segundo Derrida, é que o fundamento último do direito (ou de um ordenamento), não é fundado<sup>96</sup>, e carece de fundamento ontológico. O que entende, é que a origem da autoridade de um ordenamento, ou a operação de fundar, inaugurar, ou justificar o direito, consistem num golpe de força, numa violência performativa que nenhum direito prévio e anteriormente fundador pode contradizer ou invalidar. Nas palavras do autor, haveria um silêncio murado na estrutura violenta do ato fundador<sup>97</sup>. E desse fechamento do direito decorre a necessidade de sua desconstrução.

A desconstrução em Derrida significa a preocupação com a neutralização de oposições (como sujeito/objeto, texto/significado, realidade/aparência) e de conceitos estabelecidos com hierarquia e de modo transcendente. Nessa linha, a desconstrução impõe que os conceitos se abram a novos significados e conotações, evitando a violência que é inerente a um arcabouço conceitual que já possui uma estrutura valorativa intrínseca a sua própria constituição. A lei e o direito devem sempre estar abertos a transformações, e a desconstrução do direito é o comprometimento deste com a investigação da origem e dos limites do próprio direito.

---

<sup>96</sup> DERRIDA, Jacques. *Força de Lei: o fundamento místico da autoridade*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 26.

<sup>97</sup> *Ibidem*. pp. 24-25.

Na Desconstrução, Derrida chama de *deslocamento* esse processo de busca de uma nova significação para termos e conceitos, que rompe com a ideia que anteriormente prevalecia. Esse processo, porém, é contínuo e deve ser permanente, uma vez que a hierarquia previamente desconstituída tende a reconstituir-se sob uma nova lógica. Dentro dessa lógica, a desconstrução se apresenta como uma condição de existência da justiça.

É nesse contexto, e com a apresentação de um paradoxo, que Derrida introduz o conceito de justiça.

Na estrutura que assim descrevo, o direito é essencialmente desconstruível, ou porque ele é fundado, isto é, construído sobre camadas textuais interpretáveis e transformáveis (e essa é a história do direito, a possível e necessária transformação, por vezes a melhora do direito), ou porque seu fundamento último, por definição, não é fundado. Que o direito seja desconstruível, não é uma infelicidade. Pode-se mesmo encontrar nisso a chance política de todo o progresso histórico. Mas o paradoxo, que eu gostaria de submeter à discussão é o seguinte: é essa estrutura desconstruível do direito ou, se preferirem, da justiça como direito, que assegura também a possibilidade da desconstrução. A justiça nela mesma, se algo como tal existe, fora ou para além do direito, não é desconstruível. Assim como a desconstrução ela mesma, se algo como tal existe. A desconstrução é a justiça.<sup>98</sup>

A necessidade de desconstrução do direito visa, antes de tudo, atribuir um potencial de emancipação ao próprio direito, que permanece um instrumento fundamental na busca por justiça. A desconstrução, então, se confunde com a justiça.

Ainda, conforme o pensamento de Derrida, justiça deve ser lida no sentido de uma responsabilidade infinita para com o outro. Enquanto para Derrida o direito é um elemento do cálculo, a justiça é incalculável, na medida em que exige que se calcule o incalculável, e a decisão entre o justo e o injusto nunca é garantida por uma regra.<sup>99</sup> A justiça é uma experiência do impossível, pois mesmo que o direito seja respeitado, não se pode ter certeza que a justiça foi realizada. A justiça se traduz em uma vontade, em um apelo, e em uma responsabilidade –infinita – para com o outro, que jamais será capturada pelo discurso.

O direito é, para Derrida, fundamental na busca de justiça, pois é ele que, por meio da decisão aborda, de forma oblíqua, a justiça. As tentativas de conceituar justiça falham, por serem arbitrárias na utilização de conceitos. A justiça não pode ser abandonada a si mesma,

<sup>98</sup> DERRIDA, Jacques. *Força de Lei: o fundamento místico da autoridade*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. pp. 26-27.

<sup>99</sup> *Ibidem*. p. 30.

pois dessa forma ela estará mais perto do mal, podendo ser reapropriada pelo mais perverso dos cálculos<sup>100</sup>.

(...) me preparo para demonstrar que não se pode falar diretamente da justiça, tematizar ou objetivar a justiça, dizer “isto é justo” e, ainda menos, “eu sou justo”, sem trair imediatamente a justiça, senão o direito.

A abordagem da justiça deve levar em conta que ela não pode esperar, que uma decisão justa é requerida imediatamente, não podendo se permitir uma informação infinita, que busque o saber, sem limite das condições, das regras e dos imperativos hipotéticos que poderiam justificá-la.

Ora, a justiça, por mais inapresentável que permaneça, não espera. Ela é aquilo que não devemos esperar. Para ser direto, simples e breve, digamos isto: uma decisão justa é sempre requerida *imediatamente*, de pronto, o mais rápido possível. Ela não pode se permitir a informação infinita e buscar o saber sem limite das condições, das regras, ou dos imperativos hipotéticos que poderiam justificá-la. E mesmo que ela dispusesse de tudo isso, mesmo que ela se desse tempo, todo o tempo e todos os saberes necessários a esse respeito, pois bem, o momento da decisão, como tal, aquele que deve ser justo, precisa ser sempre um momento finito de urgência e de precipitação; ele não deve ser a consequência ou o efeito daquele saber teórico ou histórico, daquela reflexão ou daquela deliberação, já que a decisão marca sempre a interrupção da deliberação jurídico – ou ético – ou político-cognitiva que a precede, ou que *deve* precedê-la.<sup>101</sup>

Daí a importância da decisão, e do cálculo realizado no âmbito do direito, que marca a interrupção da deliberação jurídica ou ética. Esse instante da decisão, que é um momento finito de urgência, ao mesmo tempo em que interrompe a deliberação jurídica, e que se alinha com a ideia de que a justiça deve ser requerida imediatamente, aparentemente se opõe à ideia de que a busca pela aproximação do direito à justiça infinita é ininterrupta. Este ponto caracteriza o que Derrida apresenta como uma aporia, da urgência que barra o horizonte do saber.

Derrida parece atribuir uma grande importância ao direito. Partindo da ideia de que a justiça, apesar de incalculável, manda calcular – por meio do direito -, o autor afirma que esse excesso da justiça sobre o direito não pode e não deve servir de alibi para ausentar-se das lutas jurídico-políticas, no interior de uma instituição ou de um Estado<sup>102</sup>. Para o autor, apesar da constatação de que uma realidade jurídica não possui um fundamento último – o fundamento último do direito não é fundado! -, o direito permanece sendo um terreno para a busca por

<sup>100</sup> DERRIDA, Jacques. Força de Lei: o fundamento místico da autoridade. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 55.

<sup>101</sup> *Ibidem*. p. 51.

<sup>102</sup> DERRIDA, Jacques. Força de Lei: o fundamento místico da autoridade. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 55.

justiça. Ainda que direito e justiça não possam confundir-se, há uma interdependência e uma indissociabilidade entre eles.

Por um lado, o direito é fechado em si, possuindo suas próprias regras e a maneira própria de interpretá-las, por outro lado, a justiça, que está além do discurso jurídico, e que não se deixa capturar pela linguagem ou pelo discurso, força a desconstrução do direito, através da busca e de um comprometimento com a alteridade absoluta. Nesse sentido, a justiça aparece como um apelo que jamais poderá ser satisfeito, pois busca uma “alteridade radical”, que jamais poderá ser absorvida pela ordem jurídica. E essa exigência de respeito à alteridade impõe uma responsabilidade infinita na decisão, como se reinventasse a ordem a cada nova decisão, tendo a decisão de ser tomada de forma urgente, sem poder esperar por um horizonte regulador.

Dessa forma, a decisão jurídica realiza um cálculo que conservará um rastro<sup>103</sup> vivo do indecível<sup>104</sup>. E é essa decisão indecível que não respeita a ordem vigente (em razão de um compromisso infinito com a alteridade), que faz gerar um rastro que possibilita a abertura do direito e a transformação jurídico-política. Aqui, pode-se relacionar a desconstrução do direito prevista na teoria de Derrida com a proposta de Nancy Fraser de incorporar o reconhecimento de diferenças dos indivíduos no tema justiça. Essa incorporação proposta pela autora, nada mais é do que uma proposta de ressignificação de identidades culturais, rompendo com uma hierarquia de valores pré-existentes.

Por fim, o autor trata do tema em um nível com elevado grau de abstração, e propõe ressignificações construtivas de termos e conceitos, sempre em busca de uma alteridade infinita. A principal mensagem que deve prevalecer na concepção de justiça trazida por Derrida, é de que a partir dessa total abertura à alteridade, o direito passa a ser, não a justiça em si, mas uma promessa e um apelo por justiça, e que se renova em cada decisão e em cada interpretação da lei.

---

<sup>103</sup> Em Derrida, rastro é um conceito que evidencia a ausência (uma não-presença), e não uma presença do significado.

<sup>104</sup> SILVESTRE, Daniel Ribeiro. Direito e Justiça no rastro de Jacques Derrida. Dissertação de Mestrado em Direito. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2009. Orientadora: Bethânia de Albuquerque Assy. p. 94.

#### 1.4.1 A justiça em Derrida e a utilização do pensamento tipológico dentro da metodologia jurídica

Na metodologia jurídica, o tipo pode ser considerado como um instrumento – um método – que serve tanto para estabelecer uma forma de ordenação científica do conhecimento, como um meio de formação do próprio objeto do conhecimento. Essa forma de ordenar o conhecimento se adequa perfeitamente a uma concepção de direito que se propõe como um sistema aberto, que se apresenta em oposição a um sistema cerrado e que organiza o conhecimento com base em conceitos fechados<sup>105</sup>.

Considerando a oposição acima mencionada, vale partir do que se entende por conceito classificatório, para se chegar à noção que pretendemos utilizar para o Tipo. O conceito classificatório se apresenta como algo que autoriza uma definição precisa e abstrata a partir de suas características. É a partir de suas características que o conceito classificatório vem definido. Presentes em um objeto concreto as características pré-definidas, estabelecidas de forma abstrata para um determinado conceito, pode-se dizer que há o perfeito enquadramento daquele objeto nesta forma conceitual abstrata. Pode-se dizer que o direito trabalha com a lógica da subsunção quando pretende associar determinado objeto concreto a uma categoria conceitual-classificatória. Presentes as características, há a subsunção do objeto ao conceito. A mesma lógica é utilizada para o enquadramento de um fato concreto a uma norma jurídica abstrata.

Misabel Derzi afirma que a teoria geral e a ciência do direito foram influenciadas pelo conceito classificatório e abstrato. Essa classificação conceitual vem a ser o processo pelo qual se dá a separação e ao mesmo tempo a determinação genérica das características do objeto, omitindo-se tudo aquilo que não seja essencial para a regulamentação jurídica<sup>106</sup>. A ideia é de que o conceito será mais abrangente na medida em que se aumente o grau de abstração. Mas isso não impede que o conceito possa ser utilizado para fazer referência a um objeto concreto.

---

<sup>105</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito penal e Tipo. 2ª Ed. São Paulo. Editora revista dos Tribunais. pp. 50/51.

<sup>106</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito penal e Tipo. 2ª Ed. São Paulo. Editora revista dos Tribunais. p. 52.

A tendência para a utilização de conceitos classificatórios no direito é muito forte, especialmente no direito tributário, pela tendência que há em se associar a utilização dos conceitos à segurança jurídica do contribuinte. Neste sentido, Alberto Xavier afirma que no âmbito do direito tributário o princípio da tipicidade fechada exige a utilização de conceitos determinados, “entendendo-se por estes (...) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários”<sup>107</sup>.

Mas não é essa a ideia que deve prevalecer. Ricardo Lodi Ribeiro ensina que é um equívoco atribuído ao positivismo jurídico restringir a segurança e o Estado de Direito à legalidade. Com o pluralismo das fontes normativas, um conceito de juridicidade vem substituindo o de legalidade. E uma ponderação entre a justiça e a segurança deve atender aos dados empíricos do âmbito da norma. Esclarece o autor que a prevalência de uma situação considerada justa em determinada conjuntura pode ferir princípios de justiça em outra situação<sup>108</sup>.

Nessa ideia, a utilização de conceitos classificatórios, associada a uma legalidade estrita, impede a abertura do ordenamento a outros valores associados à justiça. Este posicionamento faz com que a ideia de legalidade se sobreponha à sua própria finalidade, que é garantir o sentido material do Estado de Direito<sup>109</sup>. Assim, uma estrutura tipológica, aberta por natureza, oposta a uma estrutura conceitual classificatória, melhor se apresenta como instrumento metodológico para ordenar o conhecimento jurídico.

O Tipo apresenta-se como uma abstração mais próxima da realidade que o conceito classificatório. Traz, em si, as características que são comuns a objetos ou seres distintos. Segundo Misabel Derzi, esse tipo, que se opõe a conceito, possui notas próprias como a abertura, a gradação, o sentido, a inteireza e a aproximação da realidade<sup>110</sup>.

Por abertura entende-se que as características do tipo fazem parte de um conjunto aberto e não limitado. Algumas características podem ser renunciáveis em determinados objetos, que mesmo assim podem ser considerados enquadrados tipologicamente.

---

<sup>107</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. Dialética. São Paulo, 2002. p. 19.

<sup>108</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Editora Lumem Juris, 2008. Rio de Janeiro. pp. 49/51.

<sup>109</sup> DOMINGUES, José Marcos. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3ª Ed. Rio de Janeiro. Forense, 2007. p. 119. *Apud*. Ribeiro, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. Editora Lumem Juris, 2008. Rio de Janeiro. p. 118.

<sup>110</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito penal e Tipo*. 2ª Ed. São Paulo. Editora revista dos Tribunais. pp. 75/76.

Já a gradação, segundo a autora, decorre da diferença de intensidade em que se dá o enquadramento das características de determinado objeto no tipo. Aqui abre-se a possibilidade para que um objeto apresente-se como mais ou menos típico, a depender do quão próximas suas características estão daquelas do tipo.

A inteireza, por sua vez, manifesta-se através da interdependência dos traços típicos que formam uma estrutura única. É o modo como se vinculam as características tipológicas que conduzem ao sentido do todo de determinado objeto tipologicamente descrito.

E é por isso, segundo Misabel Derzi, que o pensamento tipológico apresenta uma maior aproximação com a realidade. Ao apresentar-se como uma abstração rica de conteúdo, o tipo situa-se entre o concreto e o individual e um conceito abstrato classificatório.

Quando maior o número de características irrenunciável em determinado tipo, maior é a aproximação com um conceito fechado. Se as características são renunciáveis e graduáveis, nos aproximamos do pensamento tipológico.

O método tipológico, ao promover a comparação entre notas de tipos diversos, possibilita o reconhecimento de formas e estruturas mistas, que se enquadram em mais de uma estrutura tipológica. Mesmo dentro de determinado tipo, um objeto pode se aproximar mais ou menos, estabelecendo uma gradação de aproximação. É o que a autora chama de ordenação em escala gradativa, tanto inter, como intratipo<sup>111</sup>.

Em poucas palavras, e com base nas características acima apresentadas, Misabel Derzi define o tipo como sendo “o nome que se dá à ordem que, comparativamente, ordena objetos, segundo características nem rígidas nem flexíveis, em sistema aberto, graduável, voltado à realidade de valor e sentido”.

A tendência para uma abstração com base em conceitos classificatórios no direito é muito forte, principalmente no âmbito do direito tributário em razão da necessidade de segurança jurídica.

Mas ao se considerar a noção de justiça trazida por Derrida, que traz ínsita a ideia da necessidade de desconstrução do direito, é possível perceber que o pensamento tipológico pode ser uma ferramenta extremamente útil para a promoção da abertura necessária para a desconstrução do direito.

---

<sup>111</sup> *Ibidem.* p. 76.

A consideração de tipos e a sua maior aproximação com a realidade, em oposição à utilização de conceitos abstratos fechados, dá ao direito a flexibilidade necessária para, no caso concreto, fazer com que a decisão jurídica se alinhe com o apelo por justiça proposto no pensamento de Derrida.

Sem romper com a ordem jurídica, a utilização de tipos permite a abertura da norma jurídica para interpretações e considerações de situações concretas que não haviam sido previamente pensadas como incluídas no âmbito de incidência da norma. Já a conceituação classificatória, ao contrário, em razão de sua rigidez e fechamento, é conservadora e geradora de estabilidade, mas é de difícil adaptação à justiça material aplicada ao caso concreto<sup>112</sup>.

Vale mencionar ainda uma outra visão sobre o tema. Há autores que consideram que todo conceito possui algum grau de indeterminação. Luís Cesar Souza de Queiroz ensina que a questão dos conceitos indeterminados está relacionada às incertezas, imprecisões, indeterminações, decorrentes do próprio processo de aquisição e constituição do conhecimento, sendo, pois, um fenômeno intrínseco a esse processo<sup>113</sup>.

O mesmo autor vai além, e relaciona o fenômeno da indeterminação ao da mutação normativa:

O Direito é um objeto cultural, que evolui e se transforma, no tempo e no espaço, por vezes, independentemente de qualquer alteração de texto legal. A mudança do Direito independentemente de mudança no texto jurídico – mutação normativa – é um fenômeno mundialmente considerado. O entendimento sobre um mesmo texto se altera com o passar do tempo em função das cada vez mais rápidas e profundas mudanças de ordem cultural, moral, social, econômica, política que a humanidade experimenta. A velocidade com que as informações circulam nos dias atuais contribui para que esse processo se dinamize. Há quem destaque que a mudança ou “a adaptação à nova realidade” de entendimento anterior, confere uma maior abertura ao sistema jurídico, tornando menos necessária a produção de novos textos por parte do legislador.<sup>114</sup>

Luís Cesar Souza de Queiroz nos aponta, portanto, um ponto de vista distinto daquele apresentado por Misabel Derzi. Para aquele autor, a regra é de que a indeterminação é intrínseca aos conceitos, o que se contrapõe à posição desta última autora, para quem a conceituação classificatória é rígida e fechada, gerando estabilidade e de difícil adaptação à

<sup>112</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito penal e Tipo*. 2ª Ed. São Paulo. Editora revista dos Tribunais. p. 148.

<sup>113</sup> QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma Tributação Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. pp. 26/27.

<sup>114</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Justiça e Segurança na tributação: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário*. In: Fernando Araújo; Paulo Otero; João Taborda da Gama. (Org.). *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches – Volume III*. 1 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, v.III, p.396.

justiça material aplicada ao caso concreto. Por esta razão, Misabel Derzi contrapõe à ideia de conceito determinado a ideia de tipo, que permite a abertura para a aplicação da justiça ao caso concreto.

De todo modo, o que deve prevalecer é a ideia da necessidade de uma abertura no direito para a aplicação da justiça no caso concreto, tal como na visão de Jaques Derrida. O direito não pode se fechar em si, impedindo a revisão das hierarquias e de seus conceitos. E tanto o pensamento de Misabel Derzi, que contrapõe a ideia de tipo à de conceitos fechados, quanto a lição que nos traz Luís Cesar Souza de Queiroz, de que como regra todo conceito possui algum grau de indeterminação, possibilitam a abertura do direito à aplicação da justiça na visão de Derrida.

## 2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

### 2.1 O Princípio da Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva surge como princípio fundamental e é universalmente aceito e reconhecido como o princípio da justa tributação. No direito tributário, o princípio da capacidade contributiva é considerado o critério mais adequado para a promoção da justiça fiscal, sendo amplamente reconhecido pela doutrina.<sup>115</sup> Este princípio está difundido por vários países e previsto em várias constituições<sup>116</sup>. Fernando Aurélio Zilveti afirma que a capacidade contributiva é o caminho para a justiça fiscal, e que é esta que obtém os meios para a realização da justiça social<sup>117</sup>.

Se afirma, porém, que o princípio é ambíguo para se possa dele extrair soluções concretas<sup>118</sup>. Contudo, não nos parece ser assim. O princípio da capacidade contributiva tem densidade e conteúdo suficientes para que, com base nele, possam os tributos ser instituídos. Afirma o Professor Ricardo Lobo Torres que ainda que seja árdua a construção do conceito de capacidade contributiva, este pode ser obtido com a intermediação dos princípios que o legitimam, como a igualdade, a ponderação e a razoabilidade<sup>119</sup>.

Vale lembrar que a capacidade contributiva (capacidade econômica) tem previsão expressa no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal. Assim, impõe-se a análise de referido princípio pelos estudiosos do Direito Tributário no Brasil, assim como se impõe a investigação do conteúdo e dos limites à capacidade contributiva por outros valores e princípios, como forma de dar-lhe conteúdo e para que sejam estabelecidos seus contornos.

É difícil conceituar a capacidade contributiva, uma vez que é um princípio aberto, dada sua estreita relação com a igualdade, como se verá, e com razoável grau de abstração. De

---

<sup>115</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. Malheiros Editores, 2002. p. 21.

<sup>116</sup> *Ibidem*. p. 29.

<sup>117</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 128.

<sup>118</sup> TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Sérgio Fabris Editor. Porto Alegre, 2008. p. 201.

<sup>119</sup> TORRES Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 290/292.

todo modo, alguns autores procuram claramente conceituar o que entendem por capacidade contributiva. Fernando Aurélio Zilveti conceitua o princípio nos seguintes termos:

A capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que as despesas públicas devem ser rateadas proporcionalmente entre os cidadãos, uma vez que estes tenham, potencial ou efetivamente, usufruído a riqueza garantida pelo Estado.<sup>120</sup>

Tipke é outro autor que conceitua o princípio. E o faz nos seguintes termos:

O princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos.<sup>121</sup>

Importante acrescentar aqui, que o conceito de renda utilizado por Tipke, ao conceituar o princípio, abrange tanto a noção de renda auferida quanto de renda acumulada, na forma de patrimônio. Nesse sentido, para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas, o imposto deve ser igualmente alto.

E no conceito de capacidade contributiva, inclui-se a ideia de que só a renda disponível a partir do momento que esta ultrapassar o mínimo existencial<sup>122</sup>. Dentro dessa ótica, o princípio da capacidade contributiva, além de estabelecer a proporção em que o indivíduo deve contribuir para a repartição das despesas públicas, também se apresenta como um princípio de proteção do contribuinte, na medida em que garante a dignidade humana pela imunidade do mínimo existencial.

A relação do princípio da capacidade contributiva com a igualdade (princípio da igualdade) é o ponto de partida para a análise do princípio. Questões também relevantes para o presente trabalho, e que dizem respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, são aquelas relacionadas à fundamentação e à legitimação do princípio, assim como a questão dos limites impostos à capacidade contributiva e a sua relação com os direitos humanos. Também será pontuada a distinção entre os conceitos de capacidade contributiva em sentido objetivo, e capacidade contributiva em sentido subjetivo. A questão da fundamentação será apresentada logo após o tópico que trata da relação entre a Capacidade Contributiva e a igualdade. A seguir serão apresentados os princípios que dialogam com a capacidade contributiva, determinando seu alcance, e servindo de limites à aplicação do princípio. São eles o Princípios da Proteção do Mínimo Existencial e o Princípio da Vedação de Confisco. Quando

---

<sup>120</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio . Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 134..

<sup>121</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva. Malheiros Editores, 2002.. p.31.

<sup>122</sup> *Ibidem*. p.34.

da análise desses princípios se procurará estabelecer uma relação entre eles e as teorias de justiça apresentadas no capítulo anterior.

### 2.1.1 Capacidade contributiva e igualdade

No Estado Constitucional de Direito somente se justificam os tributos se estes são instituídos em conformidade com a ordem valorativa constitucional. É neste sentido a lição de Klaus Tipke e Joachim Lang<sup>123</sup>. Questões relativas às espécies tributárias previstas em um ordenamento, assim como questões referentes aos critérios utilizados para determinação das bases sobre as quais incidirão os tributos devem, necessariamente estar em conformidade com os valores previstos na norma fundamental de constituição de uma sociedade.

Sendo o Estado brasileiro um Estado Social, que elenca dentre seus objetivos os de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inc. I, CF/88), erradicar a pobreza e a marginalização com a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inc. III, CF/88), ao mesmo tempo que visa promover o bem de todos (art. 3º, inc. IV, CF/88), nada mais natural que o critério norteador para a justa repartição dos encargos tributários seja o valor igualdade.

Igualdade esta que deve ser tomada tanto em sentido formal (igualdade dos cidadãos perante a lei), quanto em seu sentido material (igualdade dos cidadãos na lei). Conforme a lição de Humberto Ávila, a igualdade, como metanorma que estrutura a aplicação de outras normas, se constitui em um dever meramente formal, ao estabelecer forma que só funciona com a complementação de conteúdos. É com sua “*conjugação com normas jurídicas matérias que a igualdade adquire as diretrizes materiais necessárias à sua aplicação*”<sup>124</sup>. Sem a relação a critérios normativos materiais, segundo este autor, a igualdade seria uma forma despida de qualquer conteúdo.

Ainda que alguns autores entendam que o princípio da capacidade contributiva seja algo mais e não se confunda com o princípio da igualdade, pode se considerar a capacidade

---

<sup>123</sup> TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Sérgio Fabris Editor. Porto Alegre, 2008. p. 186.

<sup>124</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª Ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2010. p. 371.

contributiva um dos critérios materiais de aplicação do princípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário. Essa visão é apresentada por Humberto Ávila<sup>125</sup>, que afirma que a capacidade contributiva é o próprio critério da aplicação da igualdade no caso dos impostos com finalidade fiscal.

Na mesma linha de Humberto Ávila, José Casalta Nabais, em sua obra *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, tratando do princípio da igualdade como um dos limites materiais da tributação, faz detalhada explanação de sua concepção do Princípio da Capacidade Contributiva.

O princípio da igualdade de tributação, segundo Nabais, é assente no princípio da capacidade contributiva, e informa que as pessoas devem ser tributadas de acordo com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, por um lado, que ficam excluídos do campo de incidência dos impostos aquelas pessoas que não disponham de capacidade contributiva, e por outro lado que contribuintes com a mesma capacidade pagarão os mesmos impostos (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferentes capacidades pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical)<sup>126</sup>.

No mesmo sentido, a lição de Fernando Aurélio Zilveti, que afirma que no âmbito da tributação a igualdade é revelada na capacidade contributiva<sup>127</sup>. Acrescenta ainda este autor que “*a capacidade contributiva foi historicamente afirmando-se na doutrina e na jurisprudência como um princípio jurídico de grande valor no debate maior da igualdade em geral e, especialmente, da igualdade na tributação*”<sup>128</sup>.

A exigência de tributação em conformidade com a capacidade contributiva é, portanto, uma expressão específica do princípio da igualdade para o domínio dos impostos<sup>129</sup>.

Importante observação feita por Nabais é de que o princípio da capacidade contributiva decorre do princípio geral da igualdade, não carecendo de um preceito específico e direto do texto constitucional. Reconduz-se o seu fundamento jurídico ao sentido e alcance desse princípio geral da igualdade<sup>130</sup>.

---

<sup>125</sup> *Ibidem.* p. 371.

<sup>126</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 443.

<sup>127</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 127.

<sup>128</sup> *Ibidem.* p. 135.

<sup>129</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 444.

<sup>130</sup> *Ibid.*, p. 449.

Vale acrescentar, no âmbito do princípio da capacidade contributiva, que a determinação da medida que a eficácia econômica desigual de uma regra não poderá ultrapassar, deve ser obtida dos valores extraídos da Constituição<sup>131</sup>. Em outras palavras, os limites à capacidade contributiva, e os critérios para se determinar em que medida desigualdades de tratamento tributário são autorizadas, são determinados por outros princípios e valores trazidos pela Carta Constitucional.

### 2.1.2 Fundamentação do Princípio da Capacidade Contributiva

Como já se mencionou no tópico anterior, José Casalta Nabais, tratando do princípio da igualdade como um dos limites materiais da tributação, faz detalhada explanação de sua concepção do Princípio da Capacidade Contributiva. Para este autor, a exigência de tributação em conformidade com a capacidade contributiva é uma expressão específica do princípio da igualdade para o domínio dos impostos<sup>132</sup>.

Uma observação apresentada por Nabais é que o princípio da capacidade contributiva decorre do princípio geral da igualdade, não carecendo de um preceito específico e direto do texto constitucional. Reconduz-se o seu fundamento jurídico ao sentido e alcance desse princípio geral da igualdade<sup>133</sup>.

Por outro lado, afirma Marciano Seabra de Godoi que, conforme a maioria da doutrina espanhola e italiana, o dever de pagar impostos está explicitamente fundamentado no princípio da solidariedade social<sup>134</sup>. Ilustra este ponto o entendimento de Gaspare Falsitta, que esclarece que doutrina majoritária italiana aponta o art. 53 da constituição italiana<sup>135</sup> como a projeção, no âmbito do direito tributário, do princípio previsto no art. 2º da constituição

<sup>131</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. Editora Saraiva, 2010. p. 372.

<sup>132</sup> NABAIS, *op. cit.*, nota 127. p. 444.

<sup>133</sup> NABAIS, *op. cit.*, nota 127, p. 449.

<sup>134</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e Tributação. Dialética, 2005. p. 157.

<sup>135</sup> Art. 53.

*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.*

*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*

(<http://www.governo.it/Governo/Costituzione/CostituzioneRepubblicaItaliana.pdf>). Consulta realizada em 27 de junho de 2013.

italiana<sup>136</sup>, que conclama os membros da coletividade ao cumprimento de deveres de solidariedade política, econômica e social, e do princípio previsto no art. 3º<sup>137</sup>, também da constituição, que estabelece o princípio da igualdade. E o art. 53, 1º, cumpre no ordenamento tributário italiano uma dupla função, uma função solidarística, ao prever que todos devem contribuir para as despesas públicas, além de uma função garantista.<sup>138</sup>

Marciano Seabra de Godoi acrescenta que não é somente no âmbito da doutrina e da jurisprudência constitucionais-tributárias que relacionam o tributo à ideia de solidariedade. Filósofos contemporâneos que propõem teorias para a justiça relacionam a importância dos tributos à ideia de solidariedade. E cita John Rawls<sup>139</sup>.

No contexto brasileiro, pela tradição positivista em razão longo período de autoritarismo que se seguiu ao golpe de Estado de 1964, e que gerou como reação, uma postura garantista ao Direito Tributário, não é bem compreendida a relação entre solidariedade e tributo<sup>140</sup>.

Atualmente, como vimos, para parte relevante da doutrina, ao se fazer referência ao princípio da capacidade contributiva como critério de imposição fiscal, exclui-se o critério do benefício ou equivalência, que toma como base uma pretensa natureza remuneratória dos impostos. Essa ideia foi dominante no período do Estado liberal, tendo sido formulada por Adam Smith. Dentro dessa concepção, a tributação tinha natureza contratual, servido de contraponto à inalienável liberdade natural dos indivíduos, cuja limitação, decorrente da percepção dos impostos, devia ser justificada pela utilidade ou benefício que os indivíduos obtêm da existência do Estado.

<sup>136</sup> Art. 2.

*La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.*

(<http://www.governo.it/Governo/Costituzione/CostituzioneRepubblicaItaliana.pdf>). Consulta realizada em 27 de junho de 2013.

<sup>137</sup> Art. 3.

*Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.*

*È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.*

(<http://www.governo.it/Governo/Costituzione/CostituzioneRepubblicaItaliana.pdf>). Consulta realizada em 27 de junho de 2013.

<sup>138</sup> FALSITTA, Gaspare. Manuale di Diritto Tributario – Parte generale. Sesta edizione. CEDAM, 2008. pp. 149/150.

<sup>139</sup> GODOI, *op. cit.* nota 131. p. 157

<sup>140</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e Tributação. Dialética, 2005. p. 158

O princípio da equivalência ou do benefício considera para a distribuição da carga do imposto, o preço pelos serviços prestados pelo Estado a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos. Uma vez que os indivíduos mais pobres de um Estado tendem a ser aqueles que mais recebem em prestações estatais, o princípio da equivalência acabaria por opor-se à lógica de se tributar pela capacidade contributiva. Essa é a posição que se encontra em Tipke, para quem o princípio da equivalência também entra em conflito com a proteção do mínimo existencial, e com o princípio do estado social<sup>141</sup>.

O critério do benefício é hoje rejeitado por muitos autores como critério de repartição da igualdade fiscal, sendo atualmente considerado apenas um conceito teórico. Sua aplicação se dá no âmbito dos tributos bilaterais como as taxas, e não aos impostos.

Em conclusão, pode-se dizer que a legitimação do princípio da capacidade contributiva é múltipla e se dá com base em mais de um valor. Por um lado esta se dá fortemente com base na igualdade, como se verificou quando da análise da relação entre igualdade e capacidade contributiva. Mas a capacidade contributiva também se legitima tomando como base a ideia de solidariedade, que faz com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos (aqueles que têm maior capacidade para o pagamento de impostos), reduzindo-se a incidência da tributação sobre os mais pobres, e até mesmo dispensando do pagamento de imposto aqueles que se encontram abaixo de determinado mínimo.

Em resumo, a fundamentação do princípio da capacidade contributiva é múltipla, sendo este princípio justificado tanto na igualdade, quanto na solidariedade social, principalmente porque estas ideias que traduzem valores da sociedade, acabam sendo perfeitamente compatíveis.

### 2.1.3 Compatibilidade entre a Teoria da Justiça de John Rawls e os critérios de fundamentação do princípio da capacidade contributiva

Pode-se afirmar que há perfeita compatibilidade entre a teoria da justiça de John Rawls e a fundamentação do princípio da capacidade contributiva com base nos critérios de

---

<sup>141</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas, Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva. Malheiros Editores, 2002. p. 29.

igualdade, solidariedade e com o critério da equivalência, como no tópico anterior se defendeu.

A presença da igualdade na teoria de John Rawls é evidente. Tal teoria é considerada liberal-igualitária, pois funda a justiça na liberdade natural dos indivíduos e garante a estes indivíduos o mesmo conjunto de liberdades individuais básicas. Traz também a teoria um conceito de igualdade formal, por ser o ideal de igualdade na teoria uma abstração teórica. Os indivíduos são iguais no momento em que se encontram sob o véu da ignorância, quando são definidos e estabelecidos os princípios que nortearão o valor justiça. A partir daí, a proteção essencial é a da liberdade do indivíduo, a proteção de seu núcleo inviolável de direitos fundamentais, que é garantido igualmente a todos.

No que se refere à solidariedade, pode-se afirmar que o primeiro princípio de justiça de Rawls, que traduz a ideia de que cada pessoa deve ter igual direito ao maior conjunto possível de liberdades básicas compatíveis com um mesmo conjunto de liberdades básicas de outras pessoas, traz ínsito o princípio da solidariedade. A compatibilização necessária entre as liberdades básicas, para que todos os indivíduos possam ter acesso a um mesmo conjunto de liberdades, se justifica pela solidariedade, que é o valor capaz de fazer com que indivíduos abram mão de parte de seus espaços de liberdade para que outros possam ter acesso ao mesmo conjunto de liberdades básicas.

Mas a solidariedade também está presente no segundo princípio de justiça de Rawls, que estabelece que desigualdades econômicas e sociais devam ser aceitas na medida em que se tenha uma convicção razoável de que estas desigualdades trarão vantagens a todos. Ou seja, de acordo com este princípio, as desigualdades econômicas e sociais são aceitas apenas na medida em que respeitam o ideal de solidariedade. Aceitam-se as disparidades econômicas sob o pressuposto de que estas desigualdades trarão benefícios a toda a sociedade. Na prática, é o caso de indivíduos detentores de grandes patrimônios, que por esta razão têm a possibilidade de alocar esta riqueza em atividades produtivas que gerarão frutos que beneficiarão a sociedade como um todo, promovendo emprego e o desenvolvimento econômico.

E a solidariedade ainda está presente na teoria de Rawls, quando este autor trata da justiça entre gerações. Como foi exposto no capítulo próprio, em Rawls, o problema da justiça entre gerações traz consigo a questão do nível em que o mínimo social deve ser estabelecido, sendo que, é em função do mínimo social requerido, que se saberá se o sistema

social como um todo, a economia competitiva, e a estrutura das instituições na sociedade, estão aptas a atender aos princípios de justiça<sup>142</sup>.

Em outras palavras, o sistema social e as instituições sociais presentes em determinado momento histórico não estiverem aptas a prover o mínimo social que atenda aos princípios de justiça, o provimento dessa diferença entre o mínimo social requerido e o mínimo social possível deverá ser provido pelas gerações anteriores, com base na poupança por elas realizada. Pela lógica do princípio da justa poupança (*saving principle*), que estabelece que a vontade e a necessidade de poupar em cada fase da civilização, o processo de acumulação proporcionado pela sua lógica, uma vez iniciado, é para o bem de todas as gerações posteriores. Impõe-se um sacrifício às gerações do presente, para que as gerações posteriores possam colher os benefícios. Mais uma vez aqui se apresenta, portanto, a questão da solidariedade, como fundamentadora e legitimadora da teoria de Rawls.

E, assim como a solidariedade, o princípio da equivalência ou do benefício, que também fundamenta a capacidade contributiva, também está presente na teoria de Rawls.

Partindo da ideia de que a teoria da justiça de Rawls é liberal-igualitária, e que de seu segundo princípio pode-se extrair a norma de que a igualdade é a regra (pelo dever de justificar as desigualdades), uma vez que qualquer afastamento dessa linha de igualdade que impõe uma distribuição igual deve ser plenamente justificada, é razoável pressupor que seja objetivo da sociedade uma equivalência dos benefícios e garantias de seus indivíduos. E, da mesma maneira, esta mesma ideia também pode servir para legitimar uma imposição tributária maior (conforme a sua capacidade contributiva) para aqueles indivíduos detentores de maior riqueza e de um presumível maior benefício material, sempre que as desigualdades sejam aquelas autorizadas pelo segundo princípio.

Portanto, pode ser verificado que os critérios de fundamentação do princípio da capacidade contributiva estão claramente presentes nos princípios estabelecidos por Rawls em sua teoria.

---

<sup>142</sup> RAWLS, John. A Theory of Justice – Revised Edition - 1999. p. 251.

#### 2.1.4 Princípio da Capacidade Contributiva Objetiva (ou Absoluta) e Princípio da Capacidade Contributiva Subjetiva (ou Relativa).

É importante que seja apresentada uma distinção entre o conceito de capacidade contributiva em sentido objetivo (ou absoluto) e de capacidade contributiva em sentido subjetivo (ou relativo). Essa distinção corrente na doutrina, se não devidamente pontuada, pode trazer imprecisão para qualquer análise envolvendo o princípio da capacidade contributiva. A distinção é importante pois, a partir dela que será delimitado o campo de aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, e será fundamental para a investigação definir se este princípio de aplica somente aos impostos, ou a todos os tributos de maneira geral.

Será tomada como referência a lição de Luis Cesar Souza de Queiroz, que, em sua obra “Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional <sup>143</sup>”, pontua com muita precisão os contornos dos dois sentidos possíveis para a expressão capacidade contributiva.

Trazendo doutrina de autores relevantes sobre o tema da capacidade contributiva, entre eles Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lobo Torres e José Marcos Domingues de Oliveira, dentre outros, o professor Luis Cesar Souza de Queiroz apresenta que o conceito de capacidade contributiva abrange dois sentidos diferentes, e que são inconfundíveis<sup>144</sup>.

Em seu sentido objetivo, a capacidade contributiva impõe que a hipótese de incidência tributária seja um signo demonstrativo de riqueza. Só pode haver tributação onde houver uma demonstração de riqueza, seja ela renda ou patrimônio. Neste caso, a capacidade contributiva seria um pressuposto da norma de imposição tributária. Vale aqui destacar o conceito de Capacidade Contributiva Objetiva definido nos exatos termos apresentados por Luís Queiroz: *“Princípio Constitucional da capacidade Contributiva Objetiva é o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa (...), portador de elevada carga axiológica, o qual exige que o antecedente da norma impositiva de imposto descreva um fato que ostente sinal de riqueza*

---

<sup>143</sup> QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional. Rio de Janeiro. Forense, 2003.

<sup>144</sup> QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional. Rio de Janeiro. Forense, 2003. p. 79

*peçoal, e que o seu conseqüente prescreva a conduta (obrigatória) de o titular dessa riqueza de entregar parte dela ao Estado.*”<sup>145</sup>

Se o conceito de capacidade contributiva objetiva demarca critérios objetivos para a hipótese de incidência, o conceito de capacidade contributiva subjetiva, ou relativa, por outro lado, está relacionado às características pessoais do contribuinte do imposto. Este último conceito impõe que sejam observadas as características pessoais do contribuinte, ao se regular a intensidade e a graduação da imposição tributária. Aqui também vale destacar o conceito de Capacidade Contributiva Subjetiva, conforme foi definido pelo professor Luís Queiroz: *“Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva Subjetiva é o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa (...), portador de elevada carga axiológica, segundo o qual, ao se determinar a carga de tributos a ser suportada por alguém, deve-se levar em consideração as respectivas características pessoais (nível de riqueza, estado civil, encargos de família, estado de saúde pessoal e familiar, e etc...) com o propósito de fazer com que cada um participe, de maneira equânime, do financiamento do Estado.*”<sup>146</sup>

José Casalta Nabais também nos traz importante lição ao expor, sobretudo com base na doutrina italiana e espanhola, que a capacidade contributiva abarca dois significados ou aspectos. Por um lado ela é vista como pressuposto e condição da tributação (capacidade contributiva em sentido objetivo), e por outro lado é vista como parâmetro da tributação (capacidade contributiva em sentido subjetivo).<sup>147</sup>

Como pressuposto da tributação, a capacidade contributiva tem de tomar como base a potencialidade econômica do contribuinte, expressa na titularidade da riqueza ou do rendimento. Em outras palavras, o imposto só pode ser cobrado de contribuinte que disponha de riqueza ou rendimento para tanto. Aqui, a capacidade contributiva se limita a significar uma evidência lógica de que o dinheiro apenas pode ser retirado de onde o há.<sup>148</sup>

Acrescenta Nabais, que o sentido da capacidade contributiva como pressuposto da tributação deve ser tomada em termos mais exigentes. As valorações que o legislador deve realizar para definir o quanto deverá ser tributado de cada contribuinte deve considerar, por um lado, o mínimo existencial, e por outro lado, um limite máximo de imposição tributária,

<sup>145</sup> *Ibidem*.p. 80.

<sup>146</sup> QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional. Rio de Janeiro. Forense, 2003.p. 81.

<sup>147</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Almedina. Coimbra, 2009., p. 462.

<sup>148</sup> QUEIROZ. *op. cit.* nota 144. p. 463.

evitando que esta assuma um caráter confiscatório. Aqui, já trata da capacidade contributiva em seu sentido subjetivo. De todo modo, o autor deixa claro que uma investigação mais precisa desses limites não pode ser feita com base na capacidade contributiva como pressuposto dos impostos (capacidade contributiva em sentido objetivo).

A lição de José Casalta Nabais faz considerações sobre a distinção dos aspectos objetivo e subjetivo da capacidade contributiva. No âmbito objetivo, trata-se de saber se o critério da capacidade contributiva vale apenas para os impostos, ou vale também para outras espécies tributárias. E relativamente aos impostos, em que termos vale para o conjunto dos impostos e para cada imposto individualmente considerado. No âmbito subjetivo, estabelece-se em que medida os impostos incidem sobre os cidadãos, os estrangeiros e pessoas jurídicas, bem como se investiga até que ponto são compatíveis com a capacidade contributiva situações de intermediação ou interposições nas relações tributárias de sujeitos diversos dos que efetivamente se visam tributar<sup>149</sup>. Enquadra-se aqui a análise da responsabilidade de terceiros, ou a substituição tributária.

Considerando-se o âmbito objetivo, acrescenta o autor que a generalidade da doutrina conclui que o princípio da capacidade contributiva não se aplica às taxas e às demais figuras tributárias com natureza remuneratória, posição à qual se filia. E a razão apresentada por Nabais é a de que a estrutura do fato tributário é diversa nos impostos e na taxas. Enquanto nas taxas existe uma estrutura comutativa/retributiva, em que o fato é realizado pelo ente público credor, nos impostos o fato é realizado pela atividade do contribuinte<sup>150</sup>.

Nabais acrescenta ainda outra dificuldade para a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, principalmente para as taxas cobradas em razão de atividades estatais que não se exprimam em termos monetários, já que nesses casos, não é possível verificar a relação a quantidade de subtração de riqueza, como uma razão do pressuposto de fato, provocada por uma taxa.<sup>151</sup>

No entender de Nabais, portanto, como âmbito objetivo do critério da capacidade contributiva, esta se limitaria ao âmbito dos impostos. Mas não se limita a incidir sobre todo o conjunto de impostos de determinado sistema, mas vale também para cada um dos impostos individualmente considerados<sup>152</sup>.

---

<sup>149</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina. Coimbra, 2009. pp. 473/474.

<sup>150</sup> *Ibid.* p. 474.

<sup>151</sup> *Ibid.* p. 475.

<sup>152</sup> *Ibid.*, p. 479.

Acrescenta, porém, que o princípio da capacidade contributiva não vale para os impostos extrafiscais. Entende Nabais que estes impostos devem ser testados materialmente através de outros princípios constitucionais que não o princípio da capacidade contributiva<sup>153</sup>.

Nabais apresenta uma distinção que há na incidência do princípio da capacidade contributiva nos impostos sobre o rendimento e o patrimônio (impostos diretos), de um lado, e os impostos sobre o consumo (impostos indiretos), de outro. Citando outros autores, explica que enquanto nos impostos diretos *“a tributação é medida de acordo com a capacidade contributiva real e individualmente considerada de quem integra a relação jurídico-formal do imposto, nos impostos sobre o consumo, em que o onerado com o encargo fiscal é deixado no anonimato do mercado graças à repercussão do imposto nos preços dos bens e serviços, a tributação é medida através duma capacidade contributiva (ou capacidade de pagar) objectiva e típica, pois que assenta numa relação de normalidade lógica entre a capacidade de adquirir bens e serviços e a capacidade contributiva”*<sup>154</sup>.

Em outros termos, o autor entende que nos impostos ditos indiretos a capacidade do indivíduo de assumir o encargo fiscal toma como parâmetros os preços dos bens adquiridos. Acrescenta o autor que esta lógica vale para os bens que satisfaçam necessidade renunciáveis. Já os bens e serviços que atendam a necessidades essenciais, deve haver isenção de impostos para que seja atendido o princípio da capacidade contributiva<sup>155</sup>.

Do que se expôs, conclui Nabais que o princípio da capacidade contributiva tem por âmbito objetivo os impostos de caráter fiscal, incidentes sobre o rendimento obtido, o rendimento mantido ou o rendimento gasto no consumo ou na aquisição de bens<sup>156</sup>.

Já em seu âmbito subjetivo, a capacidade contributiva protege o contribuinte não só no âmbito dos impostos, tendo aplicação em outras espécies tributárias, como as taxas.

Partindo da consideração de que as taxas têm caráter retributivo ou remuneratório da atuação do Poder Público, devem estas guardar razoável equivalência com a despesa realizada. Este fator afasta a aplicação imediata do aspecto objetivo do princípio da

<sup>153</sup> *Ibid.*, p. 479.

<sup>154</sup> I. Manzoni, *Il Principio della Capacità Contributiva nell'Ordinamento Costituzionale Italiano*, pp. 142 e SS, e *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, pp. 2322 e SS; L. Rastello, *Diritto Tributario*, pp. 368 e ss, e P. Kirchof, *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach finanziellen Leistungsfähigkeit*, pp. 324 e ss, e *Staatlichen Einnahmen*, pp. 100 e 141 e SS. In Nabais, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 480/481.

<sup>155</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina. Coimbra, 2009. p. 481.

<sup>156</sup> TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, I, pp. 495 e SS. In NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 483.

capacidade contributiva. Mas não se pode negar a aplicabilidade do aspecto subjetivo do princípio às taxas, uma vez que é a própria Constituição Federal que dá indicativos nesse sentido, como nos ensina José Marcos Domingues de Oliveira, ao se referir às taxas:

submetem-se elas , por “aplicação natural (...), ao cânone da capacidade contributiva, em primeiro lugar, determinando ele a intributabilidade daqueles que, por incidência delas, estariam tendo o seu *mínimo de existência digna* comprometido (exemplo desta aplicação do princípio é a chamada *justiça gratuita ut* art. 5º, LXXIV, da Constituição, que decorre da sua conjugação com os direitos de petição e de ação previstos nos incisos XXXIV e XXXVI), entendendo-se como redistribuído pela comunidade mais favorecida economicamente a parcela não suportada pelos administrados mais modestos. O mesmo se diga do inciso LXXVI, que estabelece imunidade tributária quanto aos serviços de registro civil do nascimento e à expedição de certidão de óbito.<sup>157</sup>

A importância dessa distinção acima apresentada, entre os aspectos objetivo e subjetivo da capacidade contributiva, é relevante quando se pretende tratar dos limites de imposição tributária impostos pela capacidade contributiva, como a seguir se fará. Na análise desses limites, a concepção de capacidade contributiva a ser levada em conta é a de sentido subjetivo, uma vez que devem ser levadas em consideração as características individuais (subjetivas) do contribuinte que sofre a exação.

De todo modo, é importante frisar que dentro do aspecto subjetivo do princípio da capacidade contributiva deve prevalecer um enfoque abstrato, em detrimento de um enfoque concreto, em razão dos prejuízos à praticabilidade da tributação que este último traz. Se por um lado a isonomia na tributação impõe que a capacidade contributiva aferida deva se aproximar o máximo possível da capacidade real do contribuinte para o pagamento de tributos, por outro lado, a dinâmica da tributação exige a praticabilidade na instituição de qualquer tributo. Como bem esclarece Fernando Aurélio Zilveti, a praticabilidade viabiliza o cumprimento da lei:

O critério da praticabilidade permite que o operador massifique ou generalize a aplicação da lei para viabilizar o seu cumprimento, (...). De fato, se a lei for cumprida à risca, a praticabilidade trona-se impossível. Porém, se a lei não é suficiente para assegurar a igualdade, desde que a praticabilidade não ofenda o direito do contribuinte, ela será útil na administração fiscal.<sup>158</sup>

<sup>157</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 95

<sup>158</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio . Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 319.

Mas a praticabilidade não é um princípio cego, e em algumas hipóteses, diante de prova, pode e deve sim ceder, de forma a respeitar a capacidade real do contribuinte para o pagamento de impostos. Assim no ensina Zilveti:

Para que a praticabilidade não infrinja o princípio da capacidade contributiva deve, por regra, permitir que o cidadão faça prova contrária da renda efetivamente disponível, ainda que após o pagamento do tributo, considerando haver sido utilizada na praticabilidade, uma presunção *juris tantum* da sua capacidade contributiva<sup>159</sup>.

Em conclusão, o que se quis destacar neste ponto do trabalho é a utilidade da distinção correntemente feita na doutrina entre os aspectos objetivo e subjetivo da capacidade contributiva. E mais, que no aspecto subjetivo do princípio deve prevalecer um enfoque abstrato, em detrimento de um enfoque concreto, em nome da praticabilidade da tributação.

#### 2.1.5 Limites do Princípio da Capacidade Contributiva

É de grande importância para a segurança da tributação que sejam estabelecidos os limites dentro dos quais o cidadão contribuinte pode ser tributado. É comum a crítica que frequentemente se faz ao princípio da capacidade contributiva de que este seria um princípio vazio, sem conteúdo. Não nos parece ser assim. Como afirma Tipke, o Princípio da Capacidade Contributiva tem conteúdo indeterminado, mas é um princípio determinável<sup>160</sup>.

Há limites reconhecidos pela doutrina que auxiliam a aumentar o grau de determinação do princípio. A capacidade contributiva fica limitada por princípios ligados aos direitos de liberdade, que não se deixam relativizar pelo poder do Estado de tributar, além de limitações impostas pelo direito de propriedade. A capacidade contributiva só se apresenta disponível para tributação dentro dessa moldura imposta pelos direitos fundamentais, desenhada pelos art. 5º, incisos XIII, XXII, XXIII, XX e nos arts. 150, 151 e 152 da Constituição Federal de 1988<sup>161</sup>. É dentro da tensão e ponderação permanentes entre a

<sup>159</sup> *Ibidem*. p. 320.

<sup>160</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas, *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. Malheiros Editores, 2002. p. 31/32.

<sup>161</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 303.

capacidade de contribuir e os direitos acima referidos que se abre o espaço de tributação para o Estado. Mas acrescenta ainda Lobo Torres que as limitações ao poder de tributar são pré e supraconstitucionais.

A capacidade contributiva, representada pelo lucro ou pelos frutos da propriedade ou do trabalho, surge, portanto, no espaço de justiça aberto pela autolimitação da liberdade, que, por seu turno, é emoldurado pela reserva de liberdade consubstanciada nas limitações constitucionais ao poder de tributar, que exornam os direitos fundamentais do contribuinte. As limitações ao poder de tributar são pré e supraconstitucionais e não resultam, como afirma o positivismo, da autolimitação do próprio Estado no ato de se constituir<sup>162</sup>.

Ensina Ricardo Lobo Torres que são duas as espécies de limitações constitucionais ao princípio da capacidade contributiva. O princípio se sujeita a limitações de natureza quantitativa, que protegem o cidadão contra o excesso de tributação ou contra a tributação do mínimo necessário à sobrevivência digna. E há limitações de natureza qualitativa, que protegem o contribuinte contra discriminações arbitrárias e privilégios odiosos concedidos a terceiros<sup>163</sup>.

De todo modo, a doutrina que trata do tema da capacidade contributiva não diverge muito sobre quais seriam os limites quantitativos. A princípio haveria duas grandes zonas de certeza negativa para a incidência tributária, considerando o Princípio da capacidade Contributiva.

A primeira dessas zonas é delimitada pela proteção do mínimo existencial. Este é um ponto central do princípio da capacidade contributiva, uma vez que se a renda não ultrapassa o considerado mínimo existencial não há capacidade contributiva alguma. Tipke apresenta o mínimo existencial como um *tabu*. Ele estabelece que o Estado não pode subtrair do indivíduo o seu mínimo existencial, através da tributação, ainda que promova alguma compensação através de benefícios previdenciários. Isto resulta da dignidade humana e do princípio do estado social<sup>164</sup>.

A outra zona de certeza negativa para a capacidade contributiva é o confisco, que se apresenta como limite máximo de tributação. Entende-se que há confisco quando o imposto é

---

<sup>162</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005 p. 305.

<sup>163</sup> *Ibidem*, p. 304.

<sup>164</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva. Malheiros Editores, 2002. p. 34.

recolhido da substancia patrimonial, quando consome completamente o rendimento de capital, ou quando torna uma empresa não rentável<sup>165</sup>.

De todo modo, segundo Tipke, não é aconselhável ao legislador levar o limite da carga tributária à beira do confisco, pela razão de que pode haver desestímulo às empresas e trabalhadores para a produção, produzindo-se, por consequência, menos renda. Além de que com a elevação da carga tributária cresce a resistência aos tributos, estimulando a elisão e a sonegação fiscal<sup>166</sup>. Nesse ponto, o princípio da capacidade contributiva tem limites impostos por outro princípio constitucional, bastante relevante, que é o princípio do desenvolvimento econômico. Este princípio será tratado no tópico seguinte.

No Brasil, ambos os limites acima mencionados podem ser extraídos da Carta Constitucional de 1988. De forma explícita, a Constituição traz no art. 150, IV, a proibição de tributos com efeito confiscatório. Já a proteção do mínimo existencial, que limita a capacidade contributiva, protegendo o contribuinte de ser tributado aquém de sua aptidão para contribuir, é princípio implícito na Constituição Federal. Segundo Ricardo Lobo Torres, este princípio é extraído do direito de liberdade, e nada tem que ver com o problema da capacidade contributiva<sup>167</sup>. Apesar de limitar a capacidade contributiva, a proteção do mínimo existencial é autônoma com relação a ela, sendo extraído do direito de liberdade.

Dada a relevância do princípio da proteção do mínimo existencial e da vedação de confisco, ambos os princípios serão melhor apresentados em tópico específico.

#### 2.1.6 A necessidade de que a capacidade contributiva seja um conceito aberto a interpretações valorativas e a justiça em Derrida.

Como foi visto em Ricardo Lobo Torres, a capacidade contributiva surge no espaço configurado pela reserva de liberdade, que por sua vez é consubstanciada nas limitações constitucionais ao poder de tributar, que respeitam os direitos fundamentais do contribuinte.

---

<sup>165</sup> *Ibid.* p. 46.

<sup>166</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. Malheiros Editores, 2002. p. 35.

<sup>167</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 305.

Ainda segundo esse autor, essas limitações ao poder de tributar, por serem conformadas pelos direitos fundamentais, podem ser extraídas de valores que estão além da constituição e do ordenamento interno.

Com base nessa lógica, é possível estabelecer uma relação entre a capacidade contributiva e a concepção de justiça apresentada em Derrida. O conceito de *deslocamento* apresentado por este autor, que indica o processo de busca de uma nova significação para termos e conceitos, espelha ideia de que a capacidade contributiva sofre limitações de ordem supraconstitucional, não possuindo um conceito definido, devendo sempre estar aberta a uma ressignificação que vá ao encontro da justiça. Como se viu em Derrida, a desconstrução se apresenta como uma condição de existência da justiça. Ou seja, a abertura a princípios e valores cujos conteúdos podem ser extraídos de fora do direito são uma condição de existência da justiça.

Muitas vezes, neste trabalho, se fez referência à capacidade contributiva como um conceito. Mas é importante que a capacidade contributiva não seja vista como conceito determinado, que possui todas as suas notas distintivas conhecidas e perfeitamente determinadas. Deve-se observar que o princípio da capacidade contributiva, ao se apresentar como o princípio de justiça tributária por excelência, deve, necessariamente, estar aberto a valores, princípios e interpretações de ordem supraconstitucional. Não pode o ordenamento jurídico, em nome de uma pretensa segurança jurídica, tratar da capacidade contributiva como um conceito determinado. Na aplicação do princípio da capacidade contributiva em um caso concreto, ou na investigação do conteúdo e alcance do princípio, deve prevalecer o que no âmbito da metodologia da ciência do direito Karl Larenz chamou de um pensamento orientado a valores<sup>168</sup>.

É falsa a ideia de que a delimitação clara do conceito de capacidade contributiva contribuiria para a segurança jurídica do contribuinte. Como nos ensina Ricardo Lodi Ribeiro, é um equívoco atribuído ao positivismo jurídico restringir a segurança e o Estado de Direito à legalidade. Com o pluralismo das fontes normativas um conceito de juridicidade vem substituindo o de legalidade. E uma ponderação entre a justiça e a segurança deve atender aos dados empíricos do âmbito da norma. O autor esclarece que a prevalência de uma situação

---

<sup>168</sup> LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. 3ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. p. 300.

considerada justa em determinada conjuntura pode ferir princípios de justiça em outra situação<sup>169</sup>.

Nessa lógica, a utilização de conceitos classificatórios associada a uma legalidade estrita impede a abertura do ordenamento a outros valores associados à justiça. Este posicionamento faz com que a ideia de legalidade se sobreponha à sua própria finalidade, que é garantir o sentido material do Estado de Direito<sup>170</sup>.

Assim, a consideração de que a capacidade contributiva do contribuinte é um princípio jurídico aberto a valores, e não um conceito classificatório fechado, melhor se adequa à ideia de que este é um princípio orientado à justiça.

#### 2.1.7 O princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988 e a visão do STF sobre o princípio.

Foi com a Constituição de 1946 que o princípio da capacidade contributiva ingressou no ordenamento brasileiro. O princípio foi posteriormente excluído dos textos de 1967 e 1969, tendo retornado ao ordenamento pátrio com a Constituição Federal de 1988<sup>171</sup>.

Na Constituição Federal de 1988 há previsão expressa da aplicação da capacidade contributiva no § 1º do artigo 145. Assim dispõe nossa Carta Constitucional:

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 objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Uma primeira discussão corrente na doutrina se refere ao significado e alcance do termo capacidade econômica e sua relação com a capacidade contributiva. Ainda que o dispositivo constitucional traga o termo capacidade econômica, e não capacidade contributiva,

<sup>169</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Segurança Jurídica do Contribuinte. Editora Lumem Juris, 2008. Rio de Janeiro. pp. 49/51.

<sup>170</sup> DOMINGUES, José Marcos. Direito Tributário e Meio Ambiente. Direito Tributário e Meio Ambiente. 3ª Ed. Rio de Janeiro. Forense, 2007. p. 119. *Apud.* Ribeiro, Ricardo Lodi. A Segurança Jurídica do Contribuinte. Editora Lumem Juris, 2008. Rio de Janeiro. p. 118.

<sup>171</sup> PESSOA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito GV, São Paulo, jan-jun/2009. pp. 095-106.

grande parte da doutrina aceita os termos como sinônimos quando da análise da Constituição Federal.

Fernando Aurélio Zilveti afirma que a discussão sobre a distinção entre os termos capacidade econômica e capacidade contributiva não é relevante em nosso contexto, pois a capacidade econômica é sempre presumida em relação à capacidade contributiva. Entende este autor que as expressões devem ser consideradas como sinônimas, pois a constituição ao se referir à capacidade econômica, se reporta à condição do contribuinte de pagar tributos<sup>172</sup>.

Na Espanha, a maior parte da doutrina interpreta os termos como sendo sinônimos. José Manuel Gallego Peragon ensina que a doutrina clássica espanhola, muito influenciada pela doutrina italiana, começou empregando o termo contributiva, mas, mais modernamente, passou a empregar a palavra econômica. Acrescenta que no regime anterior à Constituição Espanhola de 1978, que passou a utilizar o termo econômica para se referir à capacidade, era frequente o emprego do termo contributiva. De todo modo, ele afirma que os termos são sinônimos, e quando aplicados no âmbito do direito tributário, têm um mesmo significado, com idêntico conteúdo e eficácia<sup>173</sup>.

Por outro lado, há autores que pontuam uma clara distinção entre os termos. É o caso de Ives Gandra da Silva Martins, que esclarece que a capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, uma dimensão econômica particular da vinculação deste contribuinte com ente tributante<sup>174</sup>.

Não é útil a distinção entre as expressões capacidade contributiva e capacidade econômica. Devem ser consideradas sinônimas, pois apesar da Constituição Federal de 1988 utilizar a expressão “econômica”, é evidente a preocupação do constituinte em proteger o contribuinte de um ônus tributário excessivo por parte dos entes tributantes.

Há também divergência na doutrina em relação às expressões “sempre que possível” e “caráter pessoal”. Alguns autores sustentam a tese de que a expressão “*sempre que possível*” se refere à possibilidade fática de se medir a capacidade econômica. Neste caso, referida

---

<sup>172</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: Quatier Latin, 2004. pp. 250/251.

<sup>173</sup> PERAGON, José Manuel Gallego. Los principios materiales de justicia tributaria. Editorial Comares, 2003. P. 82

<sup>174</sup> MARTINS, Ives Gandra. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. Caderno de Pesquisas Tributárias: Resenha Tributária. São Paulo. 1989, n. 14, p. 33.

expressão seria desnecessária, pois uma norma jurídica deve pressupor a possibilidade fática de sua aplicação<sup>175</sup>.

Mas acrescenta Humberto Ávila que a opinião dominante é a de que a expressão “*sempre que possível*” está relacionada ao caráter pessoal dos impostos. Cita autores de grande relevância, como Hugo de Brito Machado e Ives Gandra Martins que defendem este ponto de vista. Nessa corrente, os impostos que, segundo seus fundamentos constitucionais, podem ser graduados pela capacidade econômica do contribuinte, devem sê-lo. A expressão “*sempre que possível*”, dentro dessa linha, deve ser lida como “*sempre que a hipótese de incidência permitir a consideração de elementos pessoais*”. Ficariam fora da aplicação da capacidade econômica os impostos como o ICMS, IPI e Impostos sobre o Comércio Exterior<sup>176</sup>.

Considerando essa segunda corrente, a pessoalidade na tributação deve ser considerada quando a norma tributária se referir a elementos pessoais do contribuinte. A norma do parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal impõe um dever, e não traz uma permissão, da graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre que haja esta possibilidade (jurídica) ou ontológica.

Mas é importante frisar que há autores de extrema relevância para o Direito Tributário, como Klaus Tipke, que sustentam tese oposta, ou seja, sustentam que o princípio da capacidade contributiva vale para todos os impostos de finalidade fiscal, sejam eles impostos diretos, sejam impostos indiretos<sup>177</sup>.

Não se poderia tratar do tema do princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988 sem analisar a visão do Supremo Tribunal Federal sobre o princípio.

Leonel Cesarino Pessôa, em interessante trabalho sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal referente ao princípio da capacidade contributiva<sup>178</sup>, realizou um levantamento dos acórdãos da Corte que tratam diretamente de referido princípio.

Partindo de uma classificação atribuída ao italiano Pietro Borba, que traduz a ideia que o princípio da capacidade contributiva pode atender aos interesses do Fisco ou atuar na

<sup>175</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. Editora Saraiva, 2010. p. 373.

<sup>176</sup> *Ibidem*. p. 373.

<sup>177</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas, Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva. Malheiros Editores, 2002. p. 32.

<sup>178</sup> PESSOA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito GV, São Paulo, jan-jun/2009. pp. 095-106.

proteção do contribuinte, Pessoa procurou classificar os acórdãos da Corte segundo este enfoque, chegando a interessantes conclusões.

O autor concluiu, principalmente, que no Brasil o princípio da capacidade contributiva foi utilizado pelos Ministros do STF para proteger, quase sempre, os interesses do Fisco. Poucos são os acórdãos em que a capacidade contributiva foi utilizada para proteger o contribuinte. Neste último caso, são encontrados votos vencidos do Ministro Ilmar Galvão, segundo os quais não se justificava um tributo sobre movimentações financeiras, pelo fato de que estas não exprimem nenhuma manifestação de capacidade contributiva. Também aparece voto vencido do atual Ministro Marco Aurélio, segundo o qual, a inclusão de tributo somado ao preço, para a determinação da base de cálculo do ICMS, violaria o princípio da capacidade contributiva.

Os votos acima mencionados, do Ministro Marco Aurélio e do Ministro Ilmar Galvão, demonstram uma preocupação com a ausência do caráter objetivo do princípio da capacidade contributiva, que seria um pressuposto da norma de imposição tributária. No primeiro caso, a movimentação financeira isoladamente considerada não seria um signo demonstrativo de riqueza a permitir a incidência tributária. E no caso do ICMS, a inclusão do imposto na base de cálculo gera uma distorção no aspecto quantitativo no signo demonstrativo de riqueza. Nestas decisões, o Supremo Tribunal Federal, porém, pareceu ignorar o aspecto objetivo do princípio da capacidade contributiva.

Mas há decisões da Corte em que esta utiliza o aspecto objetivo da capacidade contributiva para fundamentar decisões. É o caso da análise da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 643.686 BA, em que o Ministro Dias Toffoli assim argumenta: *“Capacidade contributiva que deve ser aferida a partir da propriedade imóvel individualmente considerada e não sobre todo o patrimônio do contribuinte. Noutras palavras, objetivamente falando, o princípio da capacidade contributiva deve consubstanciar a exteriorização de riquezas capazes de suportar a incidência do ônus fiscal e não sobre outros signos presuntivos de riqueza”*. Neste caso, claramente, o Ministro faz menção à capacidade contributiva em sentido objetivo.

Na grande maioria das vezes, porém, o princípio da capacidade contributiva foi utilizado em defesa dos interesses do Fisco, como no caso de justificar a tributação diferenciada de taxas de fiscalização do mercado de títulos e valores imobiliários (ADI 453/DF). Entendeu a Corte que, ainda que se trate da espécie tributária taxa, a cobrança

diferenciada procura atender ao princípio da capacidade contributiva. E aqui a Corte recorreu ao aspecto subjetivo da capacidade contributiva para argumentar em favor dos interesses do Estado.

Também foi utilizado o princípio em defesa dos interesses do Fisco no caso do Recurso Extraordinário (RE-ED 209.014 SP) em que pretendia ver declarada a inconstitucionalidade da instituição de adicional de 2,5% sobre a contribuição para a previdência social, previsto no art. 3º da Lei 7.787/89, e cobrado indistintamente para bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito e empresas de seguro privadas. Decidiu a 1ª Turma, nos termos do voto do Ministro Sepúlveda Pertence que o princípio da capacidade contributiva não se aplica às contribuições sociais: “A regra de que *os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (CF, art. 145, § 1º)* não se aplica às contribuições sociais, que não são subespécies do tributo a que aluda o dispositivo”.

Claramente, neste último caso, ao decidir que o princípio da capacidade contributiva não se aplica à espécie tributária contribuição social, a Corte divergiu do posicionamento adotado no caso das taxas, em que entendeu que a capacidade contributiva subjetiva se aplica a outras espécies tributárias além dos impostos.

As decisões do Supremo Tribunal Federal, portanto, no que diz respeito à capacidade contributiva, não demonstram um posicionamento consolidado. Além de não fazerem expressamente a importante distinção entre os aspectos objetivo e subjetivo do princípio, as decisões apresentadas também divergem na questão de se o princípio aplica-se apenas aos impostos ou a outras espécies tributárias.

#### 2.1.8 A categoria de Reconhecimento como informadora da capacidade contributiva do contribuinte, em seu aspecto subjetivo.

Foi visto que Nancy Fraser apresenta sua concepção de justiça, que possui duas dimensões (redistribuição e reconhecimento) que seriam igualmente fundamentais e sendo ambas irredutíveis dentro de seu conceito de justiça. Entende-se que ambas componentes do

vetor Justiça não são um efeito, ainda que indireto da outra, uma vez que são fundamentais e originais para a concepção e compreensão da Justiça. Portanto, uma política que considere apenas aspectos de redistribuição, ou uma política que apenas considere aspectos de reconhecimento, não seriam eficazes para combater os casos de injustiça.

Considerando essa visão da autora, e dada a importância do princípio da capacidade contributiva no âmbito do direito tributário, entendo que a categoria de Reconhecimento deva também nos auxiliar a determinar o conteúdo e o alcance de referido princípio. A proposta é apresentar a categoria filosófica do reconhecimento como um (ou mais um) dos critérios informadores do princípio da igualdade material, ou seja, mais um critério apto a reconhecer situações de desigualdade material que ensejariam um tratamento privilegiado por parte do direito tributário.

E para tanto, deve-se considerar o atual paradigma que se apresenta para a análise do Reconhecimento, o chamado paradigma das variações humanas. Como vimos, esse paradigma procura reconciliar os direitos civis e a caridade, e sob este paradigma, a sociedade deve reexaminar as suas estruturas físicas e sociais, para que seja acomodada a completa gama de variações humanas. A sociedade deve ser adaptada a todos, e não apenas a uma maioria, e deve estar estruturada afirmativamente para levar em conta as diferenças, mas com o objetivo de permitir igual participação de todos (apesar das diferenças), e na maior extensão possível. O que se busca é a igualdade de resultados que só é plenamente atingida no momento em que os direitos civis são reconhecidos (paradigma dos direitos civis) e que compensações são efetivadas para que os indivíduos portadores de limitações possam ultrapassar barreiras financeiras a eles impostas.

E não são apenas as limitações e incapacidades físicas que devem ser consideradas nessa proposta de análise da justiça tributária também sob uma ótica da categoria de Reconhecimento. Dentro de uma análise do sistema tributário sob uma ótica de justiça, deve haver o reconhecimento de outras desigualdades que dizem respeito a outras esferas dos direitos civis e sociais.

A Constituição Federal do Brasil elenca, em seu art. 6<sup>o</sup><sup>179</sup>, uma série de direitos sociais que não estão plenamente atendidos para grande parte da população. Não há uma plena

---

<sup>179</sup> Art. 6<sup>o</sup> São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. *(Redação dada pela Emenda Constitucional n<sup>o</sup> 64, de 2010)*

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 10 ago. 2013

garantia dos direitos à saúde, à educação e à moradia, apesar dos progressos da última década, em razão do crescimento econômico. Há ainda um longo percurso a ser percorrido.

O que se verifica no sistema tributário brasileiro, é um foco no aspecto objetivo do princípio da capacidade contributiva. Os contribuintes são considerados pelo aspecto objetivo de suas demonstrações de riquezas. Mesmo no âmbito do imposto de renda, em que são autorizadas deduções da base de cálculo, estas deduções são em grande parte limitadas e não permitem uma real equiparação entre os contribuintes em situações iguais, ou por um outro ponto de vista, não permitem que sejam reconhecidas as reais diferenças entre os contribuintes. Não basta que sejam identificados os signos de riqueza de cada contribuinte, mas deve ser verificada e constatada a situação específica de cada contribuinte, para que sejam reconhecidas as diferenças de cada um. A análise da capacidade contributiva deve passar por procurar responder questões sobre a situação familiar do contribuinte (como o número de dependentes), e deve procurar também constatar a situação do contribuinte relativamente ao atendimento de seus direitos sociais, como acesso à saúde e à educação. A formação profissional do indivíduo contribuinte também merece consideração, uma vez que a falta de formação é indicativo de uma precária garantia ao direito ao trabalho, reconhecido como outro importante direito social

Há casos específicos de instituição de tributos em que são garantidas isenções para indivíduos portadores de necessidades especiais, no caso de aquisição de automóveis (ICMS)<sup>180</sup>, por exemplo, ou no caso do IPVA<sup>181</sup>. Mas certamente, esses casos são vistos como exceções dentro de nosso ordenamento tributário.

De regra, principalmente no que se refere aos impostos sobre o patrimônio (conhecidos como impostos reais), a análise da capacidade contributiva é feita basicamente sobre seu aspecto objetivo.

Vale lembrar, como já se mencionou, que há uma corrente com a qual concordamos, de que a norma do parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal impõe um dever, e não traz uma permissão, da graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre que haja esta possibilidade (jurídica) ou ontológica. Para essa corrente de autores, a expressão “*sempre que possível*” está relacionada ao caráter pessoal dos impostos, e

---

<sup>180</sup> CONVÊNIO ICMS CONFAZ Nº 38, DE 30 DE MARÇO DE 2012.

<sup>181</sup> A Lei 2.877/97 do Estado do Rio de Janeiro possui previsão de IPVA para veículos de propriedade de indivíduos portadores de deficiências físicas, e para as associações representativas de indivíduos portadores de necessidades especiais (art. 5º)

os impostos que, segundo seus fundamentos constitucionais, podem ser graduados pela capacidade econômica do contribuinte, deverão sê-lo.

A imposição da consideração do caráter pessoal dos impostos quando da verificação da capacidade contributiva (ou econômica), conforme a nossa Constituição, é o elo que possibilita o diálogo do direito tributário e da justiça tributária com a categoria do Reconhecimento, presente em teorias contemporâneas de justiça. A igualdade material a ser buscada pelo ordenamento tributário deve, sempre que possível (nos termos da Carta Constitucional) levar em conta o reconhecimento das diferenças dos indivíduos.

E é no plano da análise da capacidade contributiva sob seu aspecto subjetivo, que o paradigma das variações humanas deve ser considerado. O reconhecimento de que há uma gama de variações humanas em toda a sociedade, com indivíduos que tenham necessidades completamente distintas para que atinjam seus objetivos e aspirações, deve ser utilizado como relevante critério informador do princípio da capacidade contributiva (sob a ótica subjetiva).

## 2.2 Princípio da Solidariedade

Ricardo Lobo Torres apresenta a Solidariedade como um valor fundante do Estado de Direito. Sua importância já era reconhecida na época da Revolução Francesa, uma vez que aprecia na trilogia: liberdade, igualdade e fraternidade<sup>182</sup>.

Segundo este autor, a solidariedade não traz conteúdo material específico, podendo ser compreendida como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, mas que informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade.

Dentro da visão de que o tributo é um dever fundamental, que transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, a solidariedade é um valor extremamente relevante.

Neste trabalho, a solidariedade social já foi apresentada como um dos fundamentos do princípio da capacidade contributiva, ao lado da igualdade e do critério do benefício. O fato da maior parte da carga tributária ter de recair, principalmente, sobre aqueles que detêm maior

---

<sup>182</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 181.

capacidade para pagamento de tributos, é questão de solidariedade. Solidariedade esta que está expressamente prevista em passagens da Constituição Federal de 1988.

Sendo o Estado brasileiro um Estado Social, que elenca dentre seus objetivos os de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inc. I, CF/88), erradicar a pobreza e a marginalização com a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inc. III, CF/88), ao mesmo tempo que visa promover o bem de todos (art. 3º, inc. IV, CF/88), da mesma forma como ocorre com o princípio da igualdade, também é natural que a solidariedade seja critério norteador para a justa repartição dos encargos tributários.

Quando trata da Seguridade Social, a Constituição Federal determina que esta seja financiada por toda a sociedade (art. 195)<sup>183</sup>, dando clara demonstração da relação entre solidariedade e tributação.

Afirma também Ricardo Lobo Torres que a justiça social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade, e é nesse ponto que a solidariedade se aproxima do valor justiça, ao criar o vínculo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição de bens sociais<sup>184</sup>.

Esse mesmo autor apresenta em seu Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume II, princípios que seriam vinculados à ideia de solidariedade. São eles o Princípio da Capacidade Contributiva Solidária e o Princípio da Solidariedade de Grupo. O primeiro está relacionado a uma solidariedade dita genérica, enquanto o segundo se relaciona ao conceito de solidariedade de grupo. Há que se distinguir estes dois conceitos.

Segundo Yamashita, é a partir da graduação dos deveres e direitos de solidariedade segundo a proximidade que surge a diferenciação entre a solidariedade genérica e a solidariedade de grupos sociais homogêneos. Enquanto a solidariedade dos grupos sociais homogêneos refere-se a um grupo social específico, a solidariedade genérica refere-se à sociedade como um todo<sup>185</sup>. A família seria em exemplo clássico de grupo social homogêneo, assim como os participantes de um regime de aposentadorias e pensões, como o Regime Geral

<sup>183</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 10 ago. 2013.

<sup>184</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 183.

<sup>185</sup> YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In Solidariedade Social e Tributação. Dialética. 2005. p. 59.

de Previdência Social, ou o Regime Especial criado para os servidores de determinado ente federativo.

### 2.2.1 Princípio da Solidariedade Genérica

A concretização do princípio da solidariedade genérica se dá, no âmbito da fiscalidade, com base em dois outros princípios, segundo Yamashita<sup>186</sup>. Primeiramente, essa concretização se dá com base no princípio da capacidade contributiva.

No que diz respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, muito já foi tratado no tópico específico da capacidade contributiva. A legitimação do princípio da capacidade contributiva se dá, hoje, com base na ideia de solidariedade, o que faz com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos (aqueles que têm maior capacidade para o pagamento de impostos), reduzindo-se a incidência da tributação sobre os mais pobres, e até mesmo dispensando do pagamento de imposto aqueles que se encontram abaixo de determinado mínimo. A relação, portanto, entre a solidariedade e a capacidade contributiva, é a que a primeira serve de fundamento para que a justa repartição das cargas tributárias seja feita utilizando-se a segunda como critério.

Afirma Ricardo Lobo Torres, que foi com a reaproximação entre ética e direito procurou-se ancorar a capacidade contributiva na ideia de solidariedade<sup>187</sup>. A solidariedade entre os contribuintes é que faz com que maior parte da carga de tributos recaia sobre os contribuintes com maior aptidão (capacidade) para contribuir.

Além da capacidade contributiva, a solidariedade também pode ser concretizada mediante o princípio da generalidade. É o que defende Douglas Yamashita, ao afirmar que o princípio da generalidade procura submeter à tributação todas as pessoas contribuintes, que sejam detentoras de capacidade econômica.

---

<sup>186</sup> *Ibidem*. p. 60.

<sup>187</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 584.

Até aqui se tratou do princípio da solidariedade genérica no âmbito da fiscalidade. Mas a solidariedade genérica também tem aplicação no âmbito da extrafiscalidade, concretizando-se com base na progressividade e nos princípios da necessidade e do mérito<sup>188</sup>.

No caso da progressividade, alíquotas progressivas visam promover a redistribuição de rendas, mediante a realocação da carga tributária dos contribuintes com menor capacidade econômica, para àqueles de maior capacidade. Desonera-se, assim, os contribuintes mais pobres.

Essa lógica é válida tanto para os impostos sobre a renda, quanto para os impostos sobre o patrimônio (renda acumulada).

Ainda no âmbito da extrafiscalidade, a solidariedade também pode concretizar-se com base em critérios de mérito e de necessidade<sup>189</sup>.

### 2.2.2 Princípio da Solidariedade de Grupo

Já o Princípio da Solidariedade de Grupo se aplica no campo das contribuições sociais e econômicas, segundo o mesmo autor. Na Constituição Federal de 1988, a solidariedade de grupo é o princípio que fundamenta as contribuições sociais de natureza previdenciária, assim com as contribuições profissionais e econômicas. É a solidariedade, em sua dimensão constitucional, que vincula a cobrança das contribuições sociais. E não havendo laços de solidariedade entre os que pagam a contribuição e os que recebem os benefícios estatais, é inconstitucional a cobrança, salvo nos casos previstos na própria constituição (sobre o faturamento, lucro, e movimentação financeira).

---

<sup>188</sup> YAMASHITA, Douglas. *op. cit.* nota 184. p. 61.

<sup>189</sup> YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In *Solidariedade Social e Tributação*. Dialética. 2005. p. 63.

### 2.3 Princípio da Proteção do Mínimo Existencial

A doutrina não diverge sobre o fato de que a tributação não possa incidir sobre o mínimo existencial, como forma de proteger a dignidade humana. Como já se adiantou ao tratarmos do tema dos limites da capacidade contributiva, o mínimo existencial é uma zona de certeza negativa. Ainda que exista riqueza, se esta é necessária para garantir o mínimo relativo de subsistência e manutenção da dignidade do contribuinte, estar-se-á diante de uma inaptidão do contribuinte para contribuir.

A proteção do mínimo existencial decorre da garantia do direito de liberdade do cidadão, mais especificamente, da proteção do mínimo necessário para a sobrevivência do cidadão e de seus dependentes, em condições compatíveis com a dignidade humana<sup>190</sup>.

A Constituição Federal de 1988 não traz expressamente o princípio da proteção do mínimo existencial, mas este pode ser perfeitamente extraído da Constituição Federal através do princípio da dignidade da pessoa humana e de preceitos preconizados pelo Estado Social.

O princípio da proteção do mínimo existencial é um ponto central do princípio da capacidade contributiva, uma vez que se considera que, se a renda não ultrapassar o considerado mínimo existencial, não há capacidade contributiva alguma.

Tipke acrescenta ainda que o mínimo existencial deve ser visto como um *tabu*. Estabelece que o Estado não pode subtrair do indivíduo o seu mínimo existencial, através da tributação, ainda que este promova alguma compensação através de benefícios previdenciários. Isto resulta da dignidade humana e do princípio do estado social. A ideia é que a preservação do mínimo existencial proteja um espaço mínimo de liberdade e de dignidade para o cidadão contribuinte, e benefícios previdenciários compensadores não seriam capazes de resgatar esse espaço de liberdade do indivíduo, que foi invadido pela tributação. Tipke afirma que o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver<sup>191</sup>.

---

<sup>190</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 305.

<sup>191</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas, Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva. Malheiros Editores, 2002. p. 34.

É possível aqui estabelecer uma relação direta entre a ideia de proteção do mínimo existencial e a categoria filosófica do Reconhecimento, utilizada por Fraser, em sua concepção multidimensional de justiça.

Como se viu em tópico específico, Nancy Fraser, ao apresentar sua concepção multidimensional de justiça, procura derrubar a percepção geral de que redistribuição e reconhecimento estão, cada um, associados a categorias específicas de movimentos sociais (redistribuição normalmente associada à política de classes sociais, e reconhecimento normalmente visto como política de identidade).

Essa proteção do mínimo existencial, portanto, não deve ser apenas informada por questões materiais e relativas à redistribuição de rendas e à subsistência do cidadão contribuinte, pois há questões relacionadas ao seu reconhecimento como indivíduo, e à preservação de suas liberdades e autonomia, que devem também ser consideradas. Basta pensar no caso hipotético em que toda a renda do trabalho seja confiscada pelo Estado, mesmo aquela necessária para a garantia do mínimo existencial, e que em troca ofereça gratuitamente alimentação, moradia, educação e saúde. Não se pode considerar que um indivíduo submetido a esta situação hipotética esteja em condições dignas de vida. Ainda que haja as condições materiais para uma sobrevivência digna, lhe faltam liberdade e a autonomia para que seja minimamente reconhecido como sujeito.

É sob esta ótica que pode-se entender o mínimo existencial como algo que deve mesmo ser visto como um *tabu*, como afirma Tipke. O princípio do mínimo existencial, no que se refere aos limites impostos à tributação, não pode apenas garantir as condições materiais necessárias para a existência digna, deve ir além, garantindo também a liberdade e a autonomia necessária para que o cidadão contribuinte tenha sua subjetividade reconhecida.

## 2.4 Princípio da Pessoalidade

A pessoalidade tributária, assim como a o princípio da capacidade contributiva, encontra previsão no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988<sup>192</sup>.

Para melhor análise deste princípio, é interessante pontuar que é corrente na doutrina a distinção que se faz entre os impostos reais e os impostos pessoais. Geraldo Ataliba ao comentar esta classificação, afirma que esta diz respeito à maior ou menor influência do aspecto material ou pessoal da hipótese de incidência na estrutura do imposto.

Este autor apresenta a concepção de impostos reais e impostos pessoais nos seguintes termos :

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i.

São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras, estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i., que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele<sup>193</sup>.

O critério utilizado por Ataliba é, portanto, a maior ou menor consideração de aspectos do contribuinte na hipótese de incidência tributária abstratamente prevista.

Luciano Amaro entende que a distinção depende da verificação da predominância das características objetivas ou subjetivas na configuração da hipótese de incidência. Se o imposto leva em consideração os aspectos pessoais do contribuinte, este é considerado um imposto pessoal. Porém, se estes aspectos forem ignorados, o imposto será considerado real. Ma, acrescenta o autor que, frequentemente, as características pessoais e as características

---

<sup>192</sup> 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 objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>193</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipóteses de Incidência Tributária - 6ª Ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010. pp.141/142.

materiais combinam-se na mesma espécie tributária<sup>194</sup>. E dá como exemplo o imposto de renda, que seria um típico imposto pessoal, embora em algumas hipóteses também apresente um caráter real, como no caso dos rendimentos do contribuinte residente no exterior, em que o imposto incide exclusivamente na fonte, abstraindo as condições pessoais do beneficiário.

Ferreiro Lapatza também pontua a distinção, e o faz nos seguintes termos:

Los impuestos reales son aquellos que gravan um manifestación de la riqueza que, (...), puede ser pensada sin ponerla um relación com um determinada persona. Así, por ejemplo, la renta que produce um edificio, o um finca rústica, o la fabricación de cervezas, o el consumo de gasolina.

Son impuestos personales aquellos que gravan um manifestación de la riqueza que, (...), no puede ser pensada sin ponerla um relación com um determinada persona. Así, por ejemplo, los impuestos que gravan la renta global (proceda de donde proceda) de um persona física o jurídica o los que gravan el patrimonio total de um persona. (...)

Asimismo, es um impuesto personal el Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio de las personas físicas<sup>195</sup>.

E acrescenta ainda:

Es obvio que los impuestos personales pueden subjetivarse más adecuadamente que los reales; pueden, em definitiva, acercarse mucho mejor a la efectiva capacidade del sujeto passivo<sup>196</sup>.

Verifica-se em Ferreiro Lapatza que mesmo um imposto sobre o patrimônio, que grave uma manifestação patrimonial isolada de pessoa física, é considerado um imposto pessoal. Ou seja, este autor considera possível algum grau de subjetivação dos impostos considerados reais.

Mas o que parece evidente é que todo o imposto possui algum grau de pessoalidade, que será maior ou menor a depender da natureza do imposto e das circunstância materiais que o legislador determinar como relevantes na instituição.

<sup>194</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1997. p. 89.

<sup>195</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. Instituciones de Derecho Financiero. Marcial Pons 2010. pp. 235/237. Tradução: Os impostos reais são aqueles que gravam uma manifestação de riqueza que (...), pode ser pensada sem colocá-la em relação a uma pessoa. Assim, por exemplo, a renda produzida por um prédio, uma propriedade rústica, ou a fabricação de cerveja, ou o consumo de combustível.

Impostos pessoais são aqueles que gravam uma manifestação de riqueza que(...), não pode ser pensada sem colocá-la em relação a uma pessoa. Assim, por exemplo, os impostos sobre a renda total (independentemente de onde for o caso) de uma pessoa ou entidade, ou que afetem o patrimônio total de uma pessoa. (...)

Desta maneira, é imposto pessoal um imposto sobre o patrimônio das pessoas físicas.

<sup>196</sup> *Ibidem*. p. 238. Tradução: É óbvio que os impostos pessoais podem subjetivizar-se de forma mais adequada do que os impostos reais; podem, na realidade, melhor se aproximar da efetiva capacidade do sujeito passivo.

Neste ponto, pontuada a tradicional classificação dos impostos entre reais e pessoais, é importante acrescentar que a pessoalidade de um tributo não se confunde com o aspecto subjetivo da capacidade contributiva. Ainda que haja autores que os tratam como sinônimos<sup>197</sup>, este último princípio, apesar de estar estreitamente relacionado a características pessoais do contribuinte, se limita a verificar se o *quantum* pago pelo contribuinte a título de um determinado tributo é compatível com sua realidade econômica.

Já a pessoalidade se liga a outras finalidades que tenham relevância constitucional, que não a realidade econômica do contribuinte. Por exemplo, a proteção da família, da criança, do adolescente e do idoso pelo Estado, com previsão nos artigos 226 a 230 da Constituição Federal, dada a relevância constitucional, pode receber tratamento tributário diferenciado com base no princípio da pessoalidade. É o caso que será tratado no capítulo seguinte, em que se defenderá a instituição de imposto sobre herança com alíquotas progressivas em razão do grau de parentesco do contribuinte com o *de cujus*. O valor a determinar, neste caso, uma menor alíquota do tributo quanto menor for o grau de parentesco, é o laço familiar e a proteção da família. Este valor informa a gradação do imposto independentemente da situação patrimonial do contribuinte em momento anterior à transferência. Ou seja, o princípio informador é a pessoalidade e não a capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo.

E, da mesma maneira que ocorre com a capacidade contributiva subjetiva, a imposição da consideração do caráter pessoal dos impostos conforme o § 1º do artigo 145 da Constituição Federal pode ser vista como o elo que faz este possível diálogo do direito tributário e da justiça tributária com a categoria do reconhecimento, presente na teoria de justiça de Nancy Fraser. A igualdade material a ser buscada pelo ordenamento tributário deve, sempre que possível (nos termos da Carta Constitucional) levar em conta o reconhecimento das diferenças dos indivíduos, sempre com base em valores constitucionalmente relevantes.

---

<sup>197</sup> Misabel Derzi na atualização de BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Misabel de Abreu Machado Derzi (atual.). Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 299.

## 2.5 Princípio da Proibição de Excesso (Vedação de Confisco)

A tributação pode gravar as demonstrações de riqueza de cada um, desde que não seja excessiva, no sentido de não comprometer a própria fonte da riqueza. Esta seria a ideia central do princípio da proibição de excesso.

Há autores que entendem que este é um princípio de difícil configuração. É o caso de Paulo de Barros Carvalho, para quem a ideia de confisco apresenta um problema que reside na própria definição do conceito. Haveria uma indefinição sobre o limite a partir do qual incidiria a vedação prevista no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal. Nas palavras do autor:

A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudências pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso no território do confisco. Todas as tentativas aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectiva para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica.<sup>198</sup>

E em função da mencionada falta de fronteiras para o princípio é que acrescenta ainda o mesmo autor que nossa Constituição oferece apenas uma orientação axiológica no que se refere ao princípio:

Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.<sup>199</sup>

Ricardo Lobo Torres não demonstra pessimismo com relação ao princípio, discorrendo sobre sua aplicação. Para este autor, a proibição de excesso é uma vedação constitucional que decorre dos direitos fundamentais, não sendo uma característica específica da capacidade contributiva ou da justiça<sup>200</sup>. Acrescenta este autor que são diversas as proibições de excesso previstas na Constituição Federal de 1988, ainda que algumas delas implícitas:

<sup>198</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 171.

<sup>199</sup> *Ibidem*. p. 172.

<sup>200</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 304.

1. Vedação de Confisco, no art. 150, inc. IV, que proíbe a instituição de tributos com efeito confiscatório;
2. Vedação de ofensa ao exercício de profissão, que proíbe a tributação que possa prejudicar o exercício de profissão garantido no art. 5º, inc. XIII;
3. Proibição de exagero na tributação da família, que veda a tributação exacerbada, a ponto de desestruturar a família ou desestimular o casamento.

A tributação, quando excessiva, interfere no direito de propriedade, garantido como direito fundamental no art. 5º, inc. XXII e inc. XXIII, da Constituição Federal<sup>201</sup>. Em outras palavras, o conteúdo essencial do Direito de Propriedade não pode ser restringido pela tributação.

A proibição de excesso também impõe um limite quantitativo máximo à carga tributária, de forma que não interfira na liberdade do cidadão contribuinte de exercer a sua profissão ou de manter a sua propriedade ou atividade produtiva.

Essa vedação de ofensa ao exercício de profissão, portanto, não deve ser pautada por critérios estritamente objetivos, apesar de assim já ter decidido a Corte Constitucional Alemã, que estatuiu princípio da divisão pela metade, estabelecendo que a total carga tributária sobre o rendimento permanecesse próximo da metade, fazendo uma distribuição aproximadamente igual entre o domínio público e o privado. Em Tipke e Lang<sup>202</sup>, vemos que a BverfGE deduziu o princípio da divisão pela metade de artigo da constituição alemã que estabelece que o uso da propriedade deve servir simultaneamente à utilidade privada e ao bem estar da coletividade.

Dessa forma parece ser possível estabelecer uma relação direta entre a ideia da garantia da autonomia do cidadão contribuinte em exercer sua profissão e preservar a sua identidade, e a categoria filosófica do Reconhecimento, utilizada por Fraser, em sua concepção multidimensional de justiça. Sob o paradigma da variação humana é preciso reconciliar os direitos civis e a caridade. A sociedade deve reexaminar as suas estruturas

---

<sup>201</sup> 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:

(...)

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

(BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 10 ago. 2013)

<sup>202</sup> TIPKE, Klaus. Lang, Joachim. Direito Tributário. Sérgio Fabris Editor. Porto Alegre, 2008. p. 274

físicas e sociais, para que seja acomodada a completa gama de variações humanas. Em nome da igualdade, a sociedade deve ser adaptada a todos, e não apenas a uma maioria, e deve estar estruturada afirmativamente para levar em conta as diferenças, mas com o objetivo de permitir igual participação de todos (apesar das diferenças), e na maior extensão possível. A igualdade de resultados só é plenamente atingida no momento em que os direitos civis são reconhecidos (paradigma dos direitos civis) e que compensações são efetivadas para que os indivíduos portadores de limitações possam ultrapassar barreiras financeiras e elas impostas

A consideração da importância da categoria de reconhecimento como informadora do valor justiça sugere que a vedação de excesso abranja também a norma de que a tributação deve respeitar a identidade dos cidadãos contribuintes e as suas diferenças enquanto sujeitos. Não seria, portanto, apenas a fonte de riqueza que estaria protegida pelo princípio da vedação de excesso. Dentro dessa ideia, além da tributação não poder atingir a manutenção da propriedade ou da atividade produtiva, ela também deve procurar preservar a identidade do sujeito ou do ente tributado.

A consideração da categoria do reconhecimento também pode auxiliar a estabelecer os contornos do princípio da vedação de ofensa ao exercício de profissão. Nesse caso, a tributação deve, além de respeitar a atividade profissional do cidadão contribuinte, reconhecer que as várias atividades profissionais possuem particularidades que devem ser reconhecidas pela tributação. A atividade profissional do cidadão é certamente um componente importante para a formação da subjetividade. E variações entre as atividades podem ocorrer em razão do grau de rentabilidade, sazonalidade da renda, necessidade de investimento em capital intelectual ou físico e etc. A tributação não pode desconsiderar as especificidades de cada profissão, impondo restrições que interfiram na liberdade de escolha da profissão pelo cidadão contribuinte, sob pena de ferir a igualdade horizontal entre os contribuintes, e por consequência a justiça da imposição. Essas considerações sugerem, portanto, que além de não inviabilizar o exercício de profissões, a tributação também deve reconhecer esses fatores de distinção entre os vários ofícios e atividades, implementando mecanismos que preservem a atividade profissional e reforcem a isonomia.

A teoria da justiça de Rawls também fundamenta e auxilia a estabelecer os contornos do princípio da proibição de excesso. Mais especificamente, o primeiro princípio de justiça da Teoria da Justiça de John Rawls, o princípio da máxima e igual liberdade, estabelece que cada indivíduo deve ter igual direito ao maior conjunto possível de liberdades básicas compatíveis com um mesmo conjunto de liberdades básicas de outras pessoas.

O princípio acima mencionado impõe a preservação da máxima esfera de liberdade para cada cidadão. Diante da consideração de que a tributação interfere na esfera de liberdade, retirando parcela da mesma, a norma trazida pelo princípio sugere que a tributação deva se dar na menor medida possível. A arrecadação tributária deve considerar a menor interferência possível na liberdade dos cidadãos, obviamente sob a consideração de que as instituições definidas como necessárias exigem seu financiamento para manutenção.

Dentro dessa ótica, o princípio da vedação de excesso deve levar em consideração, não apenas uma análise da tributação do indivíduo de forma isolada, protegendo a sua propriedade particular do confisco, mas também deve considerar que o excesso também ocorre quando o nível da arrecadação tributária global (tomando-se todos os cidadãos contribuintes) supere as necessidades de manutenção das instituições do Estado, pelo menos daquelas definidas como necessárias. As receitas tributária seriam excessivas ao superarem o necessário e o estabelecido para a realização das metas que foram estabelecidas de modo coletivo.

Como foi visto anteriormente em Buchanan, que procura estabelecer limites éticos para a tributação e a carga tributária, a satisfação do critério de máxima liberdade (primeiro princípio de Rawls) implica na existência de um limite para o nível absoluto de tributação. Superado este limite, o indivíduo poderia exercer seu direito de secessão, tendo permissão para deixar a comunidade, abandonando por consequência o sistema fiscal dessa comunidade, tanto no que diz respeito ao pagamento dos tributos, quanto no que diz respeito à percepção dos benefícios.

Na ótica apresentada por Buchanan, a comunidade que prevê este “direito de saída”, ou direito de secessão, atende melhor ao primeiro princípio de Rawls – *maximal equal liberty* – que uma sociedade que não o prevê.

E a partir daí o autor conclui que a coletividade não poderia justificar uma demanda por um nível de tributação tal que encoraje qualquer membro dessa coletividade a exercer seu direito de saída.

E essa racionalidade trazida na proposta de Buchanan pode perfeitamente servir de parâmetro e de critério para uma análise mais concreta do princípio da vedação de excesso.

Em conclusão, apesar da crítica pertinente de Paulo de Barros Carvalho, de que o art. 150, IV, da CF, oferece unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso para a vedação de confisco, há que se reconhecer que esta orientação axiológica possui alguma densidade, e nos

auxilia na verificação de que uma análise dos limites éticos de tributação, conforme a proposta de Buchanan, está em perfeita sintonia com nossa Constituição Federal.

E do mesmo modo, a orientação axiológica do princípio, por mais tênue que seja, também pode servir de paradigma para a ideia anteriormente apresentada, de que a vedação de excesso abranja também a norma de que a tributação deve respeitar a identidade dos cidadãos contribuintes e as suas diferenças enquanto sujeitos.

## 2.6 Princípio do Desenvolvimento Econômico

A relevância de princípios relacionados à Ordem Econômica no Brasil decorre do fato de a garantia do desenvolvimento nacional vir expressa no artigo 3º de nossa Carta Constitucional, que elenca os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Segundo Ricardo Lobo Torres, não é o Princípio do Desenvolvimento Econômico que cria a ordem jurídica justa, mas é o ordenamento justo que cria as condições para o desenvolvimento<sup>203</sup>. E a necessidade de um ordenamento justo é que impõe a necessidade de um sistema tributário (que obviamente é parte desse ordenamento) que seja coerente e esteja em sintonia com todos os objetivos da República.

Como ensina Luís Eduardo Schoueri: *“Sobre a relação entre tributação e Ordem Econômica, deve-se ponderar que a primeira não é um corpo estranho na última, mas parte dela, e por isso deve estar em coerência com a Ordem Econômica, submetendo-se a ela. Se a lei tributária influi na Ordem Econômica, então ela não mais se justifica apenas com argumentos extraídos da doutrina tributária”*<sup>204</sup>.

Apesar de ser um objetivo do Estado brasileiro, é importante compreender que o desenvolvimento econômico não é um fim em si mesmo. Em nome do crescimento não se

---

<sup>203</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 349.

<sup>204</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 91.

pode postergar a redistribuição de rendas ou ofender direitos humanos, uma vez que esse desenvolvimento deve sempre estar alinhado ao desenvolvimento humano<sup>205</sup>.

O sistema tributário é inegavelmente um fator importante para o desenvolvimento econômico de um Estado sob mais de um aspecto. Primeiramente, o tributo serve de fonte de receitas públicas a serem aplicadas nas finalidades do Estado. Aqui, o tributo garante ao Estado os recursos necessários para que, ou sejam feitos investimentos diretos pelo próprio Estado, ou que sejam estes recursos repassados ao setor privado de forma para também gerar investimentos visando desenvolvimento econômico.

Também pode ser o tributo utilizado com finalidade extrafiscal, servindo a estimular determinados setores da economia, ou mesmo a desestimular condutas praticadas pelos agentes, mas sempre visando o desenvolvimento econômico seja de determinados setores da economia, seja do país como um todo.

Luis Eduardo Schoueri apresenta de forma bastante didática aqueles princípios que são informadores da Constituição Econômica. Esses princípios estão listados no art. 170 da Constituição Federal<sup>206</sup> e dentre eles destacam-se, por estarem mais relacionados ao escopo do presente trabalho, o princípio da propriedade, e os princípios da livre-concorrência e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

No que diz respeito à propriedade privada, esta surge como uma garantia individual (art. 5º, inc. XVII, da CF/88), e conforme esclarece Schoueri, sua menção no art. 170 da Constituição Federal visa garantir que a Ordem Econômica repouse sobre aquele instituto, ou seja, que a justiça social que é fim da Ordem Econômica se realizará por meio da propriedade privada. Porém, a compatibilidade entre a tributação e a propriedade privada não é tão

<sup>205</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.* nota 201, p. 350.

<sup>206</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

imediate, uma vez que a tributação implica a transferência de patrimônio privado para a esfera pública<sup>207</sup>. Schoueri destaca ao tratar de uma norma tributária indutora que esta deve ter seu efeito compatível com o direito de propriedade<sup>208</sup>. Mas o mesmo pode ser dito também de uma norma tributária com finalidade fiscal. Uma vez que o direito de propriedade é garantido pela Constituição, a tributação encontra limites claros na vedação de confisco.

Quando se trata de desenvolvimento econômico, também merece destaque o princípio da livre-concorrência (art. 17, inciso IV, da CF/88). Citando Celso Bastos, Luis Eduardo Schoueri lembra que o princípio da livre-concorrência pressupõe a livre-iniciativa, e como ela não se confunde. A livre-concorrência tem a ver com a existência de um mercado, que conforme a Constituição (art. 219) integra o patrimônio nacional<sup>209</sup>. E é este incentivo ao mercado que vem viabilizar o desenvolvimento econômico. Daí a importância da livre-concorrência para o princípio do desenvolvimento econômico. Em resumo, a livre-concorrência se manifesta como parte integrante do mercado, que por sua vez, viabiliza o desenvolvimento econômico.

Também vale destacar o princípio do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. A relação deste princípio com o princípio da livre-concorrência, e por consequência com o princípio do desenvolvimento econômico é muito clara, e surge a partir da ideia de que o mercado para se concretizar depende de um número razoável de participantes. Como afirma Luis Eduardo Schoueri, citando Celso Ribeiro Bastos:

Sendo a livre-iniciativa, juntamente com a valorização do trabalho, fundamento da Ordem Econômica, ambas encontram na multiplicação de empresas de pequeno-porte terreno fértil. Trata, ainda, o princípio, da própria ideia de igualdade vertical, que implica um tratamento diferenciado para aqueles que se encontram em situação diversa. Por óbvio que o favorecimento encontra limite na própria diferenciação, não podendo ir além do necessário para o necessário equilíbrio dos agentes do mercado, (...) <sup>210</sup>.

Da análise dos princípios acima mencionados, é importante que reste a ideia de que todos eles são balizas para guiar o desenvolvimento econômico em conformidade com a Constituição Federal. Como já se esclareceu acima, o desenvolvimento econômico não é um

---

<sup>207</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 91.

<sup>208</sup> *Ibidem*. p. 93.

<sup>209</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 94.

<sup>210</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 101.

fim em si mesmo, e em nome do crescimento não se pode postergar a redistribuição de rendas ou ofender direitos humanos, como nos ensina Ricardo Lobo Torres.

Importante fazer um registro, dentro do tema do desenvolvimento econômico, de entendimento de Ricardo Lobo Torres, que afirma ser equivocada a ideia de que o imposto *causa mortis* não deveria incidir com alíquotas elevadas, com a finalidade de evitar o fracionamento da propriedade, motor do desenvolvimento. A ideia de que alíquotas elevadas, pelo menos pouco acima dos atuais limites impostos pela Resolução 9/92 do Senado Federal, não comprometem o princípio do desenvolvimento econômico, será melhor explorada no capítulo seguinte, quando da análise específica do ITCMD.

## 2.7 Princípio da Progressividade

O tema da justiça fiscal não pode desprezar a discussão sobre a progressividade de um sistema fiscal ou de instituição de uma espécie tributária. Como mostra José Manuel Gallego Peragón, o princípio da progressividade é muito simples de ser explicado, mas é difícil de ser estudado, principalmente no que se refere à fixação de seus limites. Principalmente porque a progressividade tem natureza dúplice. Em abstrato é um princípio que informa o ordenamento jurídico-tributário, mas em concreto também pode ser considerado como técnica de tributação, que possibilita uma igualdade de fato<sup>211</sup>. E é importante que seja feita claramente esta distinção

Entende-se por progressividade de um tributo, a sistemática de imposição de maiores alíquotas à medida que são maiores as bases de cálculo da riqueza tributada. Em outras palavras, está de acordo com uma imposição tributária progressiva um sistema de alíquotas que tribute de forma proporcionalmente maior as maiores riquezas.

Por outro lado considera-se proporcional um sistema em que a alíquota (ou um sistema de alíquotas) não varie em função da base de cálculo. Nessa sistemática, o sujeito passivo da

---

<sup>211</sup> PERAGON, José Manuel Gallego. Los principios materiales de justicia tributaria. Editorial Comares, 2003. pp. 168/169.

obrigação tributária paga sempre a mesma alíquota, independentemente da base de cálculo submetida à tributação. A progressividade exige, portanto, uma distribuição da carga tributária mais que proporcional para os contribuinte de maior capacidade contributiva.

Em oposição a um sistema progressivo, pode-se falar de um sistema regressivo. Em um sistema regressivo ocorre exatamente o contrário do que ocorre em um sistema progressivo, uma vez que as alíquotas são menores na medida em que são maiores as bases de cálculo tributadas. Nessa sistemática, o sistema de alíquotas tributa de forma proporcionalmente mais gravosa as menores riquezas.

Na prática, a discussão teórica se dá na análise dos pontos fortes (ou da conveniência) e das críticas (ou inconvenientes) que se faz a uma imposição progressiva e uma imposição proporcional.

A regressividade de um sistema é de pouca aplicabilidade, uma vez que contraria grande parte dos princípios de justiça tributária. Um sistema tributário regressivo é de difícil conciliação com o princípio da capacidade contributiva, por exemplo. Afronta também a solidariedade social, por fazer com que arquem com maior proporção da carga tributária aqueles que menos possuem riquezas.

### 2.7.1 Histórico e Fundamento da Progressividade

Ensina Ricardo Lobo Torres que o princípio da progressividade sempre gozou da preferência dos adeptos do socialismo e da social democracia, e foi no período do Estado de Bem-Estar Social, especificamente nos anos 60 e 70, que a progressividade atingiu patamares mais elevados. A partir dos anos 80, com a ascensão dos governos liberais e com a desestruturação dos regimes socialista, a progressividade perde forças<sup>212</sup>.

A progressividade extraiu inicialmente sua fundamentação da doutrina utilitarista, da ideia de utilidade marginal do capital. Dentro dessa ideia, pressupõe-se que a utilidade marginal do capital decresce na medida em que o indivíduo acumula capital. Satisfeitas as necessidades e os desejos mais básicos, o indivíduo ainda teria desejos e necessidades, mas

---

<sup>212</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II e vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 314.

que lhe causariam menor satisfação e felicidade que aqueles mais básicos. Dentro dessa ideia, teria menor utilidade social o capital acumulado acima de determinados patamares.

Segundo Lobo Torres, a discussão do fundamento da progressividade perdeu substância, uma vez que se chegou à convicção de que inexistia fundamento ético ou jurídico na fixação das alíquotas, sendo esta fixação problema de política ou economia<sup>213</sup>.

Essa parece ser uma visão equivocada, uma vez que a fundamentação da progressividade nos dá a medida que a imposição dessa sistemática é ou não compatível com determinados critérios e valores de determinada concepção de justiça (fiscal) e, por esta razão, entende-se não ser possível escapar à discussão em torno da fundamentação da progressividade.

A progressividade extrai, então, a sua real fundamentação do princípio da igualdade, da busca pela igualdade no plano material entre os membros de determinada sociedade. E um sistema progressivo de alíquotas de um tributo a ser instituído é perfeitamente compatível com esse objetivo de igualdade. Se o que se objetiva é a igualdade no plano material, nada mais coerente que aqueles membros da sociedade que possuem maiores riquezas, contribuam de forma proporcionalmente mais gravosa para as despesas compartilhadas da sociedade.

Afirma José Manuel Gallego Peragón que o nível de progressividade um sistema tributário está condicionado ao grau de igualdade que um Estado almeja conseguir, e que a progressividade, além de ser um princípio abstrato (no sentido de que possui algum grau de indeterminação), em concreto (ou estabelecida uma determinada situação de instituição tributária) é um instrumento técnico que possibilita a igualdade de fato<sup>214</sup>. Desse modo, a conexão que existe entre igualdade e progressividade é evidente, sendo a progressividade um aspecto quantitativo da igualdade.

Não é apenas a igualdade no plano vertical que a progressividade visa satisfazer. A progressividade serve, sem dúvida, de motor para a redistribuição de rendas, ao impor um ônus tributário mais elevado àqueles que possuem uma maior capacidade contributiva em seu viés subjetivo. Mas a técnica da progressividade também pode ser utilizada objetivando a promoção da igualdade no plano horizontal, quando pode ser utilizada como critério para reestabelecer a igualdade entre contribuintes que se encontravam em situações de desigualdade. Na lição de Casalta Nabais, contribuintes com a mesma capacidade pagarão os

---

<sup>213</sup> *Ibidem*. p. 315.

<sup>214</sup> PERAGON, José Manuel Gallego. Los principios materiales de justicia tributaria. Editorial Comares, 2003. p. 169/171.

mesmos impostos (igualdade horizontal)<sup>215</sup>. E a progressividade (ou regressividade) pode ser utilizada como técnica que objetive reequilibrar situações de contribuintes que se encontravam em situações de desigualdade no plano horizontal. Vale pensar no caso de contribuintes que percebam rendimentos equivalentes, mas que não tenham o mesmo número de dependentes. A renda disponível para pagamento de tributos será certamente distinta nos dois casos e uma estrutura de alíquotas que preveja uma menor carga tributária quanto maior for o número de dependentes tende a reestabelecer a igualdade no plano horizontal

O critério da utilidade marginal decrescente do capital não seria, dentro dessa visão, o fundamento para a progressividade de um sistema tributário, mas uma vez que com ela se compatibiliza, de certa forma a reforça e legitima.

### 2.7.2 Conveniências e inconveniências de um sistema de alíquotas progressivas

A análise das vantagens e das desvantagens de um sistema progressivo de alíquotas pode incluir argumentos não só de natureza jurídica, mas também de natureza econômica ou de natureza da ciência da administração. De todo modo, e dado o escopo da análise, não se pretende fazer uma análise exaustiva do assunto. Pretende-se apenas chamar a atenção para a importância da questão da progressividade e de seus impactos e desdobramentos, no âmbito da discussão de determinada concepção de justiça.

Conforme nos ensina Luís Cesar Souza de Queiroz, ao discorrer sobre a conveniência de se realizar uma tributação progressiva especificamente no caso do imposto sobre a renda, não se pode ignorar que a tributação progressiva tem íntima ligação com o princípio da capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo e com o princípio da igualdade. Mas por outro lado, a arrecadação de um Estado depende diretamente do desenvolvimento econômico, que por sua vez pode ser afetado se o grau de progressividade for elevado<sup>216</sup>. E é sob a influência dos princípios acima mencionados, que influem cada um em maior ou menor grau,

---

<sup>215</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Almedina. Coimbra, 2009.

<sup>216</sup> QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional. Rio de Janeiro. Forense, 2003. p. 97.

a depender do momento histórico, estágio de desenvolvimento, e objetivos de determinada sociedade, que o legislador deverá decidir-se pela instituição da progressividade ou do grau de progressividade da carga tributária ou de determinado tributo.

Os argumentos a favor da conveniência da progressividade são, segundo Livingstone<sup>217</sup>, a decrescente utilidade marginal do dinheiro, a distribuição intencional de renda, e a conhecida teoria do benefício.

Uma utilidade marginal do dinheiro decrescente traduz a aceitação do conceito de que as pessoas ricas atribuem menor utilidade de cada unidade monetária adicional de renda percebida, e por consequência, estariam mais facilmente abertas a pagar estas unidades monetárias adicionais em impostos. Essa premissa traz consigo a ideia de que quanto mais alta a renda do indivíduo, menor seria o esforço ou a insatisfação desse indivíduo para pagar impostos sobre esse adicional de renda que possui.

Já a distribuição intencional de renda é uma constatação óbvia da progressividade, quando se utiliza a premissa que as despesas com a arrecadação dos tributos serão realizadas em favor dos menos afortunados.

E por último, a teoria do benefício parte da premissa que os indivíduos mais afortunados, com maior renda ou patrimônio, se beneficiam mais das atividades governamentais, e por esta razão devem arcar com maiores custos para a manutenção do Estado.

Há também claros argumentos desfavoráveis à progressividade. Tipke e Lang se posicionam claramente contrários à progressividade no imposto sobre a renda. Argumentam que a progressividade tributária inibe a eficácia, e altera a realidade de preços e salários, aumentando a atratividade de investimentos não rentáveis, além de criar resistências ao imposto de renda, na forma de planejamentos fiscais que melhor beneficiam os contribuintes de melhor renda<sup>218</sup>.

---

<sup>217</sup> LIVINGSTONE, Michael A. Progressive Taxation in Developing Economies: The Experience of China and India. Extraído de [http://taxprof.typepad.com/taxprof\\_blog/files/Livingston.pdf](http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/Livingston.pdf) (consulta em 03/07/2013). Michael Livingstone é *Professor of Law, Rutgers-Camden School of Law*.

<sup>218</sup> TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito Tributário. Sérgio Fabris Editor. Porto Alegre, 2008. p. 739.

Livingstone cita as duas principais desvantagens, que seriam o direito individual do indivíduo reter os frutos de seu trabalho, e os possíveis efeitos negativos de um sistema de alíquotas progressivas na disposição do empresário capitalista para realizar investimentos.

No que diz respeito ao direito individual do indivíduo em reter os frutos de seu trabalho, há que se argumentar que nenhum direito individual é absoluto, devendo ser compatibilizado com todo o conjunto de direitos fundamentais. Esse alegado direito de retenção dos frutos do trabalho, encontra evidentes limites na necessidade de financiamento do Estado, assim como também no próprio princípio do benefício, mencionado parágrafos acima. A repartição das cargas tributárias deve ser realizada sempre segundo critérios (de justiça), que muitas vezes apontam no sentido de que a justa repartição da carga tributária é uma repartição proporcionalmente maior para os indivíduos mais afortunados, detentores dos maiores patrimônios, ou que percebem as maiores rendas em uma determinada realidade social.

Já no que diz respeito aos efeitos negativos do sistema de alíquotas progressivas na disposição do empresário em investir, parece ser evidente o impacto de um sistema progressivo no animo do empresário para investir, mas por outro lado o tema permanece bastante aberto. São muitas as variáveis a serem consideradas em qualquer análise sobre essa questão. Questões relativas ao grau de progressividade de determinado sistema tributário, assim como o nível médio do retorno sobre o investimento no caso concreto, são variáveis que podem minimizar os impactos de um sistema progressivo sobre o animo do empresário em investir. Mas de fato, como afirma José Manuel Gallego Peragón, sobre o progressividade existe um temor que nunca se confirmou, qual seja, o de que como não há um limite concreto, o que poderia fazer com que produzisse um efeito confiscatório<sup>219</sup>.

### 2.7.3 Algumas considerações sobre o princípio da progressividade

---

<sup>219</sup> PERAGON, José Manuel Gallego. Los principios materiales de justicia tributaria. Editorial Comares, 2003. p. 158.

Como se verificou na breve análise realizada neste trabalho sobre o princípio da progressividade, há grandes questões que cercam o tema. Primeiramente, há a discussão sobre se de fato a progressividade é um princípio jurídico, ou se esta é apenas uma técnica de tributação. Há também a discussão em torno da legitimação do princípio. Ricardo Lobo Torres chega a afirmar que inexistente fundamento ético na fixação de alíquotas, sendo esta fixação um problema de política ou economia. Há ainda todo o debate em torno das vantagens e desvantagens de um sistema de alíquotas progressivas.

Pode-se adicionar ainda ao tema outras questões que fugiriam ao escopo do presente trabalho, como, por exemplo, a investigação da questão de se a análise sobre a progressividade pode ser feita apenas com base em um tributo isolado, ou se deve ser levado em conta para uma análise completa o conjunto de tributos como um todo. Ainda: é completa a análise sobre a progressividade de um tributo quando esta é feita apenas do ponto de vista teórico, ou deve ser levada em conta a efetividade e a eficiência da Administração Tributária no que diz respeito à arrecadação do tributo. Sim, porque de nada adiantaria instituir um tributo com um elevado grau de progressividade no sistema de alíquotas se a Administração Tributária não fosse capaz de impor a cobrança aos contribuintes submetidos às maiores alíquotas. Nesta hipótese poderíamos ver um tributo com um sistema de alíquotas progressivas, mas que a prática da arrecadação poderia evidenciar até mesmo uma regressividade, se demonstrado que apenas os contribuintes submetidos às menores alíquotas adimpliam suas obrigações tributárias.

De todo modo, duas questões parecem ser centrais no debate da progressividade. A primeira é a importância que esta tem, como técnica de tributação ou princípio que é, na tributação de maneira geral. E nesse sentido, a progressividade aparece com enorme frequência nas discussões que envolvem a tributação da renda e do patrimônio.

A segunda questão é o cunho aparentemente ideológico que permeia o debate em torno da progressividade, principalmente quando esta é vista como princípio jurídico. E talvez aqui resida a grande dificuldade de se discutir o princípio, uma vez que por trás de argumentos jurídicos, mesmo que com posição ideológica definida, pode estar a defesa de interesses pessoais, o que certamente contamina o debate.

Se viu no tópico específico que é muito comum o argumento de que um sistema de alíquotas progressivas tem impactos negativos no ânimo do empresário em investir. E que se a progressividade for excessiva, o empresário pode deslocar o capital e fazer os investimentos

em outros países. Ou seja, nesse sentido, a progressividade geraria um efeito contrário aos objetivos do desenvolvimento econômico. Mas como afirma José Manuel Gallego Peragón, o temor de um efeito confiscatório nunca se realizou. Parece que na prática, este argumento é utilizado como forma de inibir as iniciativas pró progressividade, e por consequência pró distribuição de rendas.

É como se a sociedade devesse optar entre apenas dois caminhos; ou se opta pelo desenvolvimento econômico ou se opta pela distribuição de rendas. Aqui reside certamente um equívoco a que somos levados pelo cunho ideológico da discussão que contamina o debate jurídico.

É obvio que em um sistema tributário com mecânicas de alíquotas altamente progressivas, poucos empresários teriam animo para o investimento, e por consequência pouca renda seria gerada e nenhuma renda distribuída. Mas esta é uma situação limite, que está inclusive fora dos possíveis cenários permitidos pela nossa Constituição Federal (art. 150, IV), uma vez que esta veda categoricamente a instituição de tributo com efeito confiscatório.

Deve prevalecer a ideia de que desenvolvimento econômico e distribuição de renda são valores que podem perfeitamente ser compatibilizados. É intuitivo pensar que a renda a ser distribuída necessita primeiramente ser gerada, o que somente ocorre em um cenário de desenvolvimento econômico. Do mesmo modo, alguma vezes, transferência pontuais de renda são necessárias para que se viabilize um desenvolvimento econômico consistente.

Não é difícil verificar que é falsa a antítese entre desenvolvimento econômico e progressividade. Por óbvio, o grau de progressividade deve ser razoável, evitando o confisco e a conseqüente inibição dos investimentos. E aqui vale ressaltar o entendimento de Ricardo Lobo Torres, que claramente procura compatibilizar a ideia de desenvolvimento com redistribuição de rendas. Afirma o autor que em nome do crescimento não se pode postergar a redistribuição de rendas ou ofender direitos humanos, uma vez que esse desenvolvimento deve sempre estar alinhado ao desenvolvimento humano<sup>220</sup>.

E aqui vale pontuar uma questão importante que nos apresenta o pensamento de Jacques Derrida, e que pode auxiliar a análise do princípio da progressividade e em sua relação com o desenvolvimento econômico, se o que se pretende é buscar a justa tributação.

---

<sup>220</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 350.

Por partir da ideia de que o fundamento último do direito carece de fundamento ontológico, afirma Jacques Derrida que a desconstrução de conceitos e hierarquias é um condição de existência da justiça. E a desconstrução, para este autor, como já se viu, significa a preocupação com a neutralização de oposições e de conceitos estabelecidos com hierarquia e de modo transcendente. A desconstrução impõe que os conceitos se abram a novos significados e conotações, evitando a violência que é inerente a um arcabouço conceitual que já possui uma estrutura valorativa intrínseca a sua própria constituição. A lei e o direito devem sempre estar abertos a transformações, e a desconstrução do direito é o comprometimento deste com a investigação da origem e dos limites do próprio direito.

Nesse sentido, e diante dessas considerações do pensamento de Derrida, há que se procurar compatibilizar os princípios da progressividade e do desenvolvimento econômico, principalmente como forma de afastar os interesses apenas ideológicos que envolvem o tema, uma vez que um ordenamento tributário que se pretende justamente instituído não pode ignorar nenhum dos dois princípios.

### 3 ANÁLISE DO ITCMD SOB UMA ÓTICA DE JUSTIÇA

O objetivo do presente trabalho é apresentar uma análise da tributação sob uma ótica de justiça. Como forma de melhor ilustrar a análise, será apresentado o caso do Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações (ITCMD). Este imposto será analisado a partir dos princípios constitucionais tributários, que por sua vez, sofrem a influência direta de princípios com elevado grau de indeterminação, como os princípios da liberdade e da igualdade, que têm seus limites e alcances estabelecidos conforme a concepção de justiça que se utiliza.

Partindo das concepções contemporâneas de justiça apresentadas na primeira parte do trabalho, que nortearão a análise, verifica-se que a justa instituição do ITCMD deve ser capaz de conciliar o direito de liberdade (ou de máxima liberdade previsto em Rawls), concretizado, por exemplo, no direito de herdar, ou legar o próprio patrimônio, com o valor igualdade, que se traduz na busca pela igualdade material, tão cara ao direito tributário, e que pode ter como um ponto de apoio, entre outros, a busca por reconhecimento, que Fraser apresenta como fundamental dentro de sua concepção de justiça.

Em um patamar mais concreto, a análise da justiça da instituição do ITCMD nos impõe o desafio de conciliar os princípios tributários da capacidade contributiva e da pessoalidade com o objetivo de desenvolvimento econômico previsto na Constituição Federal, mantida a obrigação de preservação e garantia do máximo espaço possível de igual liberdade para os cidadãos contribuintes. E é esta a proposta que será apresentada neste capítulo.

#### 3.1 Breve histórico do Imposto de Transmissão Causa Mortis e doações no Brasil

No Brasil, os primeiros contornos do ITCMD aparecem inicialmente com a vinda de D. João VI ao Brasil, no Alvará de 17/06/1809, que instituía a décima da herança ou legado. Característica interessante da imposição tributária era a isenção absoluta na transmissão em linha reta (ascendentes e descendentes) e a taxa única para os colaterais até o segundo grau.

Esse imposto fazia parte das rendas gerais nos primeiros anos de sua vigência, passando em 1832 a integrar as rendas das províncias, em razão da Lei de 24/10/1832<sup>221</sup>.

O imposto passou por alterações, como a tributação da transmissão em linha reta, prevista no Decreto 4.355, de 17 de abril de 1869, que anteriormente era isenta, até que na Constituição da República de 1891, o imposto passou à competência dos Estados<sup>222</sup>.

A Constituição Federal de 1934 manteve a competência dos Estados para a imposição do imposto sobre transmissão de propriedade, mas estabeleceu a dicotomia do imposto *causa mortis* e *inter vivos*.

Contudo, alteração relevante ocorreu na Emenda 5 de 21/11/1961, que levou o imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* para os Municípios. E na Emenda Constitucional 18/1965, foi criado um imposto único sobre transmissão, a qualquer título, inclusive de transmissão *causa mortis*, de bens imóveis por natureza e por acessão física. O imposto passou a tributar exclusivamente a propriedade imobiliária.<sup>223</sup>

Até a reforma tributária de 1965, o tributo continuava sendo cobrado de forma progressiva, levando-se em consideração a posição do herdeiro na linha sucessória. Com a Emenda Constitucional 18 de 1965, houve, segundo Ricardo Lobo Torres, uma grande virada ideológica. O imposto, a partir dessa Emenda, não mais incidiria sobre bens móveis, tendo ainda a fixação da alíquota máxima do imposto atribuída ao Senado Federal, que inicialmente estabeleceu o máximo em 2%, passando a 4%, posteriormente. Na prática, segundo o autor, ficou inviabilizada a progressividade. E essa mesma disciplina foi conservada na Constituição de 1967, assim como na Emenda de 1969.<sup>224</sup>

Já na Constituição Federal de 1988, foram alterados substancialmente os dispositivos sobre as transmissões gratuitas. Consolidaram-se em um imposto as incidências sobre as transmissões *causa mortis* e as doações, estendendo-as aos bens móveis e imóveis. Essa unificação tem o mérito de evitar um planejamento fiscal que permita elisão, o que poderia ocorrer, a título de exemplo, no caso em que doações se sujeitassem a alíquotas menores que

---

<sup>221</sup> FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. p. 27.

<sup>222</sup> *Idem.* p. 28.

<sup>223</sup> *Idem.* p. 47.

<sup>224</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p.220.

as de transmissão *mortis causa*. A prática da consolidação dos dois impostos foi adotada em países europeus, como Itália, Alemanha e Espanha<sup>225</sup>.

### 3.2 ITCMD e princípios constitucionais tributários

O ITCMD sofre influência de diversos princípios constitucionais tributários, que atuarão com maior ou menor força a depender das circunstâncias concretas em que ocorra a tributação e da natureza dos fatos geradores do imposto. De regra, a influência de ditos princípios ocorrerá de maneira uniforme, em se tratando do imposto *causa mortis* ou do imposto sobre doações. Mas pode haver casos em que a espécie (doação ou *causa mortis*), ou características específicas da hipótese de incidência serão determinantes para reduzir (ou aumentar) a influência de determinado princípio na aplicação de um caso concreto.

Como já se viu, atualmente no Brasil o ITCMD é imposto de competência estadual, com previsão no art. 155, inc. I, da Constituição Federal de 1988<sup>226</sup>, que também delega atribuições ao legislador complementar federal, no § 1º do mesmo artigo, como a de regular a competência nos casos em que o doador tiver residência ou domicílio no exterior, ou nos casos em que o de cujus possuía bens, ou era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior<sup>227</sup>.

<sup>225</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p.221.

<sup>226</sup> Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 10 ago. 2013.)

<sup>227</sup> § 1.º *O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*  
(...)

*III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:*

*a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;*

*b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;*

(BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 10 ago. 2013.)

Os princípios atuarão, tanto para auxiliar na interpretação dos dispositivos constitucionais referente ao tributo, quando no direcionamento e orientação a serem dados ao legislador complementar federal e ao legislador estadual, responsável pela instituição do ITCMD.

Ricardo Lobo Torres ensina que, no caso do imposto *causa mortis*, por incidir este sobre o incremento de patrimônio dos herdeiros sem qualquer esforço destes, o ITCMD se apresenta como um excelente índice de capacidade contributiva, devendo-se afinar com o princípio da progressividade e o princípio da personalização<sup>228</sup>. Essa mesma ideia também é válida para o imposto sobre as transmissões gratuitas e pressupõe uma análise da capacidade contributiva de quem recebe as transmissões gratuitas.

No caso da capacidade contributiva, por se tratar de uma transmissão, há que se investigar se a capacidade a ser considerada é a do sujeito transmitente ou a do sujeito que recebe a transmissão. Por se tratar de uma transmissão gratuita, que pressupõe uma liberalidade no caso de doações, o ato já denota uma evidente aptidão do transmitente para contribuir com impostos. Contudo, a questão é ainda mais instigante quando se investiga a capacidade de contribuição do donatário, no caso de transmissões *inter vivos*, e do herdeiro no caso de transmissões *causa mortis*. Os sujeitos que rebem as transmissões, a princípio, demonstram possuir excelente aptidão para contribuir, como sugeriu Ricardo Lobo Torres. Uma análise mais cuidadosa da questão traz alguns aspectos interessantes.

Primeiramente, há que se considerar que no caso de transmissões *causa mortis*, e nos casos de herança, existe uma relação de parentesco entre o *de cuius* e o herdeiro. E essa relação autoriza, até mesmo, a pressuposição de um vínculo entre o herdeiro e o bem transmitido. O patrimônio transmitido, ainda que formalmente tivesse como proprietário o *de cuius*, é um patrimônio que de alguma maneira também vinha sendo usufruído pelo herdeiro, que o tinha em algum grau, como propriedade sua. Basta pensar no caso de um pai de família, casado, e que possui filhos, todos habitando o mesmo imóvel de propriedade do pai, que se constitui no único bem materialmente relevante da família. Em caso de falecimento desse pai de família, aberta a sucessão, deverá ser realizada a transmissão desse imóvel aos herdeiros (esposa e filhos), que serão os novos proprietários do imóvel, após o pagamento do ITCMD. Nesse caso, não só é evidente o vínculo entre os herdeiros e o bem transmitido, como também

---

<sup>228</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p.225.

o único imóvel de família, independentemente do valor, por ser habitado pela família, não é um grande indicativo de aptidão para contribuir.

No outro extremo, temos a situação em que um único herdeiro que, apesar da relação de parentesco com o *de cujus* (3º grau, por exemplo), não possua relação afetiva com este, além de possuir outros bens materialmente relevantes. Aberta a sucessão, os bens são transmitidos a este herdeiro (de 3º grau), ao mesmo tempo em que recebe de surpresa a notícia da transmissão do bem em razão da herança.

As duas situações acima mencionadas, ainda que não se consiga precisar em que grau, sugerem um tratamento tributário distinto por parte do ordenamento. Não apenas pelo aspecto da capacidade contributiva, mas também pela consideração do princípio da pessoalidade, que extrai a sua força exatamente das características pessoais dos sujeitos passivos, no caso os herdeiros. No primeiro caso, os herdeiros têm um grau de parentesco mais próximo com o *de cujus*, além de ser natural a consideração de que já tinham os bens transmitidos como parcialmente seus, pelo fato de já usufruírem desses bens que, de alguma maneira, já estavam incorporados a seus patrimônios pessoais, ainda que formalmente fossem propriedade do *de cujus*. Isto sem a consideração da relação afetiva que há com o bem. A finalidade a ser perseguida através da pessoalidade do imposto é o valor da família, que recebe proteção constitucional expressa (art. 226 da CF/1988).

Quando da análise do princípio da pessoalidade, no capítulo anterior, se verificou que a busca da justa tributação, mesmo no âmbito dos impostos sobre o patrimônio como é considerado o ITCMD, não pode prescindir do reconhecimento das diferenças e das variações humanas, sob pena de afrontar a igualdade no plano material.

E, pode-se dizer que, a progressividade se apresenta aqui, a nosso ver, como critério apto a distinguir situações materialmente distintas como as apresentadas nos dois casos acima. Uma progressividade em razão do grau de parentesco, que impusesse alíquotas menores (podendo até mesmo chegar a uma isenção) aos herdeiros que tivessem maior proximidade de parentesco com o *de cujus*, seria critério apto a reconhecer as diferenças existentes nas situações fáticas que se apresentam em casos de transmissão *causa mortis*, mantendo a praticabilidade da tributação, que também não pode ser negligenciada.

No caso aqui apresentado da tributação sobre a herança, é justo levar em conta não apenas o valor dos bens e direitos transferidos aos herdeiros, mas também a relação dos herdeiros com esses bens e direitos, presumindo-se que quanto mais próximo o grau de

parentesco entre os herdeiros e o de cujus, maior é a relação de identidade desses herdeiros com o patrimônio transferido. Dessa forma, um imposto sobre a herança, que gradue o ônus do imposto com relação ao grau de parentesco dos herdeiros com o de cujus, de certa maneira, está a reconhecer a identidade dos sujeitos herdeiros como fator relevante para a justa tributação.

Progressividade em razão do grau de parentesco não é novidade. Há ordenamentos, como o italiano que atribuem alíquotas distintas, e que variam com relação ao grau de parentesco. No caso, o ordenamento italiano atribui alíquotas de 4% sobre o patrimônio que exceda 1 milhão de euros por beneficiário, se os herdeiros forem o cônjuge ou parentes em linha reta, 6% sobre o patrimônio que exceda cem mil euros por beneficiário, se os herdeiros forem irmãos do *de cujus*; 6% sem abatimento, se os herdeiros forem outros parentes até o quarto grau; e de 8%, também sem abatimentos, nos casos em que os bens sejam deixados a estrangeiros<sup>229</sup>.

Ricardo Lobo Torres aponta que a instituição do imposto sobre heranças e doações na Alemanha também seguiu este enfoque. Indica que a Lei do Imposto sobre Heranças e Doações, de 17/4/1974, estabeleceu um quadro de alíquotas em que a incidência se dá a partir de uma alíquota mínima de 3%, mas que pode atingir um máximo de 70%, com uma progressividade que varia conforme o valor dos bens transmitidos e a distância entre o herdeiro e o *de cujus*<sup>230</sup>.

O princípio do mínimo existencial pode também exercer grande influência no ITCMD. Como se verificou quando da apresentação do princípio no capítulo anterior, a proteção do mínimo existencial decorre da garantia do direito de liberdade do cidadão, mais especificamente, da proteção do mínimo necessário para a sobrevivência do cidadão e de seus dependentes, em condições compatíveis com a dignidade humana<sup>231</sup>. Ainda que não haja previsão constitucional expressa para tanto, as normas estaduais de instituição do ITCMD devem prever, tanto nos casos de transmissão *causa mortis*, quanto nos casos de transmissões a título gratuito, normas que garantam a imunidade nas situações em que a eventual tributação dos bens recebidos possa comprometer este mínimo necessário para a sobrevivência do cidadão e de seus dependentes. É o caso, por exemplo, de transmissão de imóvel familiar de baixo valor transmitido a parentes próximos que nele têm sua moradia. A tributação pelo

---

<sup>229</sup> GAFFURI, Gianfranco. *Trust e Patti di Famiglia*. Seconda Edizione. CEDAM, 2008. P. 306.

<sup>230</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 226.

<sup>231</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 305.

ITCMD, neste caso, compromete o mínimo existencial. A proteção do mínimo existencial deve exigir uma faixa de imunidade para o valor das transmissões a cada herdeiro que demonstre estar aquém do limite de uma existência digna.

Outro princípio que também exerce uma grande influência na instituição do ITCMD é o Princípio do Desenvolvimento Econômico. Ricardo Lobo Torres menciona que o imposto sobre sucessões sofre influência deste princípio, e em nome do desenvolvimento econômico é que houve a contenção de suas alíquotas e o abandono da personalização, pois prevaleceu a tese de que não se deve pulverizar a herança de imóveis, com prejuízo especialmente para a agricultura<sup>232</sup>.

Por ser um objetivo do Estado brasileiro, é importante compreender qual é o real significado do desenvolvimento econômico. Como já se viu, apesar do desenvolvimento econômico ser um objetivo expresso da República (art. 3, inc. II, da CF/88), é importante compreender que o desenvolvimento econômico não é um fim em si mesmo. Em nome do crescimento não se pode postergar a redistribuição de rendas ou ofender direitos humanos, uma vez que esse desenvolvimento deve sempre estar alinhado ao desenvolvimento humano<sup>233</sup>. O princípio do desenvolvimento econômico deve, necessariamente, ceder diante de outros objetivos igualmente importantes da República Federativa do Brasil, como a erradicação da pobreza, da marginalização, e a redução das desigualdades sociais (art. 3, inc. III, da CF/88).

E aqui nos auxilia o princípio da justa poupança (*saving principle*), apresentado por Rawls, quando trata do tema da justiça entre gerações. O problema da justiça entre gerações traz consigo a questão do nível em que o mínimo social deve ser estabelecido. O princípio da poupança justo deve considerar a vontade e a necessidade de poupar em cada fase da civilização. É, em função do mínimo social requerido, que se saberá se o sistema social como um todo, a economia competitiva, e a estrutura das instituições na sociedade, estão aptas a atender aos princípios de justiça. Não seria justo exigir altas taxas de poupança em estágios iniciais de desenvolvimento.

Em outras palavras, em um estágio inicial de desenvolvimento, quando a sociedade está em um nível aquém do mínimo social desejado, deve-se priorizar a redistribuição de rendas à poupança. No caso brasileiro, o objetivo de desenvolvimento previsto no art. 3º, inc.

---

<sup>232</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 228.

<sup>233</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 350.

II, da CF/88, no atual estágio em que nos encontramos, deve ceder frente ao objetivo de erradicação da pobreza e das desigualdades, previsto no art. 3º, inc. III, da CF/88. O momento, portanto, não é de estímulo à poupança, o que o sugeriria a instituição do ITCMS com alíquotas mais baixas, que favorecessem o estímulo à concentração de capital na forma de poupança e investimento. Ainda que seja sempre necessária alguma dose de poupança, há ainda a clara necessidade de priorizar a transferência de rendas com vistas à erradicação da pobreza e à redução das desigualdades sociais.

O nosso atual estágio de desenvolvimento ainda sugere a instituição do ITCMD com alíquotas progressivas em função do valor dos bens transmitidos, e estabelecidas em um patamar mais alto que o limite de 8% imposto pela Resolução do Senado Federal nº 9/92. É importante lembrar a crítica de Ricardo Lobo Torres, em relação a este limite imposto pela Resolução Senatorial, destacando que a fixação da alíquota neste patamar quase inviabiliza a progressividade, e a justa aplicação do instrumento<sup>234</sup>. Um cenário em que as alíquotas fossem mais altas, e com uma possibilidade de aplicação de uma efetiva progressividade, seria uma forma de priorizar a arrecadação tributária, objetivando a redistribuição de rendas e estaria mais de acordo com a atual estágio de desenvolvimento em que nos encontramos.

Por último, pode-se dizer que também o princípio da Solidariedade Social exerce influência na instituição do ITCMD. Já se verificou que a solidariedade social pode ser vista como um dos fundamentos do princípio da capacidade contributiva, ao lado da igualdade. Com base neste enfoque, é questão de solidariedade o fato da maior parte da carga tributária recair sobre aqueles que detêm maior capacidade para pagamento de tributos. Vale sempre frisar que o ideal de solidariedade está expressamente previsto em mais de uma passagem da Constituição Federal de 1988. Já se mencionou que sendo o Estado brasileiro um Estado Social, que elenca dentre seus objetivos, os de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inc. I, CF/88), erradicar a pobreza e a marginalização com a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inc. III, CF/88), ao mesmo tempo que visa promover o bem de todos (art. 3º, inc. IV, CF/88), da mesma forma como ocorre com o princípio da igualdade, também é natural que a solidariedade seja critério norteador para a justa repartição dos encargos tributários.

---

<sup>234</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 228.

E a ideia de solidariedade, como fundamento do princípio da capacidade contributiva, pode influenciar a justa instituição do imposto *causa mortis* e doações em dois aspectos.

Primeiramente, a solidariedade sugere a possibilidade de se instituir o ITCMD com alíquotas em patamar mais elevado do que o atualmente autorizado pela Resolução nº 9/92 do Senado Federal, que é de uma alíquota máxima de 8%.

Como já foi mencionada, a Lei do Imposto sobre Heranças e Doações de 17/04/1974 na Alemanha previa uma alíquota máxima de 70%, percentual bastante superior ao de 8% autorizado pelo Senado Federal. Não se pretende aqui fazer uma defesa de patamar assim tão elevado, até porque talvez fosse mais fácil apontar argumentos contrários a uma alíquota tão elevada.

Dentro do ideal de justiça trazido por Jacques Derrida, é preciso desconstruir a ideia de um direito quase absoluto de propriedade que historicamente impôs a contenção das alíquotas e o abandono total da personalidade do ITCMD, em nome do desenvolvimento econômico. A previsão na Constituição Federal de que a propriedade deve cumprir a sua função social é um fator que pode ser inserido na instituição do ITCMD para que este caminhe na direção de patamares de alíquotas mais altas, que por sua vez, traduzem uma relativização do direito de propriedade. Murphy e Nagel ensinam que os direitos de propriedade são convencionais, sendo produto de um conjunto de leis e convenções do qual o sistema tributário faz parte. Segundo estes autores, não existe direito de propriedade anterior à estrutura tributária, ou que tenha uma significação moral independente<sup>235</sup>.

Um parâmetro mais próximo para a realidade das alíquotas do ITCMD no Brasil seria aquele do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil. A Lei 12.469/2011 prevê para o ano-calendário de 2013 uma alíquota progressiva que atinge um máximo de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) para renda mensal acima de R\$ 4.271,59.

O presente trabalho não tem como propósito sugerir um patamar que deva ser considerado ideal para as alíquotas do ITCMD no Brasil, mas a questão é simplesmente mostrar que, nos atuais patamares em que o imposto é instituído, abre-se mão de um grande potencial de receitas tributárias, principalmente quando a análise é realizada à luz do princípio da solidariedade, princípio este que é tão presente na Constituição Federal.

---

<sup>235</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 98.

E não é razoável dizer que, na possibilidade de uma alteração no patamar das alíquotas atualmente aplicadas haveria uma fuga dos investimentos ou, então, que o fracionamento da propriedade em consequência desse aumento de alíquotas poderia frear o desenvolvimento. E os atuais patamares de alíquotas do imposto de renda sugerem ser esta uma zona ainda segura para a instituição para as alíquotas do ITCMD.

Um outro aspecto que ainda pode ser melhor explorado, sob o viés da solidariedade, e visando a justa instituição do ITCMD, é a utilização da progressividade em razão do valor dos bens transmitidos como técnica de tributação. Dada a importância da questão, e sua relevância, sendo, inclusive, alvo de intenso debate no Supremo Tribunal Federal, este ponto será abordado no tópico seguinte.

### 3.3 Progressividade e ITCMD – CF/88 e a recente decisão do STF

A discussão em torno da possibilidade da instituição do ITCMD com alíquotas progressivas é um tema bastante atual. Vale ressaltar que a Constituição Federal de 1988 é silente quanto a essa possibilidade.

Ricardo Lobo Torres afirma que a capacidade contributiva, que informa o princípio da igualdade tributária ao dar-lhe conteúdo, tem a progressividade como um subprincípio. Segundo este autor, o imposto *causa mortis* (ITCMD) tem uma extraordinária aptidão para a promoção da Justiça Social, já que denota excelente índice de capacidade contributiva ao incidir sobre o incremento do patrimônio dos herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles. Dessa forma, a capacidade contributiva deveria, assim, relacionar-se com o subprincípio da progressividade, uma vez que há o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem esforço. Por esta razão seriam suscetíveis de suportar tributação mais forte<sup>236</sup>.

Entende-se que a progressividade realiza o princípio da capacidade contributiva, adequando o tributo à capacidade econômica de cada um, e dependendo do percentual

---

<sup>236</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 227.

estabelecido pode haver desestímulo à acumulação de riqueza, contribuindo, assim, para a redistribuição de rendas.

Se por um lado a Constituição Federal de 1988 silencia com relação à possibilidade de progressividade no ITCMD, ela estabelece, no § 1º do inciso IV do art. 155, a determinação de que a alíquota máxima do imposto seja fixada pelo Senado Federal. Hoje, este máximo encontra-se fixado em 8%, conforme Resolução nº 9/92<sup>237</sup>.

Na visão de Ricardo Lobo Torres a Constituição Federal deveria atribuir aos Estados da Federação uma maior liberdade, eliminando-se a competência federal para fixar as alíquotas máximas, medida que é incompatível com um federalismo fiscal de índole democrática<sup>238</sup>. Nessa perspectiva, a questão seria menos relevante se as alíquotas máximas fossem fixadas em patamar mais elevado, já que, na prática, o patamar de 8% inviabiliza a efetividade da progressividade. Porém, esse limite ainda não foi questionado pelos Estados.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a possibilidade de os Estados, quando da instituição do imposto, fixarem a alíquota progressiva tendo como teto a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal. Entendeu o STF não ser possível essa vinculação (RE 213.266, rel. Min. Marco Aurélio, DJU 17.12.1999)<sup>239</sup>. As alterações do imposto dependem

---

<sup>237</sup> BRASIL. RESOLUÇÃO Nº 9, DE 1992. Publicado no DCN (Seção II), 5-5-92. Disponível em <http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1992.pdf>  
Acesso em 11 ago. 2013. Texto:

**RESOLUÇÃO Nº 9, DE 1992**

*Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a, inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal.*

**O SENADO FEDERAL** resolve:

**Art. 1º** A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

**Art. 2º** As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.

**Art. 3º** Esta resolução entra em vigor na data de sua publicação.

**Art. 4º** Revogam-se as disposições em contrário.

Senado Federal, 5 de maio de 1991.

**SENADOR MAURO BENEVIDES**

Presidente

<sup>238</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 225.

<sup>239</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. Malheiros, 2007. p. 379.

de leis estaduais, e as Resoluções do Senado Federal impõem limitações às leis estaduais, mas não as substituem<sup>240</sup>.

No que diz respeito à possibilidade de instituição de alíquotas progressivas no ITCMD, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que havia incompatibilidade entre os impostos de caráter real e a progressividade fiscal, quando esta decorre da capacidade econômica do contribuinte. Há inúmeros precedentes nesse sentido (RE 153771/MG, RE 252368 e RE 234105/SP). Foram inclusive editadas as Súmulas 589, 656 e 668<sup>241</sup>.

Estados e Municípios tentaram, por vezes, instituir alíquotas progressivas para IPTU e ITBI no caso dos municípios, e para o ITCMD no caso dos Estados. A progressividade para os impostos classificados como reais só seria permitida, dentro desse posicionamento do Supremo Tribunal Federal, nos casos em que haja expressa previsão constitucional.

No caso específico do ITCMD não há essa previsão, mas o STF analisou recentemente a constitucionalidade de sua progressividade, em Recurso Extraordinário (RE 562045/RS). Neste caso, houve clara mudança de posicionamento da Corte.

Foi analisado recurso interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, contra acórdão que julgou inconstitucional o art. 18, da Lei Estadual nº 8821/89. Este dispositivo instituiria um sistema progressivo de alíquotas para o ITCMD, com base no resultado da soma do valor venal dos bens inventariados, no caso do imposto *causa mortis*. Em razão do valor venal, as alíquotas sofriam variação de 1 a 8 %.

A Corte inicialmente reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional. O Procurador Geral da República apresentou parecer pelo conhecimento e provimento do recurso. Votou no sentido de desprovimento do recurso o Ministro Relator Ricardo Lewandowski, que foi acompanhado apenas pelo Ministro Marco Aurélio. Deram provimento ao recurso os Ministros Eros Grau, Menezes Direito, Carmem Lúcia, Joaquim Barbosa, Ayres Britto, Ellen Gracie, Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello.

---

<sup>240</sup> *Ibidem*. p. 379.

<sup>241</sup> **Súmula 589** - É inconstitucional a fixação de adicional progressivo de imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

**Súmula 656** - É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

**Súmula 668** - É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento d função social da propriedade urbana.

Houve, portanto 9 votos a favor da progressividade, e apenas 2 votos contrários, caracterizando por ampla maioria uma mudança no entendimento do STF sobre a questão da progressividade nos impostos de caráter real.

É interessante uma análise mais atenta dos votos dos Ministros. O Ministro Lewandowski, relator, entendeu que apesar de a progressividade ser instrumento para a obtenção de efeitos extrafiscais, no caso de impostos reais, em nosso ordenamento, só pode ser adotada quando houver expressa previsão constitucional, e desde que não se baseie, direta ou exclusivamente, na capacidade econômica do contribuinte. O Ministro Eros Grau, abrindo divergência, deu provimento ao recurso, declarando a constitucionalidade da progressividade no caso do ITCMD, por entender que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal, e que conforme estabelecido no § 1º do art. 145 da CF/88 os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. Ou seja, a CF/88 prescreve que independentemente da classificação do imposto (se pessoal ou real), estes podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Foi seguido pelos Ministros Menezes Direito, Carmem Lúcia e Joaquim Barbosa. Ministros Ayres Britto e Ellen Gracie, Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello também acompanharam a divergência.

Antes da análise de cada voto, é importante esclarecer que a progressividade em questão (prevista no art. 18 da Lei Estadual nº 8821/89) prevê um sistema progressivo de alíquotas para o ITCMD, com base no resultado da soma do valor venal dos bens inventariados, no caso do imposto *causa mortis*.

O Ministro Ricardo Lewandowski, relator no processo, centra a análise da questão na sua interpretação do § 1º do art. 145 da CF/88, e parte da classificação que distingue os impostos em relação à sua natureza, entre impostos de caráter real e impostos de caráter pessoal. Entende o Ministro que a dosagem da exação nos impostos reais, se dá com base em critérios objetivos, enquanto que nos impostos pessoais ela se dá subjetivamente, em função da capacidade econômica do sujeito passivo. E por entender que no § 1º do art. 145 da CF/88 a expressão “*sempre que possível*” está atrelada à expressão “*capacidade econômica do contribuinte*”, descarta a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva (ou capacidade econômica) aos impostos classificados como de caráter real, como o imposto sobre as transmissões *causa mortis*.

Na visão de Lewandowski, portanto, por ser o ITCMD um imposto real, a ele não se aplicaria a progressividade, uma vez que esse instituto seria utilizado para modular os impostos de caráter pessoal. Afirma que não há que se confundir a Progressividade com a Seletividade. Segundo o Ministro relator esse último instituto é o que deve ser utilizado para modular os impostos de caráter real, e cita precedentes da Corte nesse sentido (AI 581.154/PE, do Ministro Sepúlveda Pertence), assim como também reconhece que já houve decisões divergentes (RE 563.261/RS, decisão monocrática proferida pelo Ministro Marco Aurélio).

Por fim, por entender que a capacidade econômica não é levada em conta na imposição dos impostos reais, a progressividade nesse tipo de imposto só poderia ocorrer mediante expressa previsão constitucional, e nos limites e casos nela previstos.

O constituinte, segundo o Ministro relator, admitiu, em casos pontuais, a progressividade em impostos reais, mas sempre com finalidade extrafiscal, como no art. 153, § 4º, I (ITR), no art. 156, § 1º, I (IPTU – progressividade com base no valor do imóvel), e no art. 182, § 4º, II (IPTU progressivo no tempo). Contudo, ressalta que o art. 155, § 1º, IV, da CF, não autoriza a interpretação segundo a qual o constituinte admitiu a fixação de mais de uma alíquota para o tributo conforme um sistema progressivo. O que se pretendeu foi o estabelecimento de um teto para os entes federados. Nesse ponto, acrescenta o Ministro Lewandowski que o Senado Federal, na Resolução Senatorial 09/92, excedeu a competência que lhe foi conferida pelo constituinte, quando autorizou o legislador estadual a fixar alíquotas progressivas em função do quinhão efetivamente recebido por cada herdeiro.

Traz o Ministro Lewandowski ainda um último argumento, qual seja, o de que compete à União legislar sobre Direito Civil (art. 22, I, da CF), o que inclui a disciplina geral da propriedade. Por esse razão não se poderia admitir que o Estado (ente federado), mediante a progressividade de alíquotas do ITCMD, possa obstaculizar a concentração de renda.

Conclui que a vedação da progressividade dos impostos reais, que extrai do § 1º do art. 145 da CF/88, não pode ser afastada por lei estadual. E pelo conjunto dos argumentos acima e sucintamente apresentados, entende inconstitucional a lei gaúcha.

Já o Ministro Eros Grau, após pedido de vistas, apresenta seu voto partindo da ideia de que todos os impostos, mesmo aqueles que não tenham caráter pessoal, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva.

Afirma que o que a Constituição Federal estabelece no § 1º do art. 145 da CF/88, é que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal:

“ A Constituição prescreve, afirma um **dever ser** : os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”

Afirma o Ministro Eros Grau que todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo, a não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD.

E é nesses termos que diverge do Ministro Lewandowski para declarar a constitucionalidade da lei do Rio Grande do Sul.

O Ministro Menezes Direito e a Ministra Carmem Lucia acompanharam o voto do Ministro Eros Grau, assim como Ayres Britto, Ellen Gracie, Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Celso de Mello e o Ministro Joaquim Barbosa. Vale destacar apenas uma observação feita por este último:

A técnica da progressividade é um instrumento por excelência para aferição da capacidade contributiva. A tributação ad valorem com a especificação de única alíquota é insensível à intensidade econômica da base que se está tributando, circunstância que pode gerar distorções que igualam sujeitos passivos que, na verdade, ostentam situações diversas.

O Ministro Marco Aurélio pediu vistas do processo, e proferiu seu voto acompanhando o relator, mas sem aderir a sua interpretação dada ao artigo 146, § 1º, da Constituição Federal, no sentido de que só a Constituição poderia autorizar outras hipóteses de tributação progressiva de impostos reais. Em seu voto, concentrou na questão da capacidade contributiva do herdeiro, em seu aspecto subjetivo:

A progressividade das alíquotas do Imposto Causa Mortis olvida completamente a situação real patrimonial do sujeito passivo. Para esse tributo, mostra-se necessário algum grau de personalização na progressão das alíquotas. Sem a pessoalidade, haverá inevitavelmente injustiça. Tal como posta, a legislação estadual permite, por exemplo, que herdeiros, legatários ou donatários em situação econômica absolutamente distinta – um franciscano e outro argentário – sejam compelidos ao pagamento de igual valor do tributo, que poderá ser elevadíssimo, a depender dos bens recebidos. Essa óptica contrária, a um só tempo, o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia tributária. Assim, mesmo que se admita, em tese, a progressividade em impostos reais, na espécie, a legislação estadual impugnada veio a violar o princípio maior da capacidade contributiva ao implementá-la do modo como procedeu.

sem aderir à interpretação atribuída pelo relator ao artigo 146, § 1º, da Lei Maior, no sentido de que só a Constituição poderia autorizar outras hipóteses de tributação progressiva de impostos reais, consigno que afronta o princípio da capacidade contributiva admitir a progressão de alíquotas na incidência do tributo sobre a sucessão causa mortis sem que haja qualquer consideração da situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ainda que o voto do Ministro Marco Aurélio tenha sido pelo desprovimento do Recurso Extraordinário e pela declaração de inconstitucionalidade do artigo 12 da lei gaúcha, ele não acompanhou a posição do relator no sentido de que só a Constituição poderia autorizar outras hipóteses de tributação progressiva de impostos reais. Centrou sua crítica na questão da violação da capacidade contributiva, em seu aspecto subjetivo, na forma como foi implementada a lei questionada.

Esses são os votos com os principais argumentos, tendo a Corte se encaminhado para um posicionamento firme no sentido da constitucionalidade da progressividade do ITCMD.

Mas nos restaria nesse ponto, retornar ao que foi apresentado da lição de Ricardo Lobo Torres, que afirma que apesar de o imposto *causa mortis* ter uma extraordinária aptidão para a promoção da justiça social, o patamar de 8% para a alíquota máxima do imposto, imposta pela Resolução nº 9/92 do Senado Federal, por outro lado, afasta a ideia de justiça, por ser um limite muito baixo, que na prática inviabiliza com efetividade a progressividade. E a pergunta que surge é, até que ponto o limite de 8% imposto pela Resolução Senatorial não é inconstitucional, por ferir a autonomia dos Estados membros e do Distrito Federal?

Essa questão certamente deverá ser enfrentada pela doutrina e deve ser levada ao STF pelos Estados interessados, se se pretende que o ITCMD tenha as suas potencialidades de promoção de justiça fiscal exploradas, e passe a ser um imposto de arrecadação relevante para os Estados e o Distrito Federal. A decisão do STF no RE 562045/RS é inócua à luz dos critérios de justiça, em face do limite de 8% imposto pela Resolução nº 9/92 do Senado Federal.

A progressividade, além de ser aplicada em função do valor do quinhão de cada herdeiro (ou do donatário), em atenção ao princípio da capacidade contributiva, também pode ser adotada sob um outro viés. Sob a ótica da pessoalidade do tributo, a alíquota pode também variar em função do grau de parentesco do herdeiro ou donatário.

Esse aspecto da progressividade, que é justificado pelo princípio da pessoalidade segundo Ricardo Lobo Torres, agrava a tributação na medida em que o herdeiro se afasta do *de cuius* na linha de sucessão<sup>242</sup>.

---

<sup>242</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 228.

### 3.4 O tratamento do ITCMD para as transmissões de empresas e participações.

A Constituição Federal prevê em seu art. 146, inc. III, “d”<sup>243</sup>, para as questões tributárias, um tratamento diferenciado e favorecido a ser dado para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. E traz também no art. 179, quando trata dos princípios gerais da atividade econômica, o princípio do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte<sup>244</sup>. Luis Eduardo Schoueri afirma que o princípio da livre concorrência depende do mercado para sua concretização, que por sua vez depende da existência de um elevado número de participantes. A existência de um grande número de empresas de menor porte valoriza a livre concorrência, e por esta razão elas recebem um tratamento favorecido pela Constituição <sup>245</sup>. Essa proteção traz ínsita a ideia de igualdade vertical, tão cara ao direito tributário.

Os dados trazidos por Bottino-Antonaccio, que em Tese de Doutorado sobre o tema das Empresas Familiares apresenta interessante estatística sobre a representatividade desses entes. No caso do Brasil, por exemplo, na década de 90, as empresas familiares representavam 95% das organizações. E na Itália este percentual chegava a 99%<sup>246</sup>. E no mesmo trabalho a

---

<sup>243</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 3 nov. 2012)

<sup>244</sup> Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 3 nov. 2012).

<sup>245</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 100.

<sup>246</sup> GERSICK, K E Colaboradores. De geração para geração:; ciclos de vida das empresas familiares. São Paulo, Negócios Editora, 1997 (Impressão 1999), *Apud* BOTTINO-ANTONACCIO, Carla Francisca. Empresas familiares: uma compreensão sistêmica. (Tese de Doutorado – PUC-Rio). Rio de Janeiro: 2007. p. 16.

autora afirma que as empresas familiares são consideradas, em geral, micro e pequenas empresas, apesar de haver grandes corporações administradas por uma família<sup>247</sup>.

O reconhecimento, pelo ordenamento jurídico-tributário e pelo ordenamento econômico, de que as empresas de menor porte são entes que enfrentam dificuldades distintas daquelas enfrentadas pelas grandes empresas e grupos empresarias, e que, por isso, merecem tratamento diferenciado e favorecido, é uma clara demonstração de que a justiça vai além da mera distribuição. O que estes entes de menor porte demandam, por questões de equidade vertical, não é somente uma menor carga tributária em comparação com a carga suportada pelas grandes corporações. A mera redução da carga tributária, por si só, não é suficiente para colocá-las em um patamar de igualdade competitiva com as empresas de maior porte. A sobrevivência das micro e pequenas empresas em um ambiente de competição de mercado com entes cada vez maiores e mais ágeis, só se viabiliza com outros instrumentos que as reconheçam como entes distintos, e que necessitam de tratamento favorecido, para que dessa forma seja possível garantir a sua preservação.

O momento da sucessão do controle é delicado do ponto de vista da continuidade da atividade empresarial. O momento da sucessão do controle de uma empresa, seja em razão da morte do sucedido ou em razão de uma sucessão voluntária, em que o sucessor decida transferir o patrimônio empresarial a seus descendentes, para que estes deem continuidade à atividade empreendedora, é sempre bastante delicado. Bottino-Antonaccio aponta que, de cada 100 empresas familiares fundadas no Brasil e no mundo, apenas 30% sobrevivem à 2ª geração e 15% sobrevivem à 3ª geração<sup>248</sup>. Quanto menor a interferência neste processo, não só pelo aspecto tributário, maior será a segurança transmitida aos sucessores e maiores as possibilidades de viabilidade e continuidade da atividade empresarial, objeto de sucessão.

As demandas das microempresas e das empresas de pequeno porte por um tratamento privilegiado está relacionado com a questão de seu reconhecimento como entes que necessitam de proteção e tratamento privilegiado. E, a categoria do reconhecimento de diferenças, apresentada por Fraser como questão de justiça, pode ser utilizada aqui para informar este privilégio. Há que se pensar que por traz de uma empresa de pequeno porte há sempre a pessoa do empreendedor individual ou de seus sócios, ou seja, do sujeito que toma os riscos, assume a responsabilidade e sofre as aflições características da atividade

---

<sup>247</sup> BOTTINO-ANTONACCIO, Carla Francisca. Empresas familiares: uma compreensão sistêmica. (Tese de Doutorado – PUC-Rio). Rio de Janeiro: 2007. p. 9.

<sup>248</sup> BOTTINO-ANTONACCIO, Carla Francisca. Empresas familiares: uma compreensão sistêmica. (Tese de Doutorado – PUC-Rio). Rio de Janeiro: 2007. p. 17.

empresarial. As aflições, responsabilidades e riscos que corre um herdeiro, ao receber um patrimônio empresarial, são certamente distintos daqueles riscos e daquelas aflições e responsabilidades de um herdeiro que recebe um patrimônio equivalente em termos monetários, mas de natureza distinta, como em imóveis, por exemplo.

Não é razoável portanto, que em momento delicado como o de uma sucessão *mortis causa*, ou de uma de transferência voluntária de quotas que caracterize uma sucessão do controle ou de uma participação empresarial a um parente, se procure tributar essa transferência em razão de uma finalidade eminentemente fiscal, pondo em risco a atividade e os empregos por ela mantidos. A razoabilidade aponta aqui, em nome da livre concorrência, para um tratamento tributário extremamente privilegiado para as empresas de pequeno porte no momento de sua sucessão.

Como nos ensina Luis Eduardo Schoueri, estão relacionados ao desenvolvimento econômico os princípios listados no art. 170 da Constituição Federal. E dentre eles se destacam, em razão dos argumentos apresentados nesse tópico, os princípios da livre-concorrência e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte<sup>249</sup>. A importância de ambos os princípios no ordenamento econômico fortalece a tese defendida neste estudo, pela imposição de um tratamento tributário extremamente privilegiado para as empresas de pequeno porte no momento de sua sucessão

Nesse ponto cabe a consideração de que o valor do ITCMD no caso da sucessão de uma empresa, calculado com uma alíquota de 8%, e calculado sobre o valor das quotas, pode ser equivalente, em ordem de grandeza, ao lucro anual da empresa. Em outras palavras, o

---

<sup>249</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:  
 I - soberania nacional;  
 II - propriedade privada;  
 III - função social da propriedade;  
 IV - livre concorrência;  
 V - defesa do consumidor;  
 VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)  
 VII - redução das desigualdades regionais e sociais;  
 VIII - busca do pleno emprego;  
 IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)  
 Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 3 nov. 2012.

trabalho de um ano dos empreendedores estaria comprometido apenas com o imposto sobre a sucessão.

Na análise da justa instituição do ITCMD, no que se refere às empresas de pequeno e médio porte, a capacidade contributiva deve ceder diante da relevância da contribuição destes entes para o desenvolvimento econômico e a manutenção da livre iniciativa.

## CONCLUSÕES

São certamente muitas as perspectivas a partir das quais o tema da justiça pode ser desenvolvido. A questão central desenvolvida neste trabalho foi uma análise da tributação sob uma ótica de justiça. Procurou-se fazer a leitura de princípios tributários a partir de perspectivas contemporâneas de justiça. Para tanto, foram inicialmente apresentadas diferentes visões do conceito de justiça: a Teoria da Justiça de John Rawls, a perspectiva de justiça de Nancy Fraser, e a visão de justiça de Jacques Derrida.

A apresentação de perspectivas distintas de justiça foi proposital, uma vez que o tema é extremamente amplo, e um dos objetivos do trabalho é justamente mostrar que um estudo sobre o direito tributário pode receber contribuições de diversas teorias de justiça, independentemente de sua posição no espectro ideológico.

Primeiramente foi apresentada a Teoria de Justiça de John Rawls (*Justice as fairness*). Esta teoria teve o mérito de chamar a atenção do mundo acadêmico para o estudo contemporâneo da justiça. A teoria tem como questão central o tema da redistribuição de bens e rendas, e tem influenciado as discussões sobre a justiça nas últimas décadas. A partir da ideia de que a redistribuição espontânea de rendas é utópica, Rawls desenvolveu uma teoria procedimental de justiça, em que princípios ideais de justiça são apresentados como balizadores das instituições políticas e sociais responsáveis por promover essa redistribuição. Estes princípios traduzem uma visão liberal-igualitária, em que se busca um máximo espaço de igual liberdade para cada indivíduo, mas com uma grande preocupação com a equidade.

Partindo da relevância da categoria da redistribuição para o debate em torno da justiça, Nancy Fraser vai além, e propõe outras categorias como também relevantes para o tema. Primeiramente apresenta a categoria filosófica do reconhecimento como igualmente importante para tratar das situações de injustiça. Ela defende que as situações de injustiça não podem ser tratadas apenas sob uma perspectiva de redistribuição, e que a categoria do reconhecimento, principalmente na era pós 11 de setembro, captura bem as questões morais presentes em muitos conflitos contemporâneos. A autora entende que somente a partir de um arcabouço que integre analiticamente as duas perspectivas (reconhecimento e redistribuição) é que será possível compreender as diferenças de classes sociais e status na sociedade

contemporânea. E mais recentemente, a autora apresenta a necessidade de participação do indivíduo como uma terceira componente em seu arcabouço conceitual de justiça.

Por último foi apresentada a ideia de justiça de Jacques Derrida. O autor trata do tema da justiça em um nível de elevado grau de indeterminação, e propõe ressignificações de hierarquias, termos e conceitos, sempre em busca de uma alteridade infinita. Para isso, Derrida introduz a ideia de desconstrução, que, na sua visão, significa a preocupação com a neutralização de oposições e de conceitos que são estabelecidos com base em uma hierarquia que carece de fundamento ontológico. A desconstrução é, então, um processo contínuo e permanente e apresenta-se como uma condição de existência de justiça.

A principal mensagem que deve prevalecer na concepção de justiça trazida por Derrida, é que a partir da total abertura à alteridade, através da desconstrução e de ressignificações, o direito passa a ser, não a justiça em si, mas uma promessa e um apelo por justiça, e que se renova em cada decisão e em cada interpretação da lei.

Com base nesse conceito de justiça proposto por Derrida, que traz ínsita a ideia de que é necessária a desconstrução do direito, foi possível perceber que o pensamento tipológico pode ser uma ferramenta extremamente útil para a promoção da abertura necessária para a desconstrução do direito. A consideração de tipos e a sua maior aproximação com a realidade, em oposição à utilização de conceitos abstratos fechados, dá, até mesmo ao direito tributário, a flexibilidade necessária para, no caso concreto, fazer com que a decisão jurídica se alinhe com o apelo por justiça proposto no pensamento de Derrida.

Após essa análise das teorias de justiça, foram apresentados princípios constitucionais tributários, e analisadas possíveis influências das teorias de justiça apresentadas nesses princípios. O princípio da capacidade contributiva recebeu uma maior atenção, justamente por ocupar uma posição central na análise da justa tributação.

Como foi visto, a fundamentação do princípio da capacidade contributiva é múltipla, sendo este princípio justificado tanto na igualdade, quanto na solidariedade social. Estes ideais que fundamentam a capacidade contributiva traduzem valores presentes na sociedade e acabam sendo perfeitamente compatíveis entre si. Também foi possível perceber que os critérios de fundamentação do princípio da capacidade contributiva estão claramente presentes nos princípios estabelecidos por Rawls em sua teoria justiça, havendo absoluta compatibilidade entre a teoria do autor e referido princípio.

Também foi possível estabelecer uma relação entre a categoria filosófica do reconhecimento, proposta por Nancy Fraser como fundamental ao lado da redistribuição para o tratamento de injustiças, e a capacidade contributiva. Para tanto, foi pontuada a distinção correntemente realizada na doutrina tributária entre os aspectos objetivo e subjetivo da capacidade contributiva. A partir daí considerou-se que a categoria do reconhecimento pode contribuir de forma consistente, através do paradigma das variações humanas, para informar o aspecto subjetivo da capacidade contributiva. Dessa forma, o direito tributário deve reconhecer que os cidadãos contribuintes possuem necessidades completamente distintas para que atinjam seus objetivos e aspirações, e o reconhecimento pode ser utilizado como relevante critério informador do princípio da capacidade contributiva (sob a ótica subjetiva).

Da mesma forma que se concluiu que a categoria do reconhecimento pode contribuir de forma consistente para informar o aspecto subjetivo da capacidade contributiva, também se concluiu que ela também pode contribuir para informar o princípio da personalidade, uma vez que as finalidades buscadas pelo princípio sejam constitucionalmente relevantes.

Foram também apresentados os limites da capacidade contributiva, expressos nos princípios do mínimo existencial e da proibição de excesso. E com este último princípio foi possível estabelecer uma relação entre a teoria da justiça de Rawls e o direito tributário, a partir da proposta de um limite ético para o nível absoluto de tributação, que James Buchanan extrai do primeiro princípio de justiça de Rawls (*maximal equal liberty*<sup>250</sup>) e da ideia de um hipotético direito de secessão. Restou evidente a relação entre este limite e o princípio da vedação de excesso.

Verificou-se que, com base no princípio do mínimo existencial, a legislação de instituição do ITCMD deve prever normas isentivas para situações em que a eventual tributação dos bens recebidos possa comprometer este mínimo necessário para a sobrevivência do cidadão e de seus dependentes.

Por último, em relação aos princípios constitucionais tributários, foi discutida a questão da progressividade. Foi apresentada sua dúplici natureza, de princípio de tributação e de técnica concreta da tributação. Apresentou-se também a íntima ligação deste princípio com a capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo e os impactos que um alto grau de progressividade pode ter no desenvolvimento econômico, também considerado um objetivo do Estado brasileiro de acordo com a Constituição Federal.

---

<sup>250</sup> Tradução: máxima e igual liberdade.

Após a análise dos princípios constitucionais tributários foi apresentado o caso do ITCMD no Brasil, à luz destes princípios e das teorias de justiça tratadas no início do trabalho. A análise do caso apresentou três conclusões principais.

A primeira conclusão diz respeito à possibilidade de que o ITCMD deva ser instituído com alíquotas realmente progressivas. E esta progressividade pode se dar sob dois vieses. O primeiro viés seria o de aplicar a progressividade em função do grau de parentesco, que imporá alíquotas menores aos herdeiros que tivessem maior proximidade de parentesco com o *de cuius*, e maiores na medida em que o herdeiro se afaste do *de cuius* relativamente ao grau de parentesco, já que este é um critério apto a reconhecer as diferenças existentes nas situações fáticas que se apresentam em casos de transmissão *causa mortis*, dando um caráter mais pessoal ao tributo, e ainda coerente com a praticabilidade da tributação.

O segundo viés da progressividade está relacionado ao montante dos valores transmitidos. Quanto maior o valor dos bens transmitidos, maiores seriam as alíquotas. Este aspecto da progressividade se relaciona diretamente à distribuição de rendas. E o nosso atual estágio de desenvolvimento sugere que o mínimo social no conceito de Rawls (analisado a partir do princípio da justa poupança) está aquém do desejado. Neste caso, o momento é de priorização das transferências de rendas, com vistas à erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais.

A segunda conclusão na análise do caso do ITCMD é de que, partindo-se da ideia de que o ITCMD deva ser progressivo, o atual patamar fixado em 8%, conforme a Resolução nº 9/92 do Senado Federal, inviabiliza a efetiva progressividade do imposto. Ou seja, ainda que Supremo Tribunal Federal tenha confirmado o entendimento de que o ITCMD pode ser progressivo, esta progressividade se inviabiliza em função do limite imposto. A competência da União Federal para determinação do patamar máximo das alíquotas do ITCMD previsto na Constituição Federal limita a liberdade dos Estados para a instituição do imposto, retirando deste grande parte de seu potencial de arrecadação e de promoção de distribuição de rendas.

A terceira e última conclusão apresentada foi de que o ITCMD no Brasil não possui características de pessoalidade, e por consequência são ignorados aspectos referentes ao reconhecimento de diferenças entre os contribuintes do imposto, o que contrasta com a perspectiva de justiça de Nancy Fraser. As legislações estaduais do imposto praticamente desconsideram questões referentes ao reconhecimento de diferenças entre os sujeitos passivos,

e às condições pessoais dos donatários, legatários ou herdeiros, o que fere, por consequência, o princípio da capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo.

Para ilustrar esta tese, foi desenvolvida e defendida a ideia de que as empresas de pequeno e médio porte contribuem relevantemente para o desenvolvimento econômico e a manutenção da livre iniciativa, princípios relevantes no ordenamento econômico. Por esta razão, e por ser o momento da sucessão extremamente delicado para estes entes, eles merecem tratamento privilegiado caso sejam objeto de sucessão *causa mortis*.

Dentro da ideia de que a análise da justiça da instituição do ITCMD se traduz no desafio de conciliar os princípios tributários da capacidade contributiva e da pessoalidade com o objetivo de desenvolvimento econômico previsto na Constituição Federal, o cenário é tal que, no Brasil, até o momento, tem-se claramente privilegiado o princípio do desenvolvimento econômico em razão da contenção das alíquotas e da inibição da progressividade, em detrimento da distribuição de rendas, que passaria por uma maior influência dos princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade do tributo.

Em resumo, a análise do caso do ITCMD mostrou que os atuais contornos e limites impostos à instituição deste imposto no Brasil enfraquecem os princípios constitucionais relacionados a este imposto, quando tais princípios são vistos à luz das teorias da justiça apresentadas.

A recente decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 544438/RS, que autoriza a progressividade no ITCMD, pode já estar a indicar uma mudança de rumo, no sentido de um maior equilíbrio nesta balança, com o fortalecimento do princípio da capacidade contributiva e da pessoalidade. E este reequilíbrio dos princípios, como se demonstrou, estaria mais de acordo com as teorias de justiça apresentadas neste trabalho.

A Resolução nº 9/92 do Senado Federal, que limita as alíquotas máximas do ITCMD a 8%, impede ainda este reequilíbrio dos princípios, pois, na prática, limita a liberdade do legislador estadual ao retirar a possibilidade de instituição do tributo com uma efetiva progressividade.

E as conclusões apresentadas neste trabalho são interessantes quando lidas dentro da perspectiva de justiça que nos é trazida por Jacques Derrida. Através de sua proposta de desconstrução, pode-se pensar na hipótese de se desconstituir um direito quase absoluto de propriedade que, historicamente, impôs a contenção das alíquotas e o total abandono da pessoalidade do ITCMD, em nome do desenvolvimento econômico.

É preciso estar vigilante com esta ideia de superioridade da propriedade. Esta hierarquização deve ser revista. A previsão na Constituição Federal de que a propriedade deve cumprir a sua função social é o fator que deve ser, efetivamente, inserido na aplicação do direito para que este caminhe na busca pela justiça, tal como na visão de Derrida. A função social da propriedade pode ser considerada o rastro (como definido em Derrida) que denuncia a necessidade de estar vigilante diante dos objetivos que o ITCMD aparentemente não tem alcançado. Esta leitura da justiça do ITCMD à luz do pensamento de Derrida aqui proposta certamente merece um aprofundamento, o que sugere um campo bastante interessante para a continuidade desta pesquisa.

## REFERÊNCIAS

- AGAMBEM, Giorgio. *Stato di Eccezione*. Torino: B. Boringhieri, 2003.
- ALEXY, Robert. BULIGIN, Eugenio. *La pretensión de corrección del derecho: la polémica sobre la relación entre derecho y mora*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.
- ALEXY, Robert. Los derechos fundamentales. In: \_\_\_\_\_. *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- ATIENZA, Manuel. MANERO, Juan Ruiz. *Las piezas del derecho: teoría de los enunciados jurídicos*. Barcelona: Ariel Derecho, 2004.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BOTTINO-ANTONACCIO, Carla Francisca. *Empresas familiares: uma compreensão sistêmica*. 2007. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2007.
- BUCHANAN, James M., The Ethical Limits of Taxation. In: \_\_\_\_\_. *Debt and Taxes*. Indianapolis: Liberty Fund, 2000.
- \_\_\_\_\_. The Limits of Liberty. In: \_\_\_\_\_ *Between Anarchy and Leviathan* (The collected works of James M. Buchanan ). Indianapolis: Liberty Funds, 2000. V.7.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2013.
- BRASIL. Resolução nº 9, 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão de Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a, inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. DCN, Brasília, DF, 5 de maio 1992. Disponível em <<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1992.pdf>> Acesso em: 11 ago. 2013.

CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário: Interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Del Rey, 1997.

\_\_\_\_\_. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

DANIELS, Norman (Ed.). *Reading Rawls: critical studies on Rawls` a theory of justice*. Stanford: Stanford University Press, 1989. (Stanford Series in Philosophy).

DERRIDA, Jacques. *Força de Lei: o fundamento místico da autoridade*. Tradução de Leila Perrone-Moisés. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DOURADO Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Almedina. Coimbra, 2007.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

\_\_\_\_\_. The original position. In: DANIELS, Norman (Ed.). *Reading Rawls - Critical studies on Rawls` A Theory of Justice*. Stanford: Stanford University Press, 1989. p. 16-53.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6.ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

FALSITTA Gaspare, *Giustizia Tributaria e Tirania Fiscale*. Milão: Giufreè Editore, 2008.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Instituciones de Derecho Financiero*. Marcial Pons: Madrid, 2010.

FRASER, Nancy; HONNETH, Axel, *Redistribution or Recognition?: a Political-Philosophical Exchange*. London: Verso, 2003.

FRASER, Nancy. *Scales of Justice: reimagining political space in a globalizing world*. New York: Columbia University Press, 2009.

\_\_\_\_\_. A justiça social na globalização: Redistribuição, reconhecimento e participação. *Revista Crítica de Ciências Sociais*, Coimbra, n.63, p.7-20, out. 2002.

GAFFURI, Gianfranco. *Trust e Patti di Famiglia*. 2.ed. CEDAM: Pádova, 2008.

GERSICK, K; DAVIS, J; HAMPTON, M; LANSEBERG, I. *De geração para geração: ciclos de vida das empresas familiares*. São Paulo: Negócios Editora, 1997.

GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

HART, H. L. A. Rawls on Liberty and its Priority. *Reading Rawls - Critical studies on Rawls` A Theory of Justice*, Stanford, p. 230-252 , 1989.

LIVINGSTONE, Michael A. Progressive Taxation in Developing Economies: The Experience of China and India. Philadelphia: [s. n.], 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28.ed. Brasil: Malheiros, 2007.

MARTINEZ, Gregorio Peces-Barba. *Lecciones de derechos fundamentales*. Madrid: Dykinson, 2004.

MENDONCA, Daniel. *Los derechos em juego – conflicto y balance de derechos*. Madrid: Editorial Tecnos, 2003.

MILLER, W. Richard. Rawls and Marxism. In *Reading Rawls - Critical studies on Rawls` A Theory of Justice*. DANIELS, Norman (Ed.). Stanford University Press, 1989. p. 206-230.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2009.

PESSOA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito GV*, São Paulo, p. 95-106, jan./jun. 2009.

PERAGON, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2003.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma Tributação Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 631-666.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Imposto sobre a renda – irretroatividade e anterioridade – os riscos da não-aplicação pelo STF. IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual. São Paulo: Noeses, 2007. p. 359-395.

\_\_\_\_\_. Justiça e Segurança na tributação: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário. In: Fernando Araújo; Paulo Otero; João Taborda da Gama. (Org.). *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches – Volume III*. 1.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, v.III, p.377-408.

RAVAGNANI, Herbert Barucci. Revista Eletrônica *Kínesis*, Vol. I, nº 01, UNESP. Março-2009.

RAWLS, John. *A Theory of Justice – Revised Edition – Harvard University Press – Cambridge* 1999.

\_\_\_\_\_. *Justiça como Equidade – uma reformulação*. Erin Kelly (Org.). Tradução: Claudia Berliner. Revisão técnica e da tradução: Álvaro de Vita. Martins Fontes. São Paulo, 2003.

\_\_\_\_\_. *Political Liberalism – Revised Edition – Columbia University Press – New York*, 2005.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As Contribuições Parafiscais e a Validação Constitucional das Espécies Tributárias. In: RDDT nº 174, 2010, p. 110-129.

\_\_\_\_\_. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

\_\_\_\_\_. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. FIGUEIREDO Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. Direitos Fundamentais e Justiça, n.º 1 – Out/Dez 2007, p. 171-213.

SCAFF Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. Direito e Justiça – Reflexões Sócio-jurídicas (Org. Astrid Heringer et all)– Ano V – n.º 8. Ed. Uri – Junho de 2006, [s. l.] p. 143-159.

SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. 2.ed – São Paulo: Atlas, 2009.

SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. Trad. Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SETO, Theodore P., e BUHAI, Sande L.. Tax and Disability: Ability to Pay and Taxation of Difference. Social Science Research Network (SSRN).

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas, *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. II e vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

WALZER, Michael. *Esferas da Justiça*. São Paulo. Martins Fontes, 2003.

VASQUES, Sérgio. Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio. R. Forum de Direito Tributário – RFDT; Belo Horizonte, ano 2, n. 11. p. 23-61.

VITA, Alvaro de. *A Justiça Igualitária e seus Críticos*. 2.ed. Martins Fontes - 2007.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurelio . *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004.