

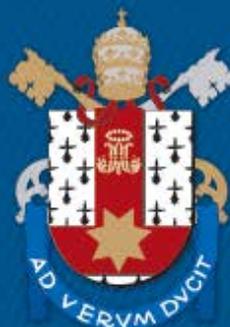
ESCOLA DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

LAURA DE OLIVEIRA MELLO FIGUEIREDO

O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:
REFLEXÕES ACERCA DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO E O DEVER
FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Porto Alegre
2019

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
ESCOLA DE DIREITO

LAURA DE OLIVEIRA MELLO FIGUEIREDO

O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:
REFLEXÕES ACERCA DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO E O
DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

PORTO ALEGRE
2019

LAURA DE OLIVEIRA MELLO FIGUEIREDO

**O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:
REFLEXÕES ACERCA DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO E O
DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS).

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

PORTO ALEGRE
2019

LAURA DE OLIVEIRA MELLO FIGUEIREDO

**O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:
REFLEXÕES ACERCA DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO E O
DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS).

Aprovada em 25 de março de 2019.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos – UERJ

Prof. Dr. Cristiano Rosa de Carvalho – UNISINOS

Prof. Dr. Marcus Paulo Rycembel Boeira - UFRGS

Prof. Dr. Ricardo Lupion Garcia - PUCRS

AGRADECIMENTOS

*Magnificat anima mea Dominum,
et exsultavit spiritus meus in Deo salvatore meo,
quia respexit humilitatem ancillae suae.*

Aos meus pais, para quem o conhecimento sempre foi uma grande bênção, sem cujo incentivo eu não teria ingressado no Mestrado Acadêmico. Obrigada por saberem que o meu lugar sempre foi a Academia, por serem eterno refúgio.

Aos colegas da Zanella Advogados Associados, na pessoa dos colegas e amigos Fernando Massignan e Fernando Antônio Zanella, sempre grata pela compreensão das muitas horas em que estive afastada do escritório para atender às atividades acadêmicas. Espero poder sempre corresponder às suas expectativas.

Aos colegas da turma de Mestrandos com ingresso em 2017, na pessoa de Melina Gruber Endres e na de Manuela Lima; e aos colegas pesquisadores do Grupo de Estudos Avançados em Direito Tributário – GTAX por me concederem a oportunidade de participar do seu convívio. Com vocês cresci, me tornei uma pessoa melhor. Obrigada por tornarem o caminho sempre acolhedor.

Às amigas Júlia Chagas, Mariana Dresch e Angélica Scapin, que apoiaram desde o processo seletivo a minha opção pelo Mestrado, serei eternamente grata pela torcida e companheirismo.

Aos Mestres Thadeu Weber, Marcus Boeira e Ricardo Lupion por serem professores tão geniais e encontrarem espaço em seus corações para mim. À Denise Fincato, sem a qual “o discurso do método” jamais teria feito sentido: este trabalho deve muito às suas contribuições. Obrigada por serem guias e mostrarem que tenho lugar na Academia.

Finalmente, mas jamais por último, ao Paulo Caliendo, orientador e amigo querido, que acreditou desde o princípio que esta pesquisa me pertencia. Este trabalho seria inviável sem o seu zelo. À sua orientação profissional e acadêmica, devo todo e qualquer sucesso que, se for da vontade de Deus, eu possa vir a obter. Obrigada, mais uma vez e sempre. *Repetitio est mater studiorum.*

Wherever law ends, tyranny begins.

John Locke
1632-1704

RESUMO

O trabalho objetiva explorar o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e a sua possibilidade de instituição no Brasil, através da análise de teorias da justiça, dos direitos fundamentais do contribuinte e do dever fundamental de pagar tributos. Para tanto, verificamos as contribuições dadas pelos filósofos John Rawls, Robert Nozick e Adam Smith para o campo da tributação justa, buscando por um critério de justiça que pudesse amparar a tributação nas democracias modernas. Na sequência tratamos dos direitos fundamentais do contribuinte que devem orientar a imposição tributária dentro do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, passando ao final para a análise do dever fundamental de pagar tributos, entendido enquanto dever de manutenção da coletividade, sempre amparado na lei, respeitados os direitos fundamentais do contribuinte. Ao final, analisamos o IGF no Direito brasileiro, trazemos a experiência internacional de forma ilustrativa, sendo apresentados alguns dos projetos de lei complementar propostos para sua regulamentação; e discutimos a possibilidade de que o tributo possa cumprir função extrafiscal, cotejando o tema com a justiça fiscal e os direitos fundamentais. O método de abordagem é o hipotético-dedutivo, uma vez que partimos da hipótese de que o IGF não atende aos critérios de justiça expostos e aos direitos. Os métodos de procedimento são o evolutivo histórico, o estruturalista e o funcionalista, pois não se pretende o estudo de conceitos estanques, afastados da sua aplicação social. O método comparativo é empregado não na sua totalidade, mas apenas como elemento de informação. Os métodos de interpretação são o sistemático e o sociológico, pretendendo a análise do IGF no contexto do Direito Tributário brasileiro e nas noções de limitações ao poder de tributar e dever fundamental de pagar tributos. Conclui-se que os tributos são mecanismos de garantia das liberdades cuja guarda ensejou a criação do Estado Moderno. A tributação deve pautar-se por critérios de justiça, amparados na capacidade contributiva, na retirada do mínimo necessário ao pagador de impostos. Os direitos fundamentais constituem instrumentos de proteção do contribuinte, devendo sempre optar-se pela solução mais próxima e menos interventiva na vida do cidadão. O IGF esbarra na efetividade, amparado na crença de atuar como instrumento de limitação da propriedade da iniciativa do particular, o que não se admite na ordem constitucional brasileira.

Palavras-chave: Imposto sobre Grandes Fortunas. Teorias da justiça. Direitos fundamentais do contribuinte. Dever fundamental de pagar tributos.

ABSTRACT

The aim of this research is to explore the Wealth Tax and its possibility of implementation in Brazil, through the analysis of theories of justice, tax payer's fundamental rights and the fundamental duty of paying taxes. To do so, we investigate the contributions given by John Rawls, Robert Nozick and Adam Smith to taxation theory, seeking for a fiscal justice conception to sustain taxation in modern democracies. In sequence we approach the fundamental rights of the tax payer that should sustain taxation in Brazil's constitutional tax system, and analyse the fundamental duty to pay taxes, understood as a duty of preserving colectivity, sustained by law and respecting the taxpayer's fundamental rights. At the end we investigate the Wealth Tax in Brazil's legal system, providing international data in order to illustrate the scenario of the its attemptives of implementation, the brazilian complementary law projects that have been presented so far and the possibility of providing extra fiscal effects to the tax imposition. Finally, we appreciate the wealth tax in the context of the theories of justice and tax payer's fundamental rights. The approach method is the deductive hypothetical, since we propose the hypothesis that the wealth tax does not attend to justice and fundamental rights criteria. The procedural methods are the structuralist and the functionalist, considering we aim to approach the theme not from conceptual point of view alone, but considering its social applications. The comparative method is applied not in totality, but as a clarifying instrument. The interpretation methods are the systematic and sociological, aiming to study the wealth tax in the context of the brazilian tax system, its limitations to the power to tax and the fundamental duty of paying taxes. The conclusion is aligned with the premise that taxation should be restrained by a concept of justice, and sustained by ability to pay, the certainty of tax imposition, always maintaining the most of the tax payer's patrimony. Fundamental rights are instruments for the protection of the tax payer, being the State's duty to aim for solutions that are closer to its citizens. The wealth tax does not fulfil the effectivity required by the constitution, since it is sustained in the belief that it should act as an instrument of property and individual initiative limitation, which is not admitted by Brazil's constitutional order.

*Keywords: Wealth Tax. Theories of justice. Tax payer's fundamental rights.
Fundamental duty of paying taxes.*

LISTA DE SIGLAS

CF 88 – Constituição Federal de 1988

IE – Imposto de Exportação

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

II – Imposto de Importação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

ITCD – Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações

ITR – Imposto Territorial Rural

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR: UMA DISCUSSÃO A PARTIR DO LIBERALISMO POLÍTICO EM RAWLS, NOZICK E ADAM SMITH	17
2.1 A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA: <i>UMA TEORIA DA JUSTIÇA</i> , DE JOHN RAWLS	21
2.1.1 A posição original e “o véu de ignorância”	26
2.1.2 Os dois princípios de justiça.....	29
2.2 O ESTADO MÍNIMO E A TEORIA DA TITULARIDADE: <i>ANARQUIA, ESTADO E UTOPIA</i> , DE ROBERT NOZICK.....	38
2.2.1 Princípios distributivos históricos e princípios de resultado final	42
2.2.2 Tributação sobre a renda: reflexões sobre princípios padronizados de justiça distributiva	47
2.2.3 Expondo as falhas do argumento rawlsiano.....	49
2.3 ADAM SMITH E A JUSTIÇA FISCAL	50
2.3.1 Da empatia que move as relações humanas	52
2.3.2 Das máximas para a adequada tributação.....	57
3 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS ENQUANTO DIREITOS FUNDAMENTAIS E DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS.....	61
3.1 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS: ORIGENS, COMPREENSÃO E DESENVOLVIMENTO	62
3.1.1 Da abrangência dos direitos fundamentais: suporte fático amplo	64
3.1.2 Restrições a direitos fundamentais: teoria externa e regra da ponderação	67
3.1.3 Do conteúdo essencial dos direitos fundamentais e das limitações materiais à reforma constitucional	69
3.1.4 Os princípios constitucionais tributários como direitos fundamentais do contribuinte.....	71
3.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	75
3.2.1 Origens do princípio e pressupostos teóricos	75

3.2.2 O princípio no direito brasileiro.....	80
3.3 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO AO MÍNIMO EXISTENCIAL	83
3.4 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE	92
3.5 DOS DEVERES FUNDAMENTAIS: DISCIPLINA E REFLEXÕES ACERCA DE UM DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	101
3.5.1 Do dever fundamental de pagar tributos	105
4 DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	108
4.1 DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: CONSIDERAÇÕES A PARTIR DA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL.....	108
4.1.1 Da tributação global sobre o patrimônio: a teoria proposta por Thomas Piketty em <i>O Capital no Século XXI</i> e suas críticas	113
4.1.2 Considerações acerca do <i>wealth tax</i> no cenário mundial	118
4.2 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF) BRASILEIRO: PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR E A EXTRAFISCALIDADE	125
4.2.1 Projetos de lei complementar relevantes acerca da matéria.....	127
4.2.2 O Imposto sobre Grandes Fortunas e a extrafiscalidade	129
4.3 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: REFLEXÕES ACERCA DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	141
5 CONCLUSÃO.....	148
REFERÊNCIAS.....	152

1 INTRODUÇÃO

A ausência de regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), nos moldes em que é requerido pela Constituição Federal de 1988 (CF 88), tem ensejado a propositura de diversos Projetos de Lei Complementar, além de acaloradas discussões. A relevância do tema não poderia ser maior, tendo o debate recebido novo fôlego com a publicação do livro *O Capital no Século XXI*, de Thomas Piketty em agosto de 2013, na França, com a sua proposição acerca da imposição de um tributo universal sobre a riqueza líquida.

Além do papel de arrecadação, característico dos tributos em geral, a polêmica que circunda o IGF cinge-se à possibilidade de atribuição de traço extrafiscal ao referido tributo. Um imposto sobre a riqueza, mais especificamente sobre grandes fortunas, possuiria o papel de regulador da capacidade de acumulação de patrimônio dentro de uma mesma família, em razão da conseqüente agregação de poder e influências sobre um mesmo grupo de pessoas. Outros ainda asseguram a necessidade de combater a “ociosidade” dos herdeiros, discutindo a melhor alternativa para tanto – o emprego de tributos sobre a transferência de riqueza, tais como o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, ou como a *estate tax* e a *gift tax* dos países de *common law*.

São apresentados pela doutrina argumentos pró e contra a instituição do referido tributo: i) o baixo potencial de arrecadação; ii) a dificuldade de sua administração; iii) a necessidade de sua criação enquanto mecanismo eminentemente de justiça distributiva, onerando os mais privilegiados e favorecendo os menos privilegiados. Discute-se a base de cálculo, a extensão do fato gerador do referido imposto.

Não escapa à análise, a experiência internacional referente à instituição de tributos sobre a riqueza líquida. Seja o caso da França – que em 1988 reinstituíu a tributação sobre a fortuna – ou da Alemanha – cujo tributo teve a efetividade questionada pela Corte Constitucional, a experiência internacional evidencia uma necessidade de aperfeiçoamento da técnica e de mais apurada análise acerca do verdadeiro papel de uma tributação sobre a riqueza.

A pesquisa se propõe a analisar a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, valendo-se para tanto de

critérios de justiça na tributação, análise da operacionalidade dos direitos fundamentais – que em Direito Tributário se convertem em direitos fundamentais do contribuinte –, dos projetos de lei complementar existentes acerca da matéria tramitando no Congresso Nacional e, finalmente, da experiência internacional, enriquecida por dados acerca da tributação fornecidos pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Buscou-se analisar o objeto de pesquisa proposto em três eixos: i) um eixo inicial, orientado pelas teorias da justiça; ii) um segundo eixo, guiado pelos direitos fundamentais do contribuinte; e iii) o eixo final, compreendendo a aplicação dos anteriores ao objeto de pesquisa proposto. O método de abordagem empregado foi o hipotético-dedutivo, porquanto, uma vez realizada a pesquisa inicial, amparada no Projeto de Pesquisa desenvolvido no âmbito do Mestrado em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), conduzia inicialmente à constatação de que a regulamentação do IGF se demonstrava infrutífera, bem como, a partir do marco teórico que a seguir se explicita, atendia precariamente aos critérios de justiça e de direitos fundamentais propostos. É certo que, em sendo submetido a outros parâmetros, os resultados podem se mostrar diversos, o que é uma peculiaridade das ciências sociais aplicadas. Entretanto, trata-se também de propor uma visão, um enfrentamento específico para o tema, desenvolvido pela autora. Os métodos de procedimento serão o evolutivo histórico, estruturalista e funcionalista, visto que não se pretende o estudo de conceitos estanque, afastados da sua aplicação social. O método comparativo será empregado não na sua totalidade, mas apenas enquanto elemento de informação. Os métodos de interpretação serão o sistemático e o sociológico, pretendendo a análise do Imposto sobre Grandes Fortunas no contexto do Direito Tributário brasileiro e nas noções de limitações ao poder de tributar e dever fundamental de pagar tributos.

A leitura do presente trabalho conduz, portanto, aos eixos a seguir elencados.

O primeiro capítulo discute a justiça na tributação, a partir de três autores liberais: John Rawls, Robert Nozick e Adam Smith. A ordem em que os autores são apresentados não é, evidentemente, cronológica, mas sim aquela que entendemos ser a mais didática, na busca por um critério de justiça fiscal equilibrado. São também empregados rudimentos da teoria do contrato social em John Locke, apenas para fins ilustrativos, de forma a viabilizar a compreensão das ideias dos demais autores. A

escolha da escola liberal se deu por entendermos que se trata daquela que melhor desenvolveu as relações entre indivíduo e Estado, especialmente no tocante às limitações ao agir do Estado.

A primeira parte do capítulo inicia, portanto, com breves definições acerca do que constitui o liberalismo, através da visão de um clássico nacional – José Guilherme Merquior. Também são expostos os eventos determinantes para o surgimento do liberalismo enquanto movimento político-filosófico. Na sequência passamos à exposição da obra *Uma Teoria da Justiça*, de John Rawls, na qual o autor desenvolve a sua “justiça como equidade”. Optamos pelo desenvolvimento dos aspectos estruturais da teoria, por entendermos que a definição de termos e a sucessão de ideias nela expostas são fundamentais para a exposição de algumas das análises que Rawls faz acerca do papel da tributação nas democracias modernas. Também fizemos a contextualização da teoria, enquanto reação ao utilitarismo de Bentham.

Inicia-se com o método da posição original, como uma releitura do contrato social em John Locke, passando-se aos dois princípios de justiça que Rawls estabelece: i) o primeiro princípio, que determina maior liberdade igual para todos; ii) o princípio da diferença, que dispõe acerca das desigualdades, as quais devem beneficiar todos, baseadas em posições disponíveis a todos. Discorreremos acerca da aplicação dos princípios ao modelo de tributação pensado por Rawls.

Na sequência, optamos por abordar a “Teoria da titularidade” de Robert Nozick, de forma a oferecer uma contraposição ao entendimento de John Rawls. Para tanto fizemos a exposição pormenorizada de *Anarquia, Estado e Utopia*, de forma a contemplarmos os conceitos essenciais, especialmente os referentes à i) justiça na aquisição; ii) justiça nas transferências; iii) retificação de injustiças. Para o entendimento que perpassa este trabalho, a contribuição de Nozick tem muito a acrescentar, especialmente no que toca à historicidade que permeia a aquisição de bens na sociedade: leia-se que os bens vêm ao mundo atrelados aos indivíduos, através da noção de propriedade esposada por John Locke. Para o filósofo, os princípios distributivos que se preocupam apenas com o resultado final da distribuição tornam-se em absoluto arbitrários.

A partir da análise das visões antagônicas expostas por Rawls e Nozick, passamos à exposição daquela que entendemos como a visão de justiça fiscal mais equilibrada, centrada nas máximas para a tributação adequada de Adam Smith. Para

tanto, realizou-se uma breve exposição do entendimento do filósofo, cadenciando suas ideias acerca de uma sociedade amparada por instituições fortes e um mercado sadio, encorajador das trocas entre os indivíduos, que advêm de um impulso natural. Evidenciamos as máximas para a adequada tributação, as quais compreendem o seguinte: i) os tributos que atendam à capacidade contributiva dos súditos do Estado; ii) os tributos que sejam certos, fixos e não arbitrários; iii) os tributos que possam ser coletados do modo mais conveniente para o contribuinte; iv) os tributos planejados de modo a retirar o mínimo possível das riquezas do contribuinte.

À guisa de encerrarmos, discorreremos acerca do caráter indispensável da noção de justiça fiscal para fins do Sistema Constitucional Tributário e da tributação abstratamente considerada.

O segundo capítulo inicia, uma vez estabelecido o critério de justiça adotado e o marco teórico filosófico, com os direitos fundamentais, como direitos reconhecidos pelas constituições, dotados de historicidade, suporte fático amplo e constituindo verdadeiros limites materiais à reforma constitucional. Foi destacado que, para os fins deste trabalho, os direitos fundamentais são princípios, o que impõe a adoção de uma teoria externa dos direitos fundamentais. Discorreremos acerca da natureza de cláusulas pétreas que possuem os direitos fundamentais do contribuinte, a partir da interpretação dada pela ADI 939-7. Feita a exposição introdutória da matéria, selecionamos dentre os direitos fundamentais do contribuinte aqueles que se mostravam vitais para a análise do objeto de pesquisa, sendo eles: i) a capacidade contributiva; ii) a vedação ao confisco e a proteção ao mínimo existencial; iii) os princípios da subsidiariedade e solidariedade.

Ao analisarmos a capacidade contributiva, entendemos pertinente trazer à baila a doutrina alemã, especialmente Klaus Tipke e Paul Kirchhoff. A capacidade contributiva é entendida como princípio concretizador da justiça fiscal, sujeitando a imposição tributária ao respeito às possibilidades do contribuinte em prover as receitas do Estado, respeitados os limites ao poder de tributar, de modo a não exaurir a fonte produtiva de riquezas. Na sequência, são analisados a vedação ao confisco e a proteção ao mínimo existencial, indispensáveis à proteção da propriedade privada, da livre-iniciativa e da livre escolha de profissão, porquanto ao tributo jamais cabe travestir-se de forma expropriatória do patrimônio do pagador de impostos. No mesmo sentido, mas atuando em faceta diversa, o mínimo existencial busca assegurar que o

contribuinte não esteja jamais sujeito à expropriação dos meios necessários à manutenção da sua dignidade.

São analisados os princípios da subsidiariedade e da solidariedade. Com a análise, pretendemos expor duas maneiras distintas pelas quais o indivíduo é reconhecido perante o Estado: enquanto objeto de prestações a serem providas pelo ente público e enquanto detentor de liberdade de iniciativa na busca de seus objetivos, na busca pela solução mais próxima e mais acessível ao cidadão. De modo a concluir o segundo eixo, abordamos a noção do dever fundamental de pagar tributos, amparada no entendimento de José Casalta Nabais, sendo que apenas confirmamos no plano jurídico a opção pela inafastabilidade do dever de contribuir para a manutenção de uma sociedade organizada, sempre dentro da lei e protegido o pagador de impostos por instituições fortes e sadias.

O eixo final deste trabalho é o da aplicação da doutrina até então estudada, e busca-se primeiramente contextualizar o Imposto sobre Grandes Fortunas, fornecendo uma breve incursão histórica e a exposição de dados obtidos no âmbito da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, que nos últimos anos tem realizado coleta de dados referentes à concentração de riqueza e à tributação da riqueza. Enquanto análise de direito brasileiro, considerando tratar-se de tributo não regulamentado, buscamos subsídios nos projetos de lei complementar que tramitam junto ao Congresso Nacional, na esperança de encontrar ao menos alguns elementos da regra matriz de incidência tributária.

Apresentamos os argumentos de Thomas Piketty, cuja proposta para a redução da desigualdade reside na instituição de um tributo global sobre o capital, submetendo-a a críticas. Fizemos a análise da possível extrafiscalidade do IGF, de que forma essa extrafiscalidade há de ser compreendida e quais os seus limites. O encerramento é o cotejo do tema com as evidências dos demais capítulos, através da qual busca-se analisar a adequação do IGF em relação às balizas estabelecidas, seja no plano de justiça fiscal, seja no que concerne aos direitos fundamentais.

Com isso, se pretende demonstrar que o IGF não corresponde às expectativas no plano fiscal, entendido como arrecadatório, nem no extrafiscal, quando realizada a comparação com a noção de justiça fiscal definida e os direitos fundamentais do contribuinte expostos na Constituição Federal de 1988.

2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR: UMA DISCUSSÃO A PARTIR DO LIBERALISMO POLÍTICO EM RAWLS, NOZICK E ADAM SMITH

Trata-se este primeiro capítulo de uma explanação e busca de significado através das teorias da justiça de John Rawls, Robert Nozick e Adam Smith. A escolha se deve especialmente porque, em primeiro lugar, suas bases de construção de pensamento encontram-se intimamente vinculadas aos limites do Poder Estatal, conseqüentemente, às limitações ao poder de tributar e ao dever de pagar tributos.

Falar em tributação neste momento implica passar pelo tema da justiça distributiva, sua configuração e necessidade. O debate entre Rawls e Nozick durante a década de 1970 reavivou o debate e forneceu o arcabouço filosófico para toda uma geração, sendo especialmente relevante porquanto os autores citados se imiscuem, dentre tantos temas abordados, também no papel da tributação, enquanto instrumento (ou não) de justiça social, ingressando no mundo sinuoso das relações entre indivíduo e Estado, seus limites, suas formas de manifestação. Entretanto, para que se possa adentrar nas suas construções, é necessário inseri-las na tradição pela qual são formados e integram: a filosofia política liberal.

É inviável que se inicie este trabalho sem uma breve incursão nas origens da tradição liberal, ainda que este não seja seu objetivo principal. Da mesma forma, a tarefa impõe uma dificuldade substancial e talvez invencível: a conceituação do liberalismo. Entendemos como Merquior que o liberalismo é mais facilmente descrito que definido¹, entretanto, alguns marcos temporais se impõem.

Nos passos do autor citado, o liberalismo tem como marco para o seu surgimento a Revolução Gloriosa de 1688, na Inglaterra², com a vitória dos *whigs* sobre Jaime II, monarca católico, assegurando através do *Bill of Rights* a sucessão da Coroa em sua linhagem protestante, bem como a submissão ao Parlamento³. Trata-se da consolidação da tolerância religiosa e do governo constitucional, verdadeiros “pilares do sistema liberal”⁴. É no modelo inglês que se inicia a percepção do *rule of*

¹ MERQUIOR, José Guilherme. **O liberalismo – antigo e moderno**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1991. p. 15.

² *Ibid.*, p. 16.

³ GLORIOUS REVOLUTION. *In: Encyclopaedia Britannica*. Disponível em: <https://www.britannica.com/event/Glorious-Revolution>. Acesso em 30 de maio de 2018.

⁴ MERQUIOR, José Guilherme. **O liberalismo – antigo e moderno**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1991. p. 16.

law e da liberdade, bem como de um governo com esfera de atuação reduzida, limitando-se a zelar pela paz e pela segurança dos seus nacionais, tornava a sociedade sadia, daí a precisão das palavras de Merquior: “porque nasceu como um protesto contra os abusos do poder estatal, o liberalismo procurou instituir tanto uma limitação da autoridade quanto uma divisão da autoridade”. Ou seja, há uma limitação ao poder do Estado⁵. Nesse sentido, também adequado o conceito proposto, pois contempla os elementos indissociáveis da tradição liberal:

O liberalismo clássico, ou o liberalismo em sua forma histórica original, pode ser toscamente caracterizado como um corpo de formulações teóricas que defendem um Estado constitucional (ou seja, uma autoridade nacional central com poderes bem definidos e limitados e um bom grau de controle pelos governados) e uma ampla margem de liberdade civil [...]. A luta formativa do liberalismo foi a reivindicação de direitos – religiosos, políticos e econômicos – e a tentativa de controlar o poder político.⁶

Evidentemente, entre o liberalismo clássico, nos moldes em que lido a partir de Hobbes e Locke, existe um longo caminho a ser percorrido até os liberais clássicos como Adam Smith e os modernos liberais como John Rawls e Robert Nozick. Ainda assim, um aspecto substancial constitui um elo entre passado e presente: trata-se do contratualismo nos moldes colocados em John Locke, com suas releituras e adaptações, como bem expõe Michel:

O pensamento liberal clássico não propõe uma filosofia política normativa teleológica, cujos objetivos poderiam matizar o conhecimento dos direitos naturais. Daí por que as teorias liberais contemporâneas, tais como as desenvolvidas por Rawls, Dworkin e Nozick elegerão como alvo primário teorias éticas utilitaristas e suas variantes, de naturezas eminentemente teleológicas [...] As duas linhas distintivas do liberalismo clássico – a vinculação ao jusnaturalismo moderno e a imparcialidade quanto a concepções teleológicas de sociedade podem ser expressas nas duas teses fundamentais do liberalismo: 1. O Estado deve proteger um conjunto de direitos fundamentais dos cidadãos; 2. O Estado deve ser neutro no que se refere às concepções de vida boa que os cidadãos devotem lealdade e se empenhem em realizar⁷.

⁵ MERQUIOR, José Guilherme. **O liberalismo – antigo e moderno**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1991. p. 17.

⁶ *Ibid.*, p. 36.

⁷ MICHEL, Voltaire de Freitas. **Os fundamentos do liberalismo em Robert Nozick**. 2003. 132f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003. p. 41-42.

A filosofia política lockeana foi pioneira em objetivar o estabelecimento das “condições da liberdade”⁸. A concepção lockeana não se afasta do conhecimento de uma lei natural, apesar de reconhecer que ela não é inata aos indivíduos. A lei natural se conhece através da razão, dos sentidos dos quais os homens dispõem. A lei natural, portanto, enquanto deriva do poder divino, obriga. A lei positiva, por sua vez, amparada na lei natural, dá sustentáculo ao poder do soberano. Os indivíduos ingressam na sociedade civil para conservação de sua propriedade, sendo decorrente, portanto que o direito à propriedade, compreendido *lato sensu*, é fundamental na teoria lockeana⁹.

A propriedade em Locke compreende tudo aquilo que é de alguém, coisas sobre as quais outros indivíduos não possuem qualquer reivindicação, tais como a vida, a liberdade e os bens materiais. Uma vez que nascem, os indivíduos possuem direito aos bens fornecidos pela natureza para sua subsistência e preservação. Os meios pelos quais um indivíduo passa a possuir algo, na esteira desta construção, passam pela mistura do trabalho com o objeto que, através daquele, é apropriado¹⁰. Nas palavras de Moulds:

*[...] property, broadly conceived is anything that is one's own – life and liberty as well as the tangibles that too often engross the attention of modern man. Property in material goods is firmly founded on labor. Property so acquired must be used and waisted avoided. Those possessed of greater intelligence and energy will acquire more of this world's goods than will others. This is allowed by natural law and so is right. But such an arrangement may also be justified by its good effects, the unequal possession of the world by the rational and industrious being the means of augmenting the total quantity of economic goods, making possible a higher standard of living for even the landless poor than would be the case if an equal division of capital goods were compulsory. Even if these good consequences were not realized, the obligation of private charity resting on the rich should serve as a sufficient remedy.*¹¹

⁸ MERQUIOR, José Guilherme. **O liberalismo – antigo e moderno**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1991. p. 69.

⁹ MICHEL, Voltaire de Freitas. **Os fundamentos do liberalismo em Robert Nozick**. 2003. 132f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003. p. 42-44.

¹⁰ MOULDS, Henry. Private property in John Locke's State of Nature. **The American Journal of Economics and Sociology**, v. 23, n. 2, p. 179-188, abr./1964. p. 179-180.

¹¹ A propriedade, concebida em termos gerais como todas as coisas que pertencem a alguém – a vida e a liberdade, assim como os bens que normalmente ocupam a vida do homem moderno. A propriedade sobre bens materiais está fundada no trabalho. A propriedade adquirida deve ser utilizada e seu desperdício evitado. Aqueles que possuem maior inteligência e energia irão adquirir mais dos bens deste mundo que outros. Isso é permitido pela lei natural e, assim sendo, é correto. Mas um arranjo como este pode também ser justificado pelos seus bons efeitos, que a propriedade desigual do mundo pelo mais racional e inventivo seja o gatilho para o aumento da quantidade de bens passíveis de aquisição, tornando possível um padrão superior de vida mesmo para o pobre destituído de terras, que não seria alcançado com uma distribuição equitativa compulsória de bens. Ainda que essas

É certo que a tradição liberal contempla muitas variações e desenvolvimentos. O momento pós-Revolução Industrial também apresentou dificuldades no tocante ao papel esperado do Estado, centrando as discussões, portanto, na medida da intervenção do Estado, raciocinando acerca do modo pelo qual as liberdades estabelecidas são garantidas ao maior número de indivíduos – trata-se da concepção do Estado Social. Dando sequência a essa tradição, em 1971, John Rawls publica seu tratado *Uma teoria da justiça*, obra que pretende lançar as bases de uma justiça social através da reinterpretação do contratualismo. Trata-se de um contrato social que não pretende lançar bases de autoridade, mas prescrever regras de justiça¹².

De qualquer modo, Rawls não era unanimidade. Pelo contrário, dentro da mesma tradição, outro teórico liberal lançaria as bases para uma concepção de Estado enxuto, compatível com as liberdades individuais. Em 1974, Robert Nozick publicaria aquela que se tornou a principal obra de contraposição a John Rawls – *Anarquia, Estado e Utopia*. Nozick apresenta sua teoria da titularidade, objetando um princípio uniformizado de redistribuição, em defesa de um princípio historicamente verificável de titularidade.

Apesar das interpretações divergentes, ambos os autores convergem nas seguintes medidas: i) reinterpretam a tradição liberal clássica ao utilizarem-se do modelo contratualista, partindo daquele proposto por John Locke; ii) apesar das limitações ao princípio da máxima liberdade proposto por Rawls, fato é que ambos os autores retomam a liberdade enquanto perspectiva fundamental; iii) discutem a medida da atuação estatal, seja para ampliá-la, por meio da perspectiva distributiva imposta pelo segundo princípio rawlsiano, seja para reduzi-la às funções primeiras que nos parecem indispensáveis, tais como segurança interna e externa, proteção contra o uso da força, roubo ou fraude, e o cumprimento de contratos, da perspectiva nozickiana; iv) o debate travado entre os dois autores desborda para a tributação, na medida em que discute o papel do Estado, sua permissibilidade e limites de atuação, quando envolvida a retirada de recursos dos cidadãos para o custeio das atividades estatais.

externalidades positivas não sucedessem, a obrigação à caridade privada depositada sobre os ricos serviria como remédio suficiente. *Ibid.*, p. 188.

¹² MERQUIOR, José Guilherme. **O liberalismo – antigo e moderno**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1991. p. 206-207.

A exposição dos autores, portanto, ganha relevância ao iluminar o debate entre a tributação, o modelo de Estado e sua dimensão, assim como também discute os direitos individuais entre o dever de pagar tributos e as limitações ao poder de tributar. Trata-se de pauta relevante, e de impacto, considerando a necessidade de repensar a tributação e o papel do Estado, bem como fornecer um pano de fundo para a apreciação do objeto da pesquisa.

2.1 A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA: *UMA TEORIA DA JUSTIÇA*, DE JOHN RAWLS

A teoria filosófica que nos lega John Rawls, a qual nos permitiremos abordar como “justiça como equidade”¹³, é política, não metafísica. A afirmação é relevante para se que pretenda expor os pormenores de sua construção nas páginas que seguem. De fato, John Rawls esclarece que a justiça como equidade foi idealizada de forma a aplicar-se à estrutura basilar das modernas democracias constitucionais, de modo que pretende afastar-se de certas premissas metafísicas¹⁴, como forma de legitimação de uma concepção pública de justiça¹⁵. Esse apontamento se deve, segundo seu autor, à aplicação do princípio da tolerância à filosofia em si, para garantir que uma concepção pública de justiça seja independente de controvérsias filosóficas ou religiosas¹⁶:

One thing I failed to say in A Theory of Justice, or failed to stress sufficiently, is that justice as fairness is intended as a political conception of justice. While a political conception of justice is, of course, a moral conception, it is a moral conception worked out for a specific kind of subject, namely, for political, social and economic institutions. In particular, justice as fairness is framed to apply to what I have called the “basic structure” of a modern constitutional democracy. (I shall use “constitutional democracy” and “democratic regime”, and similar phrases interchangeably.) By this structure I mean a society’s

¹³ O termo é desenvolvido pelo próprio autor e possui como norte a premissa de que, sendo os princípios nela eleitos derivados do consenso próprio da “posição original”, eles são, consequentemente equitativos. Trata-se de princípios definidos em uma situação original equitativa. RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 15.

¹⁴ RAWLS, John. Justice as Fairness: Political not Metaphysical. **Philosophy and Public Affairs**, v. 14, n. 3, p. 223-251, 1985. p. 224.

¹⁵ Esclarece o autor que “pode-se imaginar a concepção pública de justiça como aquilo que constitui a carta fundamental de uma associação humana bem ordenada”. RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 6.

¹⁶ RAWLS, John. Justice as Fairness: Political not Metaphysical. **Philosophy and Public Affairs**, v. 14, n. 3, p. 223-251, 1985. p. 223.

*main political, social and economic institutions, and how they fit together into one unified system of social cooperation.*¹⁷

Ato contínuo, é possível vislumbrar que a justiça como equidade não deixa de se apresentar como uma teoria moral, contudo, não se apresenta como uma teoria moral generalizante, de forma a pretender abarcar o todo da estrutura social¹⁸. Doutrina que pretende alcançar um acordo em sociedades que compreendem uma diversidade de concepções de bem comum, tão variadas quanto seus membros, de forma a obter um reconhecimento público. O autor destaca que a justiça como equidade também é uma teoria política porque nasce no bojo de uma tradição filosófica¹⁹.

Tecidas essas considerações, é necessário destacar que a justiça como equidade tem a pretensão de estar inserida no bojo das teorias políticas contratualistas. Nesse sentido, está a colocação do autor: “a ideia central da justiça como equidade, uma teoria da justiça que generaliza e eleva a um nível mais alto de abstração a concepção tradicional do contrato social”²⁰:

¹⁷ “Algo que falhei em dizer em “Uma Teoria da Justiça”, ou falhei em ressaltar de forma suficiente é que a justiça como equidade pretende ser uma teoria política da justiça. Apesar de uma concepção política da justiça ser, obviamente, uma concepção moral, trata-se de uma concepção moral desenvolvida para um tipo específico de objeto, mais destacadamente, para as instituições políticas, sociais e econômicas. Em particular, a justiça como equidade foi concebida para se aplicar ao que tenho chamado de “estrutura básica” de uma democracia constitucional moderna. (Eu utilizarei “democracia constitucional” ou “regime democrático”, ou expressões similares de forma intercambiável). Por essa estrutura quero dizer as principais instituições políticas, sociais e econômicas de uma sociedade, e a maneira pela qual elas se encaixam em um sistema unificado de cooperação social” (Tradução nossa). RAWLS, John. *Justice as Fairness: Political not Metaphysical*. **Philosophy and Public Affairs**, v. 14, n. 3, p. 223-251, 1985. p. 224-225.

¹⁸ *La teoría de este autor se concentra, en una similar proporción, em investigar sobre los caminos para la fundamentación de un modelo social que sea incluyente y respetuoso de la diferencia. En suma, la reflexión que trataremos aquí proporcionará un modelo para apreciar la reconstrucción y reformulación de un contrato social nuevo que busca tener alcance en las relaciones con los demás y las instituciones; que busca, aparte de desafortunadas propuestas autoritarias y de homogenización totalitaria, ilustrar sobre el necesario soporte de la interacción democrática razonable, activa y respetuosa de las diferencias.* CASTAÑO, Pedro Alejandro Jurado; TAMAYO, John Fernando Restrepo. Aproximación a la filosofía política liberal de John Rawls. **Discusiones Filosóficas**, ano 15, n. 25, p. 131-147, jul./dez. 2014. p. 135.

¹⁹ O próprio autor complementa sua explicação quando afirma: *Justice as fairness I would now understand as a reasonably systematic and practicable conception of justice for a constitutional democracy, a conception that offers an alternative to the dominant utilitarianism of our tradition of political thought. Its first task is to provide a more secure and acceptable basis for constitutional principles and basic rights and liberties than utilitarianism seems to allow.* RAWLS, John. *Justice as Fairness: Political not Metaphysical*. **Philosophy and Public Affairs**, v. 14, n. 3, p. 223-251, 1985.

²⁰ “O pacto social é substituído por uma situação inicial que contém certas restrições procedimentais aos argumentos apresentados, cujo fito é levar a um consenso original no tocante a princípios de justiça”. RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 3.

Meu objetivo é apresentar uma concepção de justiça que generalize e eleve a um nível mais alto de abstração a conhecida teoria do contrato social conforme encontrada em, digamos, Locke, Rousseau e Kant. Para isso não devemos achar que o contrato original tem a finalidade de inaugurar determinada sociedade ou de estabelecer uma forma específica de governo. Pelo contrário, a ideia norteadora é que os princípios de justiça para a estrutura básica da sociedade constituem o objeto do acordo original. São eles os princípios que pessoas livres e racionais²¹, interessadas em promover seus próprios interesses, aceitariam em uma situação inicial de igualdade como definidores das condições fundamentais de sua associação.²²

A justiça aqui é a primeira das instituições sociais, de forma que é assegurada a todo indivíduo uma inviolabilidade fundada na justiça, a qual não está sujeita à ponderação dos interesses ou bem-estar da sociedade. Tomando a sociedade como “associação de pessoas mais ou menos autossuficiente que, em suas relações mútuas, reconhece certas normas de conduta como obrigatórias e na maior parte do tempo se comporta de acordo com elas”²³, temos que essas normas são as responsáveis pela especificação do sistema de cooperação social, ou seja, atuam como princípios de justiça social, definidores de direitos e deveres, bem como da distribuição adequada dos ônus e bônus da convivência em sociedade²⁴.

Nesses termos, a justiça como equidade deve iniciar com a escolha dos princípios regentes da estrutura básica da sociedade. Trata-se da escolha de uma concepção de justiça, derivada da estrutura de cooperação social da qual advém²⁵. Não se está diante, portanto, de uma escolha de princípios que parecem ao autor simplesmente adequados para apresentar uma concepção de justiça, mas sim de um verdadeiro método para que sejam alcançados os princípios básicos da moralidade:

²¹ Rawls esclarece sobremaneira seu conceito de indivíduo enquanto pessoa moral como aquele que possui objetivos próprios e está capacitado, apto a exercer um senso de justiça. RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 15.

²² “[...] Na justiça como equidade, a situação original de igualdade corresponde ao estado de natureza da teoria tradicional do contrato social. Essa situação original não é, naturalmente, tida como situação histórica real, muito menos como situação primitiva de cultura. É entendida como situação puramente hipotética, assim caracterizada para levar a determinada concepção de justiça.” RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 13-14. Em John Locke, o contrato social apresenta-se através da saída do homem do Estado de natureza, através do consentimento para formar uma comunidade com outros homens, despojando-se de sua liberdade natural, em busca de “uma vida mais confortável e pacífica, que permita que desfrutem de seus bens, e que proporcione uma maior segurança contra aqueles que não fazem parte dela”. LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o Governo Civil**. Tradução de Marsely de Marco Dantas. São Paulo: Edipro, 2014. p. 85.

²³ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 4.

²⁴ *Ibid.*, 4-5.

²⁵ *Ibid.*, p. 11.

[...] Rawls is not only proposing principles, but, at a much more basic level, proposing a methodology for deciding upon principles. Although this proposal may appear more abstract and less immediately relevant than his other proposals, it constitutes the most basic claim Rawls has to make. If we accept the Original Position method, we can go on to investigate whether the use of his method results in the Two Principles, as Rawls argues, or in some other principle such as the Principle of Average Utility [...]. But if we reject the Original Position method completely, we will have to reject most of the argumentation in Rawls' book²⁶.

Por essa razão, o autor rechaça a possibilidade da admissão, por exemplo, do Princípio da Utilidade, porque incompatível com a concepção de que a cooperação social esteja destinada à consagração de vantagens mútuas, apesar de reconhecer que, sendo os princípios de igualdade decorrentes de uma posição original, seria inviável saber de antemão se esse princípio seria ou não reconhecido. De fato, a teoria de Rawls pretende apresentar-se como uma alternativa ao pensamento utilitarista em geral, destinando as seções 5 e 6 de sua obra, especialmente, para a apresentação e refutação do utilitarismo clássico, assim entendendo aquela proposta e formulada por Henry Sidgwick²⁷. A crítica de Rawls, nesse sentido, parece residir na principal diferença entre a justiça como equidade e a teoria utilitarista clássica: a primeira se apresenta como teoria deontológica, enquanto a segunda se revela essencialmente uma teoria teleológica²⁸.

A oposição ao utilitarismo no papel de teoria teleológica apresenta-se perfeitamente justificada, quando observada a tradição político-filosófica em que se insere John Rawls: a do liberalismo. Nesse ponto, pertinente o que coloca Silveira:

Rawls procura formular uma concepção de justiça como equidade (*justice as fairness*) colocando a equidade como base articuladora da justiça, tendo como objetivo central superar a debilidade teórica da filosofia moral predominante no mundo anglo-saxão, combatendo principalmente a tese

²⁶ “Rawls não está apenas propondo princípios, mas sim, em um nível basilar, está propondo uma metodologia para a escolha acerca dos princípios. Apesar de essa proposta parecer mais abstrata e menos relevante de forma imediata como outras propostas, ela se constitui na principal afirmação que Rawls tem a fazer. Se aceitamos o método da posição original, podemos investigar se a utilização desse método resulta nos Dois Princípios, como sustenta Rawls, ou em algum outro princípio, como o da Utilidade Média [...]. Mas se rejeitamos o método da Posição Original completamente, teremos de rejeitar a maior parte da argumentação rawlsiana.” Tradução livre. SNARE, Frank. John Rawls and the Methods of Ethics. **Philosophy and Phenomenological Research**, v. 36, n. 1, p. 100-112, set./1975.

²⁷ Expõe o autor: “Com isso em mente, o tipo de utilitarismo que descreverei aqui é a doutrina clássica estrita, que em Sidgwick tem, talvez, a sua formulação mais clara e acessível. A ideia principal é que a sociedade está ordenada de forma correta e, portanto, justa, quando suas principais instituições estão organizadas de modo a alcançar o maior saldo líquido de satisfação, calculado com base na satisfação de todos os indivíduos que a ela pertencem”. RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 27.

²⁸ *Ibid.*, p. 36.

utilitarista que prioriza o bem em relação ao justo. O resultado será uma teoria deontológica e não naturalista, uma teoria que estabelece a prioridade do justo (*right*) sobre o bem (*good*), capaz de dar um fundamento filosófico a esse dever ou à noção de justiça que generalize e eleve a um plano superior a teoria contratualista de Locke, Rousseau e Kant [...]²⁹.

O contraste com a justiça como equidade consiste na necessidade desta última na apreciação das consequências³⁰. Face aos dois princípios de justiça que são propostos – e a seguir delineados –, não haveria motivo para considerar a maximização do bem. São os princípios de justiça que impõem limites aos desejos e aspirações individuais³¹.

Ademais, parece pertinente ressaltar que, nos moldes do imperativo categórico kantiano, a compreensão de pessoa moral ou pessoa ética em John Rawls é de suma importância para que a justiça como equidade, enquanto procedimento que é, possa suceder. A noção de pessoa, portanto, é fundamental para a assimilação, tanto da posição original quanto da concepção de sociedade enquanto sistema equitativo de cooperação³²:

Envolver-se na cooperação social pressupõe certas capacidades. A capacidade de cooperação é fundamental para que se possa adotar a estrutura básica da sociedade como objeto da justiça. Se os princípios de justiça são resultado de um processo de construção e se os cidadãos são os agentes dessa construção, algumas qualidades são indispensáveis para efetuar esse procedimento. Como as pessoas podem ser “membros integrais de um sistema equitativo de cooperação”, suas “capacidades da personalidade moral” são atribuídas a elas: a capacidade de ter um senso de justiça (a capacidade de ser razoável) e a capacidade de formar uma concepção do bem (de ser racional). O senso de justiça refere-se à capacidade de compreender e aplicar os princípios de justiça e de agir conforme eles. Formar uma concepção do bem diz respeito à “capacidade de ter, revisar e buscar atingir de modo racional” essa concepção do bem. [...] Por isso, “uma pessoa é alguém que pode ser um cidadão”, alguém capaz de cooperar com a sociedade como um todo³³.

²⁹ SILVEIRA, Denis Coitinho. Teoria da Justiça de John Rawls: entre o liberalismo e o comunitarismo. **Trans/Form/Ação**, São Paulo, v. 30, n. 1, p. 169-190, 2007.

³⁰ Nesse ponto Rawls sofre a crítica comunitarista de que, ainda que pretenda uma teoria exclusivamente deontológica, sofre a influência consequencialista no momento em que estabelece a justiça como a virtude norteadora das instituições sociais, estabelecendo uma relação entre as configurações institucionais e a distribuição das vantagens da cooperação social bem como direitos e deveres. Por isso Silveira a define como uma teoria consequencialista-contratual. SILVEIRA, Denis Coitinho. Teoria da Justiça de John Rawls: entre o liberalismo e o comunitarismo. São Paulo: **Trans/Form/Ação**, v. 30, n. 1, p. 169-190, 2007, p. 174-175.

³¹ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 36-38.

³² WEBER, Thadeu. **Ética e filosofia do direito: autonomia e dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Vozes, 2013. p. 126.

³³ *Ibid.*, p. 127.

Por essa perspectiva, em que consiste uma teoria da justiça para John Rawls? Substancialmente, “pelo menos em seus estágios iniciais, a teoria da justiça é apenas isso, ou seja, uma teoria. É uma teoria dos sentimentos morais [...] que define os princípios que regem nossas capacidades morais”³⁴.

2.1.1 A posição original e “o véu de ignorância”

A compreensão da justiça como equidade deve necessariamente passar pela noção da posição original. Esta última busca, por sua vez, encontrar os termos para uma cooperação mútua em uma sociedade democrática. Visa a responder, substancialmente, qual o conteúdo da cooperação entre os indivíduos.

Como a teoria rawlsiana rearranja de certa forma a tradição contratualista, o autor propôs um consenso originário entre os indivíduos, no qual estes não estariam autorizados a barganhar uns com os outros. Nesse sentido se apresenta a proposição do véu de ignorância, o desconhecimento das condições passadas, presentes ou talentos futuros dos contratantes originários. De qualquer modo, é necessário que entendamos a posição original como uma situação hipotética, não verificável historicamente³⁵.

Para que a posição original possa realizar a tarefa a que se propõe, o autor expõe a necessidade da imposição de restrições às condições em que se encontram as partes contratantes. As restrições se justificam na medida em que os princípios de justiça estão destinados à atribuição de deveres e direitos fundamentais, além da distribuição das vantagens da cooperação social³⁶.

Rawls especifica que a escolha de princípios na posição original deve i) estabelecer princípios gerais, assim entendendo-se aqueles que são capazes de expressar propriedades gerais e conduzir àquilo que pareça razoável, sendo passíveis de compreensão aos indivíduos de qualquer geração; ii) possuir aplicação universal, compreendendo todos enquanto pessoas morais³⁷; iii) estabelecer princípios que

³⁴ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 60.

³⁵ RAWLS, John. Justice as fairness: political not metaphysical. **Philosophy and Public Affairs**, v. 14, n. 3, p.223-251, 1985. p. 230 -231.

³⁶ *Ibid.*, p.158-159.

³⁷ Por pessoa moral ou pessoa ética, em Rawls, compreenda-se o indivíduo que possua uma concepção do bem e seja capaz de expressar um senso de justiça.

sejam públicos, ou seja, como constituidores da vida moral devem ser de conhecimento geral, publica e efetivamente reconhecidos; iv) espera-se que ofereçam uma ordenação às reivindicações conflitantes, na medida em que “é para evitar o recurso à força e à esperteza que são aceitos os princípios da justiça e do direito”; v) finalmente, os princípios necessitam atender a um caráter finalístico, no sentido de que as conclusões por eles alcançadas norteiam o respeito devido às instituições sociais, se sobressaindo aos juízos de prudência e interesse³⁸.

Além das restrições ao conceito do justo, a posição original em Rawls se completa através do véu de ignorância, situação de justiça procedimental pura³⁹, ou seja, um procedimento justo que, uma vez devidamente cumprido, gera resultados justos. O véu de ignorância se propõe justamente a eliminar contingências ou casualidades, que possam ser motivo de discórdia entre os indivíduos participantes da posição original⁴⁰.

As partes sob o véu de ignorância não estão, entretanto, segregadas de todo conhecimento. Elas conhecem aspectos políticos e de teoria econômica, bem como sabem que sua sociedade está sujeita “às circunstâncias da justiça”. Da mesma forma, reconhecem a existência de bases da organização social e da psicologia humana⁴¹.

Thadeu Weber esclarece:

Outros valores que não políticos não entram em questão. Para atingir esse acordo, o “véu da ignorância” impõe-se como limite ao conhecimento. Concessões de todas as partes precisam ser feitas; interesses particulares e imediatos exigem mediação para que seja universalizáveis, acrescentaria Hegel, embora jamais pudesse concordar com a ideia da posição original. Essa ausência de impedimentos externos tem íntima relação com a liberdade negativa de Kant. É condição de possibilidade da liberdade positiva. Isso é autonomia. Para original um resultado justo, é fundamental que se crie uma situação de equidade. As partes devem estar simetricamente situadas, isso é, devem estar equitativamente situadas como livres e iguais. Devem, portanto, ser eliminadas “as vantagens de barganha” que fatalmente surgem na sociedade. [...] Os efeitos das contingências, que são fonte de disputas e coações, precisam ser eliminados. Eles são impedimentos para um acordo.

³⁸ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 158-164.

³⁹ Esclarece o autor: “A justiça procedimental pura, em contraste, verifica-se quando não há um critério independente para o resultado correto: em vez disso, existe um procedimento correto ou justo que leva a um resultado também justo, seja qual for, contanto que se tenha aplicado corretamente o procedimento. O jogo ilustra essa situação. Se um grupo de pessoas faz uma série de apostas justas, a distribuição do dinheiro após a última aposta é justa ou, pelo menos, não é injusta, seja qual for essa distribuição”. *Ibid.*, p. 104.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 166.

⁴¹ *Ibid.*, p. 167.

Ninguém sabe propriamente quem ele é na posição original, ou seja, enquanto hipoteticamente submetido a um “véu da ignorância”. Esse é o limite posto ao conhecimento⁴².

Fato é que a escolha dos princípios, que discutiremos no subitem que segue, está lastreada na proposição que Rawls denomina equilíbrio reflexivo e possui uma perspectiva: a de que as partes na posição original conhecem e desejam maximizar os bens primários sociais que possuem, de forma que, num arranjo inicial hipotético, os bens primários são divididos igualmente e, considerando ser a posição original um método alcançável a qualquer tempo, servirá essa distribuição como parâmetro para a definição do estado das coisas⁴³. Por bens primários, é necessário que se compreenda que se tratam de coisas que “todo indivíduo racional presumivelmente quer”. Efetivamente, os bens primários, e a maneira como são alocados, constituem parte do plano de vida dos indivíduos, aqui estando compreendidos os direitos, as liberdades, as oportunidades, a renda e a riqueza⁴⁴.

Ao final, a proposição de Rawls na posição original é que as partes possam alcançar uma noção similar de justiça, de forma que os princípios a seguir discutidos são aqueles obtidos através de juízos ponderados obtidos em equilíbrio reflexivo. O juízo reflexivo em Rawls é um “estado de coisas”:

Na procura da descrição mais adequada dessa situação trabalhamos em duas frentes. Começamos por descrevê-la de modo que represente condições amplamente aceitas e de preferência fracas. Verificamos, então, se essas condições têm força suficiente para produzir um conjunto significativo de princípios. Em caso negativo, procuramos outras premissas igualmente razoáveis. Em caso afirmativo, porém, e se esses princípios forem compatíveis com nossas convicções ponderadas de justiça, então tudo bem. Mas é possível que haja discrepâncias. Nesse caso, temos uma escolha. Podemos modificar a situação inicial ou reformular nossos juízos atuais, pois até os juízos que consideramos pontos fixos provisórios estão sujeitos a reformulação. Com esses avanços e recuos, às vezes alterando as condições das circunstâncias contratuais, outras vezes modificando nossos juízos para que se adaptem aos princípios, suponho que acabemos por encontrar uma descrição inicial que tanto expresse condições razoáveis como gere princípios que combinem com nossos juízos ponderados, devidamente apurados e ajustados⁴⁵.

⁴² WEBER, Thadeu. **Ética e filosofia do direito**: autonomia e dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Vozes, 2013. p. 137-138.

⁴³ Pondera aqui Thomas Nagel: *What Rawls wishes to do, by using the notions of primary goods, is to provide an Archimedean Point, as he calls it, from which choice is possible without in fairness to any of the seller conceptions of the good that lead people to differ*. NAGEL, Thomas. Rawls on Justice. **The Philosophical Review**, v. 82, n. 2, p. 220-234, abr.1973. p. 227.

⁴⁴ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 75-76.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 24-25.

O conteúdo do equilíbrio reflexivo, portanto, é derivado do equilíbrio com o qual nossos princípios e juízos coincidem, e reflexivo na medida em que conhecemos os princípios aos quais se adaptam nossos juízos ponderados e suas premissas⁴⁶. É através dessa construção que a posição original se apresenta como método para que se visualizem os princípios e as suas consequências.

Os princípios são, portanto, eleitos e uma situação original de igualdade, situação que dentro das restrições impostas pelo autor é capaz de produzir princípios que possamos “reconhecer como razoáveis”. Ademais, enquanto observada a natureza de justiça procedimental pura da posição original, os princípios de justiça apresentados não de ser considerados como justificáveis porque são obtidos por meio de uma situação inicial de igualdade.

2.1.2 Os dois princípios de justiça

Tivemos a oportunidade de descrever as bases iniciais da teoria da justiça de John Rawls e passamos à análise dos dois princípios de justiça, destinados sumamente à delimitação da estrutura básica da sociedade, entendida enquanto organização das instituições sociais⁴⁷. Trata-se de princípios organizados em ordem léxica, estando o segundo posicionado em obediência ao comando do primeiro.

Por instituições, entende John Rawls “um sistema público de normas que define cargos e funções com seus direitos e deveres, poderes e imunidades”⁴⁸. Enquanto sistema público de normas, está dado que os indivíduos que compõem as instituições conhecem as normas que as fundamentam, sabendo o que lhes é permitido e vedado. Há, de fato, um entendimento público no tocante ao justo e ao injusto. Nesse contexto, o autor denomina justiça formal a administração imparcial e coerente das leis e

⁴⁶ Interessante aqui a observação que faz Thomas Nagel: *Intuitionism attempts to capture the moral sense by summarizing our particular moral intuitions in principles of maximum generality, relying on further intuitions to settle conflicts among those principles. This is not what Rawls means. He intends rather that the underlying principles should possess intuitive moral plausibility of their own, and that the total theory should not merely summarize but illuminate and make plausible the judgments that it explains. [...] When this interplay between general and particular has produced a relatively stable outcome, and no immediate improvements on either level suggest themselves, then our judgments are said to be in a state of reflective equilibrium. Its name implies that the state is Always subject to change, and that our current best approximation to the truth will eventually be superseded.* NAGEL, Thomas. Rawls on Justice. **The Philosophical Review**, v. 82, n. 2, p. 220-234, abr.1973. p. 221.

⁴⁷ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 65.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 66.

instituições. Pela justiça formal, exige-se que as leis e instituições comportem-se do mesmo modo para os indivíduos de mesma situação⁴⁹.

Partindo do método da posição original, Rawls nos apresenta aqueles que acredita ser os dois princípios de justiça eleitos na situação inicial:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdades fundamentais para outras pessoas.
Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefício de todos como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos⁵⁰.

A ordem serial dos princípios visa justamente a assegurar que nenhuma liberdade será violada sob o pretexto de maiores vantagens sociais ou econômicas. Os únicos limitadores das liberdades estão no escopo delas mesmas. As liberdades fundamentais encontram-se compreendidas pelo primeiro princípio – *v.g.*, as liberdades políticas, de expressão, consciência, de propriedade pessoal – enquanto o segundo princípio se ocupa da distribuição da renda e da riqueza, que não necessitam ser iguais, mas vantajosas para todos. As desigualdades econômicas e sociais devem beneficiar todos⁵¹.

Rawls nos apresenta seus princípios de justiça em ordem léxica, para solucionar o problema da prioridade. Isso se deve à importância conferida à atribuição de pesos como parte principal da teoria da justiça. A toda evidência, a posição original contribui para fornecer um norte na busca pela resposta de por que um princípio será preferível a outro⁵². Explica o autor:

A ordenação em série evita, então, a necessidade de equilibrar os princípios; os princípios anteriores na série têm um peso absoluto, por assim dizer, com relação aos posteriores, e valem sem exceção. [...] Como exemplo de caso especial importante, proporei uma ordenação desse tipo classificando o princípio da liberdade igual antes do princípio que rege as desigualdades sociais e econômicas. Isso significa, de fato, que a estrutura básica da sociedade deve organizar as desigualdades de riqueza e autoridade de maneira compatível com a liberdades iguais exigidas pelo princípio anterior⁵³.

⁴⁹ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 67-72.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 73.

⁵¹ *Ibid.*, p. 75.

⁵² *Ibid.*, p. 50-51.

⁵³ *Ibid.*, p. 52-53.

Feitas as considerações necessárias sobre a ordem léxica, passamos aos princípios.

2.1.2.1 *Direito a iguais liberdades fundamentais*

O escopo do primeiro princípio de Rawls nos remete a uma lista de liberdades consideradas fundamentais, tomadas em caráter genérico, de forma a dar sustentação à teoria proposta, ainda que o autor pondere depender a escolha das liberdades das circunstâncias sociais, econômicas e tecnológicas de cada sociedade. Aqui, vemos compreendidas algumas liberdades consideradas essenciais nas modernas democracias constitucionais, como o direito ao voto, ao exercício de cargos públicos; as liberdades de expressão, reunião, consciência e pensamento; a liberdade individual, relacionada estritamente com a integridade da pessoa; o direito à propriedade pessoal e proteção contra prisão e detenção arbitrárias⁵⁴.

Em conformidade com o já exposto, das liberdades fundamentais o esperado é que se apliquem indistintamente a todos, devendo permitir “a mais abrangente liberdade compatível com uma liberdade semelhante para todos”, a serem garantidas pelas instituições públicas, às quais os princípios de justiça estão destinados. Rawls pressupõe que, escolhidos os dois princípios de justiça, as partes formarão uma convenção constituinte, seguindo de forma ordenada os quatro estágios propostos pelo autor, e bem sintetizados por Hart:

[...] we are to suppose that after the first stage, when the parties in the original position have chosen the principles of justice, they move to a constitutional convention. There, in accordance with the chosen principles, they choose a constitution and establish the basic rights and liberties of citizens. The third stage is that of legislation, where the justice of laws and policies is considered; enacted statutes, if they are to be just, must satisfy both the limits laid down in the constitution and the originally chosen principles of justice. The fourth and last stage is that of the application of rules by judges and other officials to particular cases⁵⁵.

⁵⁴ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 74.

⁵⁵ “[...] devemos supor que após o primeiro estágio, quando as partes na posição original escolheram os princípios de justiça, que elas procedam à uma assembleia constituinte. Lá, de acordo com os princípios escolhidos, elas escolhem uma constituição e estabelecem os direitos e liberdades básicas dos cidadãos. O terceiro estágio é o legislativo, onde a justiça das leis e políticas é considerada; os estatutos implementados, se desejam ser justos, devem satisfazer tanto os limites impostos na constituição como aqueles definidos pelos princípios de justiça escolhidos. O quarto e último estágio é o da aplicação da lei pelos juízes e outros oficiais aos casos particulares”. Tradução livre. HART,

O conceito de liberdade em Rawls encontra-se definido em três elementos: i) os agentes livres; ii) as restrições e limitações; e iii) aquilo que estão livres para fazer ou não fazer⁵⁶. Ademais, é necessário considerar, aspecto que Hart, e o faz em artigo publicado em 1973 no qual busca questionar a extensão da liberdade na doutrina de Rawls, faz questão de destacar, que o primeiro princípio em Rawls não se refere à liberdade em sentido amplo, mas sim às liberdades básicas⁵⁷, elemento essencial para compreensão e desenvolvimento do segundo princípio. De fato, a escolha pela defesa de liberdades básicas, ao revés da defesa de uma liberdade ampla, *lato sensu*, se deve justamente do afastamento da justiça como equidade do método de investigação empirista, como o endossado pela análise da liberdade, *v.g.*, em John Locke⁵⁸.

Para o princípio da maior liberdade igual, é necessário que as partes, seja em uma convenção constituinte ou uma legislatura, possam especificar as liberdades, de forma a atingir o melhor sistema global. As liberdades da cidadania devem ser as mesmas para todas as pessoas, entretanto, algumas liberdades podem ser mais extensivas do que outras. Da mesma forma, as restrições às liberdades estão vinculadas tanto ao princípio da liberdade igual quanto à ordem serial dos princípios de justiça⁵⁹.

As liberdades básicas estabelecidas pelo primeiro princípio, portanto, sofrem limitações apenas no necessário para assegurar outra liberdade básica, com o fim de ajustar da melhor maneira o sistema de liberdades existentes.

Herbert Lionel Adolphus. Rawls on liberty and its priority. **The University of Chicago Law Review**, v. 40, n. 3, p. 534-555, 1973. p. 536.

⁵⁶ Esclarece-se: se, por exemplo, analisamos a liberdade de consciência conforme definida pela lei, então os indivíduos têm essa liberdade fundamental quando estão livres para concretizar seus interesses morais, filosóficos ou religiosos sem restrições legais que lhes exijam se comprometerem com qualquer forma específica de ato religioso ou de outra natureza, e quando os demais têm o dever jurídico de não interferir. Um conjunto bastante complicado de direitos e deveres caracteriza qualquer liberdade fundamental específica. Não só deve ser permissível que os indivíduos façam ou não façam determinada coisa, mas também o governo e as outras pessoas devem ter a obrigação jurídica de não obstruir. RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 247-248.

⁵⁷ ROSCHILDT, João Leonardo Marques. O princípio da igual liberdade em John Rawls: desdobramentos formais e materiais. **Intuitio**, Porto Alegre, v. 2, n. 3, p. 164-179, nov./2009. p. 168.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 167.

⁵⁹ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 250.

Ponto de extrema importância compreendido na teoria de Rawls é que a liberdade compreendida no primeiro princípio é conciliável com a igualdade. Esse equilíbrio se dá através da noção de que a liberdade possui diferentes valores, porque “a liberdade é representada por um sistema completo das liberdades de cidadania igual, enquanto o valor da liberdade para pessoas e grupos depende de sua capacidade de promover seus fins dentro da estrutura definida pelo sistema”⁶⁰.

Rawls não discorda do fato de que, na análise das limitações das liberdades, não consegue se furtar inteiramente do senso de equilíbrio e discernimento. Ainda que a justiça como equidade se proponha a depender de capacidades intuitivas no limite em que os juízos ponderados sejam convergentes.

Fato é que o princípio da igual liberdade está destinado à garantia da estabilidade social, “pois é a liberdade que garante que as doutrinas morais abrangentes razoáveis se façam respeitar e dividam o espaço público de forma harmônica”⁶¹. Nesse ponto, necessário que concordemos que Rawls parece propor um princípio da liberdade igual enquanto forma de garantir a aplicação segura do segundo princípio⁶².

O entendimento da liberdade em Rawls não foge, entretanto, da explanação acerca das situações que limitam a liberdade. No raciocínio que emprega no tocante à liberdade de consciência, enquanto balizadora das demais, temos que a limitação se justifica quando contrastada com a ordem pública, de forma a assegurar a consecução dos interesses de todos. Essa limitação se dá na presença de expectativas razoáveis – assim entendidas aquelas baseadas em evidências e formas de argumentar aceitáveis para todos – de que, em não atuando o Estado, estará prejudicada a ordem pública que o Estado deve manter⁶³. A liberdade também se encontra sujeita às restrições naturais ou a contingências históricas e sociais⁶⁴.

⁶⁰ O autor complementa: “[...] A liberdade como liberdade igual é a mesma para todos; o problema de permitir compensação por uma liberdade menos do que a liberdade igual não se apresenta. Mas o valor da liberdade não é o mesmo para todos. Alguns têm mais autoridade e riqueza e, portanto, mais recursos para atingir seus objetivos”. RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 251.

⁶¹ ROSCHILDT, João Leonardo Marques. O princípio da igual liberdade em John Rawls: desdobramentos formais e materiais. **Intuitio**, Porto Alegre, v. 2, n. 3, p. 164-179, nov./2009. p.177.

⁶² *Ibid.*, p. 178.

⁶³ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 262-263.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 303.

Corolário do princípio da máxima liberdade igual é a constatação de que a necessidade da abdicção de parte das liberdades pode se mostrar necessária, no entendimento do autor, “para transformar uma sociedade menos afortunada em uma sociedade na qual as liberdades fundamentais possam ser plenamente desfrutadas”. A compensação será feita sempre do ponto de vista daqueles que tem menos liberdade⁶⁵. Assim posto, o princípio da máxima liberdade igual prepara e sedimenta o caminho para a aplicação do princípio da diferença.

A toda evidência, a noção da liberdade em Rawls não sai ilesa das considerações de seus contemporâneos. Nesse sentido, Hart pondera que a consideração de Rawls de que a liberdade somente pode ser restrita pela liberdade em si, não se sustenta justamente por atentar apenas à quantidade de liberdade usufruída ou a sua extensão quando da resolução de conflitos e não considerar as vantagens e desvantagens que naturalmente se apresentam quando da definição do melhor interesse de um indivíduo determinado⁶⁶.

2.1.2.2 O princípio da diferença

O princípio da diferença em Rawls deve ser interpretado através do postulado da igualdade democrática, tomado enquanto aprimoramento dos sistemas da liberdade natural, da interpretação liberal e da aristocracia natural⁶⁷. Pela igualdade democrática, entenda-se a aplicação da igualdade material combinada com o princípio da diferença, uma superação do princípio da eficiência. Ou seja, tomando por pressuposto a liberdade igual e a igualdade equitativa de oportunidades, as melhorias nas condições dos mais favorecidos se justificariam na medida em que possam propiciar um incremento nas expectativas dos membros menos favorecidos da

⁶⁵ *Ibid.*, p. 307.

⁶⁶ HART, Herbert Lionel Adolphus. Rawls on liberty and its priority. **The University of Chicago Law Review**, v. 40, n. 3, p. 534-555, 1973. p. 550.

⁶⁷ Pela liberdade natural, o autor quer que entendamos um sistema no qual temos uma igualdade formal de oportunidades em uma economia de livre mercado, não existindo a preocupação com a preservação de uma igualdade material de oportunidades. Aqui as distribuições sofrem influência das contingências naturais. O que o autor denomina de “interpretação liberal”, por sua vez, tenta suprir a igualdade material, de forma a atenuar a influência das contingências naturais e sociais. Nesse sentido, impunha-se a necessidade de evitar o acúmulo excessivo de riqueza e propriedades. Pela aristocracia natural, temos o ingresso do elemento da *noblesse oblige*, atuando em favor daqueles menos favorecidos, ou seja, não há uma preocupação em tentar regular a distribuição dos dotes naturais além da igualdade formal, existindo, contudo, um dever moral de que os mais favorecidos empreguem esses dotes para melhorar a situação dos menos favorecidos. RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 79-90.

sociedade. É na apresentação da incompletude da interpretação liberal que Rawls nos apresenta seu entendimento acerca de questões como a distribuição de renda e riqueza no âmbito social:

A interpretação liberal dos dois princípios procura, então, atenuar a influência das contingências sociais e do acaso natural sobre as parcelas distributivas. Para esse fim, é necessário impor outras condições estruturais fundamentais ao sistema social: arranjos de livre-mercado dentro do arcabouço das instituições políticas e jurídicas que rege as tendências gerais dos acontecimentos econômicos e preserva as circunstâncias sociais necessárias para a igualdade equitativa de oportunidades. Os elementos desse arcabouço já nos são bem conhecidos, porém, talvez valha a pena recordar a importância de se evitar o acúmulo excessivo de propriedades e riqueza e de se manterem oportunidades iguais de educação para todos. As oportunidades de adquirir cultura e qualificações não devem depender da classe social e, portanto, o sistema educacional, seja ele público ou privado, deve destinar-se a demolir as barreiras entre classes⁶⁸.

Nesse sentido, o princípio da diferença se apresenta e se concretiza como questão de justiça procedimental pura, ou seja, de um procedimento justo que necessariamente conduza a um resultado justo. A distribuição, portanto, opera através de um sistema social, uma estrutura básica de instituições que deve ser pensada e planejada para essa finalidade – um verdadeiro sistema público de normas – e que defina o que será produzido, quanto será produzido e por quais meios produzir, sem que sejam considerados os desejos e as necessidades dos sujeitos individualmente considerados⁶⁹.

Rawls propõe que as pessoas possuem interesse nos bens primários disponíveis, traçando seus planos de vida de forma a contemplar a maximização desses bens. Os princípios de justiça, por sua vez, estabelecem limitações para a concepção do bem, as quais são decorrentes da prioridade da justiça sobre a eficiência e da liberdade sobre as vantagens econômicas e sociais. Nesse contexto, o papel das instituições em uma sociedade democrática bem ordenada se torna o fomento da virtude da justiça, desestimulando desejos e aspirações com ela incompatíveis, até mesmo porque os desejos de certos bens primários se tornam homogêneos em uma sociedade bem ordenada⁷⁰. Isso se deve justamente porque a

⁶⁸ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 88.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 103-105.

⁷⁰ *Ibid.*, p.324-327.

posição original é caracterizada de forma a permitir uma unanimidade, sendo que o mesmo se aplica aos juízos ponderados dos cidadãos⁷¹.

Tomando os bens primários por base, é possível que sejam tecidas comparações entre os indivíduos, para fins de incidência do princípio da diferença. Rawls entende que a diferenciação substancial entre os indivíduos reside justamente no índice de bens primários sociais que um indivíduo representativo pode almejar, considerando que, com efeito, uma maior aglutinação de bens primários permite a realização de satisfação de projetos de vida e objetivos mais amplos, além de uma maior probabilidade de êxito⁷².

A definição, portanto, do ponto de vista do indivíduo representativo, pressupõe a concepção de posições sociais relevantes em um universo multifacetado. Os indivíduos, de acordo com Rawls, ocupam duas posições sociais relevantes: i) a cidadania igual; ii) a distribuição de renda e riqueza⁷³. De posse dessas posições sociais relevantes, e considerando que a igual cidadania é uma exigência do primeiro princípio, que se encontra, portanto, superado, temos que é possível a partir das distribuições de renda e riqueza chegar ao conceito do cidadão representativo menos favorecido⁷⁴.

Assim sendo, temos que o cerne do princípio da diferença reside justamente na refutação da noção de mérito, porquanto inadequado na compreensão do autor que os indivíduos possuidores de maior aptidão estejam protegidos por um sistema que trabalhe a seu favor. Ninguém deveria ser beneficiado pelas contingências naturais, a menos que essas redundem no bem-estar dos demais⁷⁵. Em verdade, o autor compreende seu princípio da diferença como uma significação natural do postulado da fraternidade, entendida como “uma noção de amizade cívica e solidariedade social”⁷⁶.

⁷¹ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 327.

⁷² *Ibid.*, p. 114-116.

⁷³ *Ibid.*, p. 114.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 114-115.

⁷⁵ *Ibid.*, p. 124.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 126. Aqui interessante trazer, mais uma vez, a crítica de Thomas Nagel: *Notice that if we substitute the words “difference principle” for “principle of utility”, we get an argument that might be offered against the difference principle by someone concentrating on the sacrifices it requires of those at the top of the social order. They must live under institutions that limit their life prospects unless an advantage to them also benefits those beneath them. The only difference between the two arguments is in the relative positions of the parties and of their sacrifices. It is of course, a vital difference, but that depends on a moral judgment – namely, that sacrifices which lessen social inequality are acceptable*

Construídas as bases do princípio da diferença, é necessário perquirir de que modo o princípio se aplica e funciona junto às instituições sociais. Rawls entende, para o funcionamento do princípio da diferença ser adequado, um sistema de livre-mercado, compatível com a máxima liberdade igual, necessária para que se passe ao segundo princípio, sendo um agente descentralizador de poder econômico. Ainda assim, o autor entende como necessária a realização de ajuste para a correção de falhas de mercado, bem como uma regulação pelo Estado do ambiente econômico⁷⁷. Não há uma preocupação em saber se a propriedade dos meios de produção será pública ou privada⁷⁸, sendo certo que a propriedade dos meios de produção não está incluída no princípio da máxima liberdade igual⁷⁹.

Para que a justiça distributiva, que o princípio da diferença tem por pretensão consolidar, possa agir de modo satisfatório através de um procedimento justo, Rawls requer um arcabouço de instituições sociais⁸⁰ que possam resultar em uma distribuição justa, nos moldes da justiça procedimental pura. Finalmente, presume-se que o Estado fornece, também, um mínimo social, que preveja transferências especiais como benefícios familiares e complementação progressiva da renda⁸¹.

Ato seguinte, ao perceber essas instituições de fundo, o Estado tende a dividir-se em quatro setores, dispostos para a execução de funções diversas: i) setor de alocação, responsável pela manutenção de um sistema de preços competitivo, através de imposição de tributos e redefinição nos direitos de propriedade; ii) setor de estabilização, possuindo como objetivo o pleno emprego; iii) setor de transferência, responsável pelas definições de mínimo social; iv) setor de distribuição.

while sacrifices which increase inequality are not. NAGEL, Thomas. Rawls on Justice. **The Philosophical Review**, v. 82, n. 2, p. 220-234, abr.1973. p. 232.

⁷⁷ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 339.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 338-339.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 75.

⁸⁰ “Em primeiro lugar, presumo que a estrutura básica é regulada por uma constituição justa que assegura as liberdades da cidadania igual [...]. Pressupõem-se a liberdade de consciência e de pensamento e garante-se o valor equitativo da liberdade política. O processo político é conduzido, até onde permitam as circunstâncias, como procedimento justo para a escolha do tipo de governo e para a produção de legislação justa. Também pressuponho uma igualdade de oportunidades que é equitativa (em oposição à igualdade formal de oportunidades). Isso significa que, além de manter as formas usuais de capital social de “overhead”, o Estado tenta assegurar oportunidades gerais de educação e cultura para pessoas semelhantemente dotadas e motivadas, seja subsidiando escolas particulares, seja implantando um sistema de ensino público. Também impõe e assegura a igualdade de oportunidades nas atividades econômicas e na livre escolha de ocupação”. *Ibid.*, p. 342-343.

⁸¹ *Ibid.*, p. 343.

Através do setor de distribuição, a concretização do princípio da diferença se efetua, o que o coloca como um dos elos mais importantes desse trabalho. O setor de distribuição busca efetivar uma justiça aproximada nas parcelas distributivas por meio da tributação e ajustes necessários ao direito de propriedade. Não é a pretensão de Rawls tecer grandes considerações acerca de teorias econômicas, limitando-se o autor a fazer comentários, na medida em que fossem atinentes aos princípios de justiça⁸²; entretanto, necessário destacar que a finalidade precípua dos tributos referidos não reside em fornecer receitas para o Estado, mas sim “corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades”⁸³. Para tanto, a receita de John Rawls é clara: se afiguram necessários um imposto sobre a herança e sobre a renda, permeados pela progressividade, cabendo aos impostos sobre o consumo o papel de fornecer a receita para os bens públicos necessários⁸⁴.

O modelo tributário que propõe Rawls possui problemas, o que se pretende analisar no curso do trabalho. Por enquanto, nos preocupam as críticas concernentes ao modelo filosófico proposto, o que nos leva à apresentação da teoria da titularidade, nos moldes em que apresentada por Robert Nozick.

2.2 O ESTADO MÍNIMO E A TEORIA DA TITULARIDADE: *ANARQUIA, ESTADO E UTOPIA*, DE ROBERT NOZICK

A parte da construção nozickiana que nos é pertinente neste momento é aquela que inicia com a formulação do Estado Mínimo. Essas noções estão localizadas de forma mais intensa na parte II da obra *Anarquia, Estado e Utopia*, na qual o autor trabalha e expõe os fundamentos da sua teoria da justiça, uma interpretação do estado de natureza em John Locke: a teoria da titularidade.

Apesar da recapitulação de um Estado de Natureza lockeano, é interessante destacar que a formação da sociedade civil, em Nozick e Locke, difere substancialmente:

⁸² RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 329-330.

⁸³ *Ibid.*, p. 344-348.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 344-348.

Não obstante a similaridade na descrição do “estado de natureza”, diferem Locke e Nozick no raciocínio dedutivo que resultará na fundação da sociedade civil – em Locke – e no Estado Mínimo – em Nozick. Em Locke a superação do estado de natureza se dará através da celebração de um contrato entre os indivíduos, tendo como propósito a instituição da sociedade civil. Em Nozick, a instituição do poder político dá-se através de um processo involuntário análogo à ação da “mão invisível” sobre o mercado, representado por ato individuais dos interessados em contratar serviços de segurança fornecidos por “agências protetoras” – cuja atuação é o germe da instituição do Estado, em fases posteriores da descrição de seu modelo hipotético⁸⁵.

A compreensão de Nozick, em contraposição àquela de Rawls, é a de um Estado enxuto, comprometido com funções mínimas e específicas⁸⁶. Qualquer Estado que pretenda imiscuir-se para além das funções primárias que legitimam sua existência está fadado à violação dos direitos dos indivíduos que o compõem: *The minimal state is the most extensive state that can be justified. Any state more extensive violates people’s rights*⁸⁷.

A compreensão do termo “justiça distributiva” evidencia que ele não é permeado pela neutralidade. Pelo contrário, pressupõe-se que alguém, um grupo de pessoas ou um mecanismo opera o processo de distribuição de algo. Em verdade, não há uma distribuição central, pessoa ou grupo de pessoas que possua controle sobre todos os recursos, definindo como alocá-los. Isso importa sobremaneira, porque o que cada indivíduo possui deriva de uma série de trocas ou doações operadas em sociedade livre.

Diferentes pessoas possuem diferentes recursos, o que possibilita o seu intercâmbio, através de trocas voluntárias. A distribuição original de bens e recursos é, portanto, fruto de muitas decisões individuais arranjadas. O termo justiça distributiva, portanto, parece desconsiderar que a distribuição já foi feita, ao pleitear uma verdadeira “redistribuição”⁸⁸.

⁸⁵ MICHEL, Voltaire de Freitas. **Os fundamentos do liberalismo em Robert Nozick**. 2003. 132f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003. p. 22-23.

⁸⁶ NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 149.

⁸⁷ Esta noção está tão arraigada em Nozick que é exposta *prima facie* no prefácio da obra: [...] *How much room do individual rights leave for the state? The nature of the state, its legitimate functions and its justifications, if any, is the central concern of this book; [...] Our minimal conclusions about the state are that a minimal state, limited to the narrow functions of protection against force, theft, fraud, enforcement of contracts, and so on, is justified; that any more extensive state will violate persons’ rights not to be forced not to do certain things, and is unjustified; and that the minimal state is inspiring as well as right. Two noteworthy implications are that the state may not use its coercive apparatus for the purpose of getting some citizens to aid other, or in order to prohibit activities to people for their own good or protection. Ibid., p. xix.*

⁸⁸ *Ibid.*, p.149-150.

Nozick prefere falar em *holdings*. O termo merece atenção, pois, ainda que possa ser traduzido ao português como “bens”, parece contemplar algo mais amplo, de forma que a definição do *Oxford Dictionary* é mais adequada à compreensão: *stocks, property, and other financial assets in someone's possession*⁸⁹. O termo escolhido, portanto, parece associar-se à composição global do patrimônio.

De qualquer modo, a teoria da titularidade compõe-se de três grandes tópicos, correspondendo a momentos distintos na dinâmica da composição do patrimônio dos indivíduos: i) a justiça na aquisição; ii) a justiça nas transferências; iii) a retificação das injustiças passadas. Essa construção é formulada nos termos que seguem:

1. *A person who acquires a holding in accordance with the principle of justice in acquisition is entitled to that holding.*
2. *A person who acquires a holding in accordance with the principle of justice in transfer, from someone else entitled to the holding, is entitled to the holding.*
3. *No one is entitled to a holding except by (repeated) applications of 1 and 2.*⁹⁰

Rawls propõe que um princípio distributivo, como aquele que busca ser concretizado pelo princípio da diferença, é estabelecido como de justiça procedimental pura, ou seja, um procedimento justo através do qual a distribuição operada torna-se justa. Nozick contrapõe essa premissa, porquanto a justiça de uma distribuição requer distribuição anterior operada por meios legítimos, operacionalizados pelo princípio da justiça na aquisição e nas transferências.

Pelo princípio de retificação da injustiça, Nozick pretende demonstrar que nem todas as pessoas adquirem seus bens através de meios legítimos. Por vezes as propriedades são adquiridas, *v.g.*, mediante fraude, roubo, escravização, situações não sancionadas pelo princípio da justiça na aquisição. A existência de injustiças pretéritas dá azo à incidência do terceiro princípio – a retificação de injustiças.

Nozick não foge da dificuldade que constitui a aferição da injustiça em si ou ainda de que forma estão implicadas as partes não diretamente envolvidas na injustiça passada, mas propõe que sejam utilizados dados históricos e o máximo de

⁸⁹ ENGLISH OXFORD LIVING DICTIONARIES. Disponível em: <https://en.oxforddictionaries.com/definition/holding>. Acesso em 11 de maio de 2018.

⁹⁰ “1. Uma pessoa que adquire em consonância com o princípio da justiça na aquisição possui direito àquele bem. 2. Uma pessoa que adquire um bem em consonância com o princípio da justiça nas transferências, de alguém que possui direito àquele bem, passa a ter direito àquele bem. 3. Ninguém possui direito a bens exceto pelas repetidas aplicações dos princípios 1 e 2.” Tradução livre. NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 151.

informações concernentes aos eventos dos quais derivam as injustiças, de forma a se alcançar uma estimativa do que teria ocorrido ou da distribuição que teria sucedido, se a injustiça não tivesse sido praticada⁹¹.

Talvez um dos elementos que sofra maiores críticas por parte dos comentadores de Nozick seja justamente o princípio da retificação da injustiça. Nesse ponto, se destaca que a retificação da injustiça deveria nos conduzir à última transação justa, mas isso se torna especialmente difícil, quando a injustiça altera substancialmente o curso dos eventos seguintes.

Davis dá o exemplo de um filme sendo projetado e pausado, no qual em uma lâmina está um membro do elenco que não está nas demais, retificadas para corrigir a injustiça. Para esse membro, a teoria nada significaria, e seria uma consequência injusta. Ou, ainda, se retrocedêssemos 200 anos, os membros da sociedade pertencentes ao momento retificado não seriam os mesmos do presente momento. Ou seja, se os ancestrais se movessem em outra direção, muito provavelmente não existiríamos⁹².

O preceito de justiça na aquisição que Nozick entende adequado é aquele proposto por John Locke no *Segundo Tratado sobre o Governo Civil*. O modelo contratualista lockeano está fundado em uma renúncia parcial de direitos ao Estado, ao contrário do contratualismo em Hobbes e Rousseau – os indivíduos limitam-se a renunciar à justiça privada, submetendo-se à jurisdição do Estado. Assim, temos um Estado que possui como *telos* a consagração de direitos possuídos no estado de natureza⁹³. Daí a pertinente colocação de Michel, no sentido de que o modelo lockeano busca suprir três carências: “a) a falta de uma lei estabelecida, aceita, fixa e conhecida (§124); b) a cadência de um juiz reconhecido e imparcial (§125); c) a ausência de um poder que respalde e sustente a sentença (§126)”⁹⁴.

Uma recapitulação breve da aquisição em Locke nos ensina que o direito à propriedade deriva da necessidade de autopreservação. A propriedade nesses termos é um direito a ser usufruído desde o nascimento. Outra prerrogativa destacada por

⁹¹ NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p.152-153.

⁹² DAVIS, Lawrence. Comments on Nozick’s Entitlement Theory. **The Journal of Philosophy**, v. 73, n. 21, p. 836-844, dez./1976. p. 842.

⁹³ MICHEL, Voltaire de Freitas. **Os fundamentos do liberalismo em Robert Nozick**. 2003. 132f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003. p. 58-60.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 60.

Michel é que o direito fim implica direito aos meios de subsistência necessários, como comida, bebida e vestuário. Da mesma forma, os homens possuem direito sobre si mesmos e sobre os frutos de seu trabalho. A aquisição da propriedade, nesse sentido, se dá pela mistura do trabalho humano com o objeto retirado da natureza, que, portanto, agrega elementos antes inexistentes àquela coisa, e que a exclui “dos direitos comuns dos demais homens”⁹⁵.

É evidente que o direito de propriedade, também em Locke, possui limitações – aquelas referentes à quantidade de bens disponíveis para aquisição. Nozick destaca os limites impostos pelo “proviso lockeano”, pelo qual posso adquirir bens na medida em que restem bens bastantes e bons o suficiente para serem adquiridos por todos⁹⁶, na máxima de *enough and as good left in common for others*⁹⁷. Isso posto, vejamos a natureza da teoria da titularidade e de que forma é refletida no tema da tributação.

2.2.1 Princípios distributivos históricos e princípios de resultado final

O principal elemento da compreensão de justiça nozickiana é a compreensão do que se denomina princípio histórico, ou seja, a distribuição depende do modo como vem a ocorrer.

A teoria da titularidade proposta por Nozick se apresenta como justa, não em razão de procedimento, mas porque deriva de eventos verificáveis historicamente. É pelo princípio de retificação de injustiça que Nozick propõe a busca de informações e outros dados históricos para que sejam contrastados às circunstâncias atuais⁹⁸.

De forma contrastante, o autor apresenta duas espécies de teorias distributivas: i) as que operam historicamente; ii) aquelas que agem dentro de um espaço determinado de tempo. Na perspectiva das últimas, o que se requer é a análise apenas da matriz estruturante da distribuição pretendida, daí a possibilidade de que tenha duas distribuições estruturalmente idênticas.

⁹⁵ MICHEL, Voltaire de Freitas. **Os fundamentos do liberalismo em Robert Nozick**. 2003. 132f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003. p. 45-46.

⁹⁶ Destaca o próprio Nozick: [...] *Someone whose appropriation otherwise would violate the proviso still may appropriate provided he compensates the others so that their situation is not thereby worsened; unless he does compensate these others, his appropriation will violate the proviso of the principle of justice in acquisition and will be an illegitimate one.* NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 178.

⁹⁷ “Bastantes e bons o suficiente para serem adquiridos por todos”. Tradução livre.

⁹⁸ NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 151-153.

Esse modo de encarar a distribuição, Nozick denomina “princípios distributivos de resultado final”⁹⁹. Trata-se, inclusive, do modelo de distribuição adotado pela economia de bem-estar social:

*According to a current time-slice principle all that needs to be looked at, in judging the justice of a distribution, is who ends up with what; in comparing any two distributions, one need look only at the matrix presenting the distributions. No further information need be fed into a principle of justice. It is a consequence of such principles of justice that any distributions are structurally identical if they present the same profile, but perhaps have different persons occupying the particular slots. Me having ten and you having five, and my having five and you having them are structurally identical distributions. Welfare economics is the theory of current time-slice principle of justice. The subject is conceived as operating on matrices representing only current information about distribution [...]*¹⁰⁰

A construção nozickiana, por sua vez, valoriza as razões pelas quais alguém chega a ter algo como ponto importante para a justiça da distribuição, ou seja, as circunstâncias passadas são determinantes para a aferição da justiça na aquisição daquilo que se possui. O autor bem destaca que existem princípios distributivos de caráter histórico padronizados, como, *v.g.*, a distribuição de acordo com o mérito moral. Este não é o caso, contudo, do princípio da justiça na aquisição, o que não o torna impossível de compreensão¹⁰¹.

Hayek teria proposto um princípio padronizado de distribuição, convergente com os benefícios percebidos pelos outros, através da máxima *to each according to how much he benefits others who have the resources for benefiting those who benefit them*¹⁰². Para Nozick, essa é uma ocorrência de uma sociedade capitalista e livre, mas parecerá arbitrária, porquanto não especifica a distribuição inicial dos bens em seu meio. Ademais, apesar de constituir a principal forma de aquisição no meio social,

⁹⁹ NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 154-155.

¹⁰⁰ “Em conformidade com princípios de tempo determinado, tudo quanto necessita ser observado, para a justiça de uma distribuição, é quem termina com o que; comparando duas distribuições, apenas é preciso olhar sua a matriz. Nenhuma outra informação é requerida para esse princípio de justiça. É consequência desses princípios de justiça, a existência de distribuições estruturalmente idênticas se elas apresentam o mesmo perfil, ainda que pessoas diferentes estejam ocupando as posições. Eu ter dez e você ter cinco ou eu ter cinco e você dez são distribuições estruturalmente idênticas. A economia do bem-estar social é a teoria dos princípios de justiça que agem sobre um espaço determinado de tempo. Ele é concebido porquanto opera com matrizes representativas apenas de informação atual acerca da distribuição.” Tradução livre. NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 154.

¹⁰¹ *Ibid.*, p. 154-155.

¹⁰² *Ibid.*, p. 158. A cada um, na medida em que beneficia os demais, que possuem os recursos para beneficiar aqueles que os beneficiam.

ela não elide as tantas outras formas de trocas voluntárias que permeiam a dinâmica da aquisição de bens como as doações, as heranças ou a caridade¹⁰³.

O que torna compreensível a justiça na titularidade, segundo seu autor, é que as trocas operadas se deem por uma razão, um motivo. Não significa que os indivíduos façam jus àquilo que possuem, mas que possuam por algum propósito:

We feel more comfortable upholding the justice of an entitlement system if most of the transfers under it are done for reasons. This does not mean necessarily that all deserve what holdings they receive. It means only that there is a purpose or point to someone's transferring a holding to a person rather than to another; that usually we can see what the transferrer thinks he's gaining, what cause he thinks he's serving, what goals he thinks he's helping to achieve, and so forth. Since in a capitalist society people often transfer holdings to others in accordance with how much they perceive these others benefiting them, the fabric constituted by the individual transactions and transfers is largely reasonable and intelligible. (Gifts to loved ones, bequests to children, charity to the needy also are nonarbitrary components of the fabric.) [...] The system of entitlements is defensible when constituted by the individual aims of individual transactions. No overarching aim is needed, no distributional pattern is required¹⁰⁴.

Outro elemento de extrema importância no argumento nozickiano é justamente a compreensão de que a produção e a distribuição não são elementos distintos, como fazem crer os mecanismos de distribuição padronizados. Isso se deve justamente ao fato de que as coisas ingressam no mundo, em sua maioria, atreladas aos indivíduos. O tratamento de distribuição pela máxima “a cada um de acordo com...”, como apresenta Nozick, faz crer que os objetos surgem do nada. Por essa razão Nozick apresenta a sua máxima: “*From each as they choose, to each as they are chosen*”¹⁰⁵.

A importância das razões pelas quais as trocas são operadas fica evidenciada pelo exemplo proposto por Nozick, composto de duas partes: o exemplo de Wilt Chamberlain e o do empreendedor na sociedade socialista. Ambos possuem o papel

¹⁰³ NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 158-159.

¹⁰⁴ “Nos sentimos mais confortáveis apreciando a justiça de um sistema de titularidade se a maior parte das transferências for feita por alguma razão. Isso não significa que todos mereçam os bens que recebem. Apenas significa que existe uma razão para que uma pessoa transferir um bem a outra, o que se percebe ao verificarmos o que o transferente pensa que está ganhando, a causa à qual ele serve, os objetivos que ele pretende alcançar, entre outras. Uma vez que em uma sociedade capitalista as pessoas seguidamente transferem bens às outras em contrapartida ao que elas recebem em benefício dessas, a estrutura constituída pelas transações individuais e transferências de patrimônio é razoável e compreensível (doações aos mais queridos, legado para os filhos, caridade para os menos afortunados também constituem componentes não arbitrários da estrutura) [...] O sistema de titularidades é defensível quando constituído pelos objetivos que inspiram as transações individuais. Nenhum objetivo mais abrangente é necessário, nenhum padrão distributivo é requerido.” *Ibid.*

¹⁰⁵ “De cada um conforme a sua escolha, para cada um na medida em que forem escolhidos.” Tradução livre. *Ibid.*, p. 160.

de demonstrar que nenhum princípio distributivo de resultado final opera sem interferência contínua na vida dos cidadãos – seja para impedir as pessoas de agir como queiram, transferindo seus bens, seja para delas retirar recursos¹⁰⁶. Para princípios de distribuição padronizados, a própria instituição da família se torna um problema, porquanto as trocas que nelas ocorrem fogem ao padrão estabelecido¹⁰⁷.

Pelo exemplo de Wilt Chamberlain, temos a situação do jogador de basquete, que estaria sendo cobiçado por diversos times. O jogador é um agente livre para fechar contratos conforme lhe parecer melhor. Ele fecha um contrato com determinado time, pelo qual, a cada jogo, 25 centavos de dólar, para cada ingresso vendido será separado e depositado em uma caixa com o nome “Wilt Chamberlain”. As pessoas estão empolgadas para vê-lo jogar e acham que o preço do ingresso é justo e concordam em pagar. Ao final da temporada, Chamberlain possui \$250.000,00, uma renda muito superior à média das pessoas. A pergunta que se faz é: Chamberlain tem direito a essa distribuição?

Se, antes da distribuição para Chamberlain, as pessoas possuíam direito aos seus bens em uma condição D1 – que representa a teoria da justiça favorita do interlocutor – porque em D2 que corresponde a Wilt Chamberlain não se justificaria? Os indivíduos não possuiriam direito aos mesmos bens que possuem em D1? Apesar das transferências a Chamberlain, as partes externas à relação ainda possuem suas porções. Em que medida uma transferência de bens entre duas pessoas pode legitimar as pretensões distributivas de uma terceira pessoa, a qual não tinha quaisquer prerrogativas sobre essa porção antes?¹⁰⁸

A segunda proposição se refere às trocas que ocorreriam em uma sociedade socialista: por que as pessoas trabalhariam a mais em uma sociedade na qual supostamente as necessidades já estariam satisfeitas? Nozick sugere justamente que os indivíduos possuem outras aspirações para além de suas necessidades básicas. A distribuição em D1 nesse caso proverá apenas as necessidades básicas, e, sendo desejados bens outros, terei de ficar sem eles ou trabalhar para obtê-los. Ou seja, mesmo em uma sociedade socialista eu poderia desenvolver uma indústria ou prestar um serviço para obter extras em D2. O que Nozick deseja demonstrar é que, mesmo em uma sociedade socialista, a propriedade privada dos meios de produção

¹⁰⁶ NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 163

¹⁰⁷ *Ibid.*, p. 167-168.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 161.

ascenderia, a menos que fosse interdito aos membros independentes da mesma a utilização, como desejarem, dos recursos obtidos da distribuição igualitária em D1¹⁰⁹:

The general point illustrated by the Wilt Chamberlain example and the example of the entrepreneur in a socialist society is that no end-state principle or distributional patterned principle of justice can be continuously realized without continuous interference with people's lives. [...] to maintain a pattern one must either continually interfere to stop people from transferring resources as they wish to, or continually (or periodically) interfere to take from some persons resources that others for some reason chose to transfer to them¹¹⁰.

É parte da racionalidade dos princípios distributivos padronizados focar sempre em quem deve receber algo e nas suas supostas pretensões ou direitos, ignorando o desejo de quem deseja dar algo a alguém, bem como de herdar, legar/testar algo para alguém¹¹¹. Aqui, são pertinentes as observações de Varian, que ao analisar o pensamento nozickiano destaca que a desconsideração do elemento histórico implica uma divisão simplista do produto social. Apesar disso, Varian sugere ser possível a efetivação de uma distribuição através de um mecanismo padronizado e verificável historicamente, como o mercado¹¹².

Álvaro de Vita, ao apreciar o libertarianismo nozickiano, expõe que a sua principal diferença quanto ao liberalismo igualitário de Rawls residiria na preocupação deste último em compreender como justificável apenas um arranjo institucional que garanta àqueles submetidos às instituições, e especialmente aos menos favorecidos, que eles possam acessar direitos, recursos e oportunidades necessários a lhes capacitar na busca por seu ideal de vida boa. Na visão do autor, a concepção libertária pretende um afastamento da noção institucional coletiva dos direitos, uma percepção dos direitos enquanto *side constraints*, ou restrições laterais, verdadeiras limitações ao escopo das ações coletivas – direitos não para nos dizer o que fazer, mas para limitar as escolhas coletivas possíveis¹¹³. Nozick se apropriaria de uma visão ampliada do imperativo categórico kantiano, quando, por exemplo,

¹⁰⁹ NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 161-162.

¹¹⁰ “O ponto que o exemplo de Wilt Chamberlain e do empreendedor na sociedade socialista pretendem ilustrar é que nenhum princípio distributivo de resultado final ou princípio distributivo padronizado de justiça pode ser continuamente implementado sem contínua interferência na vida das pessoas. [...] para manter um padrão é preciso que alguém continuamente interfira para que as pessoas parem de transferir seus recursos como desejam ou continuamente (ou periodicamente) interfira para retirar das pessoas recursos que outros, por alguma razão, entenderam por bem transferir a eles.” *Ibid.*, p. 163.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 168.

¹¹² VARIAN, Hal. R. Distributive justice, welfare economics and the theory of justice. **Philosophy and Public Affairs**, v. 4, n. 3, p. 223-247, 1975, p. 227.

¹¹³ VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000. p. 50-51.

entende como violação da humanidade a apropriação pelo Estado de uma porção de sua renda, em caráter redistributivo, já que para o filósofo o papel do Estado liberal seria o da neutralidade, não havendo justificativa para que, por razões políticas se justificassem violações aos direitos individuais¹¹⁴. Para o autor, a teoria nozickiana seria deontológica, não fundada em direitos, mas em deveres, uma vez que teria como preocupação principal a não violação dos deveres morais que supostamente se estabelece pelos demais indivíduos ou pelo Estado¹¹⁵.

2.2.2 Tributação sobre a renda: reflexões sobre princípios padronizados de justiça distributiva

Tivemos a oportunidade de explicitar que os princípios de resultado final focam naturalmente no receptor e em suas prerrogativas, desconsiderando o *giver*, aquele que dá ou fornece algo. A mesma sistemática, pelo argumento nozickiano, se aplica à tributação sobre a renda: a tributação dos ganhos derivados do trabalho de alguém equivale a trabalho forçado, porquanto a retirada dos ganhos pertinentes à n horas de alguém corresponde à subtração das mesmas n horas do indivíduo¹¹⁶.

Apesar de o modelo de tributação progressiva ser uma realidade incontestável, o autor propõe que, na medida em que não seria alguém forçado a trabalhar em benefício dos menos favorecidos, a tributação das n horas de trabalho equivale a forçar alguém a trabalhar as n horas. Seria viável que se trabalhasse apenas o suficiente para a satisfação das necessidades básicas, entretanto, essa opção limita o indivíduo às duas opções viáveis: i) pagar seus tributos; ii) meramente subsistir. Trata-se de uma imposição de força que limita as alternativas e os direitos individuais sobre o próprio trabalho. Não existiria argumento justificável para tributar mais pesadamente aquele que possui mais horas de trabalho, na medida em que suas necessidades excedem aquelas consideradas básicas. A mesma racionalidade é aplicável a lucros empresariais e outras formas de aumento patrimonial¹¹⁷.

Aqui o autor se vale das noções de propriedade em John Locke: os indivíduos possuem propriedade de si e dos frutos do seu trabalho, possuindo direitos de

¹¹⁴ VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000. p. 52-54.

¹¹⁵ *Ibid.*, p. 56.

¹¹⁶ NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 169.

¹¹⁷ *Ibid.*, p. 170-219.

determinar a si mesmos acerca de quem serão e o que farão, colhendo os ônus e bônus de suas escolhas. Os direitos de propriedade possuem limitações em outros direitos individuais, operantes dentro dos limites do Estado Mínimo proposto, como a vida e a liberdade¹¹⁸.

A racionalidade que permeia princípios padronizados de distribuição reside no argumento de que, parte do corpo social, os indivíduos possuem direitos aos resultados do produto social. Nesse sentido, é irrelevante se esse produto deriva da atividade de indivíduos determinados ou se deu mediante trocas voluntárias. Por essa razão o autor aponta que, na padronização da distribuição, os indivíduos deixam de ter propriedade de si e passam a ser propriedade de alguém, retiradas as suas opções e escolhas. A questão primordial que se impõe é: até que ponto princípios distributivos padronizados não são violadores de preceitos morais?¹¹⁹

É interessante, contudo, notar a posição que esboça Edward Feser de que a teoria da titularidade e o Estado Mínimo proposto por Nozick não refutam toda e qualquer forma de tributação, mas sim aquela que, uma vez incidindo sobre os resultados do trabalho de alguém, se preste a outra finalidade que não o custeio das restritas atividades a que está limitado o Estado Mínimo. É o custeio de atividades estranhas às funções resguardadas ao Estado – segurança interna e externa, proteção contra o uso da força, roubo ou fraude, e cumprimento de contratos – que torna a tributação sobre a renda moralmente ilegítima¹²⁰.

Outro elemento pertinente acerca da tributação sobre ganhos de trabalho é aquele exposto por Murray Rothbard. Imperioso que se diga que Rothbard e Nozick divergem em um ponto fundamental, a existência e necessidade do Estado, que para o primeiro surge em violação dos direitos individuais, entretanto, no que é pertinente à tributação, Feser destaca que, para Rothbard, a circunstância de determinado tributo ser instituído através de processo democrático, com representatividade parlamentar, não retira sua condição de imposição de força. A coerção não cessa apenas porque é exercida pela maioria¹²¹. Aliás, interessante notar, apesar de este ser um capítulo filosófico e introdutório, que o Direito Brasileiro, na definição de tributo, destaca o seu caráter de compulsoriedade.

¹¹⁸ NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 171.

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 172-173.

¹²⁰ FESER, Edward. Taxation, forced labor and theft. **The Independent Review**, v. 2, n. 2, p. 219-235, 2000. p. 220.

¹²¹ *Ibid.*, p. 229.

2.2.3 Expondo as falhas do argumento rawlsiano

Talvez o principal objetivo de *Anarquia, Estado e Utopia* seja a exposição das inconsistências do argumento rawlsiano. A análise é deveras complexa, e não há espaço para que sejam todos os contrapontos devidamente submetidos às considerações necessárias. Entretanto, os principais pontos parecem sobressair nos itens seguintes:

- a) O tema da justiça distributiva parece sobressair quando discutido um estado de cooperação social. Na elaboração de Rawls, o produto da cooperação social parece ser impossível de se dissociar em contribuições individuais, porque tudo consistiria em produto social. Nozick aponta que estamos familiarizados a tarefas separadas, especializadas, inclusive contratando outros indivíduos, operando cada indivíduo separadamente como uma pequena empresa, sendo perfeitamente possível o conhecimento da parte do produto social que nos toca¹²². O princípio da diferença, no argumento nozickiano, pressupõe uma assimetria, por isso desconsidera que todos se beneficiam da cooperação social, sejam eles mais ou menos favorecidos¹²³.
- b) A construção da posição original proposta por Rawls condiciona a elaboração de uma teoria padronizada e de resultado final, justamente pelo fato do desconhecimento pelos indivíduos colocados detrás do véu de ignorância de informações acerca de si ou suas histórias¹²⁴. Essa colocação também se relaciona com o fato de Rawls afastar as liberdades naturais enquanto hipótese a ser considerada em sua posição original, justamente porque entende que os dotes e atributos naturais dos indivíduos influenciarão a distribuição de bens a seguir. Para Nozick, se trata se um menosprezo à autonomia individual que parece grave, quando considerada uma teoria que pretende fortalecer a dignidade humana¹²⁵.
- c) Acerca da posição original, a crítica de Nozick se torna ainda mais intensa:

Rawls has explicitly designed the original position and its choice situation so as to embody and realize his negative reflective evaluation of allowing shares in holdings to be affected by natural assets: "Once we decide to look for a conception of justice that nullifies the accidents of natural endowment and the contingencies of social circumstance..." [...] This quest crucially shapes Rawls's theory, and it underlies his delineation of the original position. It is not

¹²² NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 185-186.

¹²³ *Ibid.*, p. 192-193.

¹²⁴ *Ibid.*, p. 198.

¹²⁵ *Ibid.*, p. 213-214.

*that persons who did deserve their natural endowments would choose differently if placed in Rawls's original position, but rather that the principles of justice to govern their mutual relations were fixed by what they would choose in the original position*¹²⁶.

O que Nozick pretende expor é que Rawls trabalha sua teoria de forma a excluir a influência de dotes e talentos naturais, sem uma justificação plausível. Ainda o autor comenta, seguindo o exposto por Hayek, que talentos e habilidades naturais influenciam trocas derivadas na prestação de serviços aos demais, considerando que a distribuição por serviços prestados não é uma padronização baseada em algo considerado arbitrário do ponto de vista moral. Partindo da premissa que qualquer distribuição que possua derivação a partir de dotes naturais é arbitrária¹²⁷.

d) Finalmente, Nozick faz ressaltar que a padronização não é um atributo universal de teorias da justiça (vide a Teoria da Titularidade e o proviso lockeano), especialmente considerando a realidade inafastável de que as coisas neste mundo surgem atreladas às pessoas. Desse modo, e nos moldes da crítica tecida pelo filósofo aos princípios distributivos padronizados, especialmente os de resultado final, sem a contínua interferência de um agente externo, e por que não dizer do Estado, não há garantia de que o padrão distributivo inicial será seguido, conforme ilustrado no exemplo do empreendedor na sociedade socialista.

2.3 ADAM SMITH E A JUSTIÇA FISCAL

Uma das principais questões, por vezes esquecida, ao tratar-se de temas em matéria tributária seja o porquê da existência dos tributos. A história nos mostra que eles estiveram no cerne de grandes acontecimentos, como a Revolução Americana e a Revolução Francesa, constituindo verdadeiro “calcanhar de Aquiles” das relações entre indivíduo e Estado.

¹²⁶ “Rawls explicitamente desenvolveu a posição original e a sua situação de escolha de forma a personificar a sua avaliação reflexiva negativa de permitir que as transferências de bens sejam afetadas pelos talentos individuais: ‘Uma vez que decidimos buscar por uma concepção de justiça que anule os acidentes causados pelas habilidades naturais e as contingências das circunstâncias sociais [...]’. Este objetivo define a teoria de Rawls e está na base do desenvolvimento de sua posição original. Não é que as pessoas que merecem seus dotes naturais escolheriam diferente se colocadas na posição original de Rawls, mas os princípios de justiça que irão governar suas relações foram estabelecidos por aquilo que elas iriam escolher na posição original.” Tradução livre. NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013. p. 215.

¹²⁷ *Ibid.*, p. 218.

John Rawls e Robert Nozick seguem os passos da tradição contratualista que os antecedeu, especialmente o contratualismo em John Locke, de forma que parece razoável, a partir dessa tradição, apreciar que os tributos são o preço que pagamos para a vida em sociedade. A formação do contrato social implica renúncia de parcela da liberdade para que a liberdade de todos possa ser assegurada, o que requer uma instituição responsável pela guarda das liberdades, a qual entendemos por Estado. A renúncia parcial à liberdade funciona como pressuposto ao gozo de liberdades outras¹²⁸.

As principais atividades estatais correspondem àquelas sem as quais a sua existência se torna supérflua, aqui estando incluídos o uso da força, através do fornecimento de segurança interna e externa, e a resolução de conflitos, através de um Poder Judiciário ou outra forma de administração da justiça¹²⁹.

Os tributos, portanto, são a forma de custeio basilar do exercício das funções do Estado, viabilizando a produção e o fornecimento de bens públicos, no sentido econômico, entendidos aqui como de uso não rival e não excludente, não sujeitos à redução por sua utilização por outrem, bem como passíveis de utilização sem impedimentos. O Estado vai atuar, portanto, no fornecimento desses bens públicos, que não são fornecidos de maneira eficiente pelo mercado, apesar de imprescindíveis, cabendo à iniciativa privada o fornecimento dos demais – os bens privados¹³⁰. A limitação acerca do que deve constituir objeto de prestação pelo Estado pode não ser o objeto direto deste trabalho, mas é obrigatório referir que, quanto maior a gama de serviços prestados pelo Estado, decorre logicamente uma necessidade maior de custeio e, por consequência, de tributos.

Para além da função arrecadatória, é evidente que a tributação tem cumprido uma segunda função, não menos relevante, ainda que questionável: a distribuição de renda ou, em outros termos, a distribuição das vantagens obtidas pela convivência em sociedade, ou, ainda, a justiça distributiva. Os dois autores trazidos neste capítulo, até então, se ocupam da discussão a respeito do modo pelo qual a distribuição de recursos deve ser operacionalizada em sociedade.

Em Rawls, a tributação cumpre papel relevante nesse sentido, conforme referimos: a tributação sobre o consumo cumpre o papel de custear as funções do

¹²⁸ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 136-137.

¹²⁹ *Ibid.*, p. 137.

¹³⁰ *Ibid.*, p. 139-140.

Estado, a tributação sobre a renda e patrimônio cumpre finalidades distributivas, de efetivação do princípio da diferença. Em Nozick, não se cogita que o Estado possa exercer essa função, pelo contrário, toda a tributação que ultrapasse a sustentação de um Estado Mínimo, nos moldes em que o autor propõe (segurança interna e externa, proteção contra fraude, roubo e efetivação de contratos), se converte em abuso – roubo, confisco de horas trabalhadas –, equivalendo a verdadeiro trabalho escravo.

O tema da justiça distributiva é amplo e difícil, não existem consensos. A discussão acerca de sua aplicação difere tanto para o objeto da distribuição, *v.g.*, renda, riqueza, oportunidades, trabalho, etc., quanto para em que base a distribuição deve operar, o que visualizamos no debate entre Rawls e Nozick. De modo sintético, o seu objeto reside em questionar de que maneira ônus e bônus da convivência em sociedade civil e sua atividade econômica devem ser partilhados entre os indivíduos¹³¹. Concordamos com Carvalho que, se há uma maneira razoável de promovê-la, essa se dá por meio dos tributos¹³². Daí surge a necessidade de um “justo meio”, que pensamos encontrar em Adam Smith.

2.3.1 Da empatia que move as relações humanas

Poucos autores foram tão claros como o filósofo escocês quando em *A Riqueza das Nações...* evidencia um impulso natural, empiricamente verificável, das relações humanas: a realização de trocas voluntárias. Os indivíduos, na busca dos seus interesses individuais são, como que conduzidos por uma mão invisível, levados à consecução de interesses outros que não os originalmente pretendidos, beneficiando o tecido social. Assim sendo, o mercado se constitui a partir das trocas em um modelo descentralizado, que viria a promover, como se verificou efetivamente, grande desenvolvimento econômico. Ato contínuo, desenvolve-se um governo com funções limitadas, de forma a não interferir e não inibir os interesses individuais, aumentando o bem-estar geral, por consequência¹³³. A abertura da *Teoria dos Sentimentos Morais* expõe de modo claro o modo pelo qual os indivíduos, ainda que egoístas, possuem

¹³¹ LAMONT, Julian; FAVOR, Christi. Distributive Justice. **The Stanford Encyclopedia of Philosophy**. Winter 2017. Cap. 1. Não paginado.

¹³² CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 149.

¹³³ LYNN JR, Arthur D. Adam Smith's Fiscal Ideas: an eclectic revisited. **National Tax Journal**, v. 29, n. 4, p. 369-378, dez./1976. p. 369-370.

em sua natureza princípios que os levam a preocupar-se com os sentimentos dos outros. É certo que esta percepção dos sentimentos alheios não deriva da capacidade de diretamente aferi-los, mas antes, de indiretamente percebê-los ao colocar-se no lugar do outro¹³⁴:

Our imagination looks into the invisible recesses of another's heart through the window of that person's passions. Passions are the visible expression of another's sentiments, and sentiments are those "affection [s] of the heart, from which any action proceeds" (Smith, 1790 [1967b], p. 18). [...] For example, one who sees another suffering and whose heart holds a large measure of sentiment of beneficence (sometimes referred as benevolence) will passionately desire to help that other and will act with great kindness.¹³⁵

A essa identificação com o sentimento alheio, que decorre da aprovação do mesmo, Smith denomina empatia. Onde falta a empatia há uma dissonância. É através deste juízo que podemos medir a adequação ou inadequação dos sentimentos alheios, e os outros dos nossos sentimentos, sempre contrabalançados pela distância do espectador que observa e que jamais pode se colocar inteiramente em nossa posição. Nos é desejável atrair a simpatia dos demais membros da sociedade, tornando-os sensíveis aos nossos desejos e sentimentos. Trata-se de um comportamento natural que procura a harmonia de sentimentos, lançando as bases para a "regulação social do comportamento pessoal"¹³⁶.

O pensamento de Smith não compreende um mercado desregulado, antes pretende esclarecer as instituições e políticas requeridas para o funcionamento adequado do mercado. Nesse sentido se requer um Estado limitado, às funções basilares de proteção da propriedade, proteção dos indivíduos contra a injustiça, manutenção da defesa nacional e o fornecimento dos serviços públicos, compreendidos como prestações de serviço as quais não se espera razoavelmente o fornecimento por entes privados, e a manutenção de instituições para a sua

¹³⁴ EVENSKY, Jerry. Adam Smith's "Theory of Moral Sentiments": on Morals and Why they matter to a society of free people and free markets. **The Journal of Economic Perspectives**, v. 19, n. 3, p. 109-130, 2005. p. 113

¹³⁵ A nossa imaginação observa os recônditos invisíveis do coração do outro através das paixões daquela pessoa. As paixões são a expressão visível dos sentimentos do outro, e os sentimentos são "aquelas afeições do coração, das quais qualquer ação procede". Por exemplo, alguém que vê o outro sofrer e cujo coração possui uma grande quantidade do sentimento de beneficência, também chamado de benevolência, irá apaixonadamente desejar ajudar aquele outro e irá agir com grande bondade. Tradução livre. Ibid. p. 113. Importa destacar aqui que a expressão "paixão" aqui compreende as manifestações visíveis dos sentimentos.

¹³⁶ Ibid. p. 114 115.

consecução¹³⁷. Nesse sentido Lynn Jr. especifica que Smith, apesar de crer mais no livre-mercado que nas operações do setor público, estava muito distante de compreender uma economia de mercado sem regulação, afastando-se, portanto, do puro *laissez-faire*¹³⁸.

A ideia que permeia *A Riqueza das Nações...* consiste no crescimento econômico que traz bem-estar para todos. As classes trabalhadoras, nesse sentido, se distinguiriam das demais apenas pelo padrão de vida que levavam, mas não por serem menos merecedoras ou inferiores. Tampouco acreditava o filósofo que essas seriam responsáveis pela sua situação. A falta de compreensão de seus próprios interesses, nitidamente presente nas classes trabalhadoras, seria derivada da falta de educação adequada para compreensão do mundo¹³⁹.

Smith, portanto, reconhece a capacidade de desenvolvimento capitalista ao mesmo tempo em que reputa necessário um ambiente institucional forte e sadio, apto a salvaguardar direitos individuais, pois, apesar dos inegáveis benefícios do livre-mercado, não havia como negar que os comerciantes e donos de manufaturas, por vezes, perdiam de vista os interesses da coletividade, visando apenas os próprios¹⁴⁰:

Only in a properly designed institutional environment, which safeguarded the rights of individuals, would the working classes be protected from the "mean rapacity, the monopolizing spirit" [WN,460] of the capitalist class. Left entirely to their own devices, capitalists would be likely to combine to artificially raise prices and lower wages. Smith's biting attack on their social behavior tempered his respect for the central economic function of the capitalists and the virtues required for competitive success¹⁴¹.

Smith reconhece especialmente que um ambiente de segurança individual é requisito fundamental para o desenvolvimento de uma sociedade de livre mercado. É necessário, portanto, um ambiente institucional sadio, fundado em um "sistema de

¹³⁷ LYNN JR, Arthur D. Adam Smith's Fiscal Ideas: an eclectic revisited. **National Tax Journal**, v. 29, n. 4, p. 369-378, dez./1976.

¹³⁸ *Ibid.*, p. 370-372.

¹³⁹ BAUM, Sandy. Poverty, inequality and the role of government: what would Adam Smith say? **Eastern Economic Journal**, v. 18, n. 2, p. 143-156, Spring/1992. p. 144.

¹⁴⁰ *Ibid.*, p. 145.

¹⁴¹ "Somente em um ambiente institucional adequadamente concebido, que resguardasse os direitos individuais, as classes trabalhadoras seriam protegidas da 'maldosa rapacidade e do espírito monopolizador' [RN, 460] da classe capitalista. Deixados inteiramente ao seu bel prazer, capitalistas provavelmente se agremiarão para o aumento artificial dos preços e redução dos salários. O ataque mordaz de Smith ao seu comportamento social é temperado pelo respeito à função econômica basilar da classe capitalista e das virtudes dela requeridas para o sucesso em ambiente competitivo." Tradução livre. *Ibid.*, p. 145.

justiça que estabeleça e imponha princípios de comportamento interpessoal que garantam a segurança individual”¹⁴². É por reconhecer a importância de um ambiente institucional sadio enquanto indispensável para o sucesso de um sistema liberal de livre mercado que Smith em seu Livro III da *Riqueza das Nações...* descreve a evolução das instituições que levaram a Inglaterra a se tornar a sociedade comercial mais avançada de seu tempo, e que estão muito amparadas no sistema legal inglês, defensor das liberdades e baseado na imparcialidade do Judiciário¹⁴³.

Nos *landlords*, Smith não reconhece o espírito empreendedor da classe capitalista, mas admite que possuem um espírito cooperativo superior, menos imbuídos de um espírito monopolizador. Também reconhece a existência de conflitos entre as classes, ao mesmo tempo em que vê o desequilíbrio da distribuição operada pelo mercado como integrante de um modelo econômico desejável. Baum explica que, apesar de o pensamento smithiano encarar uma sociedade profundamente desigual, sua maior preocupação se desloca para a pobreza extrema¹⁴⁴.

Nesse aspecto há de ser considerado que a riqueza material não se apresenta como fonte indelével de felicidade. Smith acreditava que a riqueza era buscada justamente pelo ganho de status e reconhecimento. Assim a pobreza torna-se uma condição indesejável pela carga de descontentamento que traz. A pobreza seria culturalmente verificável, menos como a falta dos elementos necessários à sobrevivência e mais como a falta de itens necessários para um estilo de vida comum – como as camisas de linho e sapatos de couro que todo bom inglês deveria possuir em seu guarda-roupas¹⁴⁵. Consequentemente, Smith não vê problemas na estrutura de classes sociais: critica os excessos dos mais favorecidos, mas não sugere que sua riqueza seja diminuída. Tampouco entende que o pobre possua direitos sobre a propriedade do rico, o que confirma sua preocupação com a pobreza e não com a desigualdade. A desigualdade seria persistente, ao passo em que a pobreza é superável¹⁴⁶. Aqui reside a principal divergência, talvez, entre Rawls e Adam Smith,

¹⁴² EVENSKY, Jerry. Adam Smith’s “Theory of Moral Sentiments”: on Morals and Why they matter to a society of free people and free markets. **The Journal of Economic Perspectives**, v. 19, n. 3, p. 109-130, 2005. p.111.

¹⁴³ *Ibid.* 111.

¹⁴⁴ BAUM, Sandy. Poverty, inequality and the role of government: what would Adam Smith say? **Eastern Economic Journal**, v. 18, n. 2, p. 143-156, Spring/1992. p. 145-148.

¹⁴⁵ *Ibid.*, p.146-147.

¹⁴⁶ *Ibid.*, p. 148.

porque o primeiro somente tolera a desigualdade econômica na medida em que possa elevar os menos favorecidos ao topo:

This concern with poverty as opposed to inequality invites comparison with the modern Rawlsian perspective of economic justice. Basically, Rawls promotes the ethic that society's goal should be to maximize the well-being of the worst-off members of society. Policies which increase the welfare of the poorest people should be supported, regardless of their impact on others. [...] Like Smith, Rawls is primarily concerned with bringing up the bottom. But the distance between Rawls' tolerating inequality to reduce poverty and Smith's insistence on inequality is great. As much as he deplored absolute poverty, Smith believed in preserving inequality for the sake of social order. Inequality was an integral part of capitalist society, not a necessary evil¹⁴⁷.

Adam Smith pode ser considerado o grande eclético de seu tempo, pois desenvolve sua teoria sustentado no conhecimento produzido pelos que o antecederam, sendo profundamente influenciado por Locke, Hume e Hutcheson. Sua grande contribuição, entretanto, reside na aplicação ao meio econômico da crença em uma ordem natural. Nesse sentido, Smith se lança ao desafio de compreender qual a ordem natural que permeava o processo econômico. Antes, inclusive, da publicação de *A Riqueza das Nações...*, o autor já havia proferido palestra acerca da liberdade natural aplicável ao sistema econômico¹⁴⁸.

Viner bem descreve:

[...] Smith's major claim to originality, in English economic thought as least, was his detailed and elaborate application to the wilderness of economic phenomena of the unifying concept of a coordinated and mutually interdependent system of cause and effect relationships which philosophers and theologians had already applied to the world in general. Smith's doctrine that economic phenomena were manifestations of an underlying order in nature, governed by natural forces, gave to English economics for the first time a definite trend toward logically consistent synthesis of economic relationships, toward "system-building"¹⁴⁹.

¹⁴⁷ “Esta preocupação com a pobreza oposta à desigualdade convida à comparação com a moderna perspectiva rawlsiana de justiça econômica. Basicamente, Rawls sustenta a posição ética de que o objetivo da sociedade deve ser a maximização do bem-estar dos membros menos favorecidos da sociedade. Políticas que incrementem o bem-estar dos mais pobres devem ser estimuladas, a despeito dos seus efeitos nos demais. [...] Como Smith, Rawls está preocupado primariamente em elevar a camada inferior. Mas a distância entre Rawls tolerar a desigualdade para reduzir a pobreza e a insistência de Smith na desigualdade é grande. Apesar de o último deplorar a pobreza absoluta, Smith acreditava na preservação da desigualdade para a manutenção da ordem social. A desigualdade é uma parte integral da sociedade capitalista e não um mal necessário.” Tradução livre. BAUM, Sandy. Poverty, inequality and the role of government: what would Adam Smith say? **Eastern Economic Journal**, v. 18, n. 2, p. 143-156, Spring/1992. p. 148.

¹⁴⁸ VINER, Jacob. Adam Smith and laissez-faire. **Journal of Political Economy**, v. 35, n. 2, p. 198-232, apr./1927. p. 198-200.

¹⁴⁹ “A grande originalidade de Smith, no pensamento econômico inglês ao menos, foi sua detalhada e elaborada aplicação ao deserto do fenômeno econômico de um conceito unificador de uma coordenada

Tanto na *Teoria dos Sentimentos Morais* quanto *A Riqueza das Nações...*, Smith ilumina a existente harmonia entre a consecução dos interesses pessoais e a realização daqueles da sociedade civil, sendo necessário considerar que no plano econômico o autointeresse opera de modo imperfeito e parcial. Ainda assim, *A Riqueza das Nações...* está permeada de referências ao modo pelo qual os interesses gerais da coletividade são satisfeitos pelo autointeresse dos indivíduos¹⁵⁰.

O filósofo ressalta o papel relevante da justiça para o funcionamento da sociedade, enquanto indispensável, junto ao autointeresse, para que essa opere de forma razoável. A benevolência, apesar de desejável, não é indispensável ao funcionamento ordenado do todo social¹⁵¹. Nesse sentido, é posta a conhecida frase de que “não é da benevolência do açougueiro, do cervejeiro ou do padeiro que esperamos nosso jantar, mas da consideração que eles têm pelo seu próprio interesse”¹⁵².

Apesar da referência a elementos gerais, Adam Smith, em *A Riqueza das Nações...*, procura apresentar seu entendimento acerca do sistema da liberdade natural, ao menos na forma, como assentado em dados e no exame de situações pontuais, não se valendo de universalidades¹⁵³. É a partir da análise da atuação do autointeresse nas diversas esferas do meio econômico que o autor vai tecer considerações acerca das consequências da intervenção governamental na liberdade natural¹⁵⁴.

2.3.2 Das máximas para a adequada tributação

e mutuamente interdependente de um sistema de relação de causa e efeito que os filósofos e teólogos já haviam aplicado ao mundo em geral. A doutrina de Smith de que o fenômeno econômico era manifestação de uma ordem subliminar da natureza, governada por forças naturais, deu à ciência econômica inglesa pela primeira vez uma tendência a sintetizar logicamente as relações econômicas, ou seja, à construção sistemática do fenômeno econômico.” Tradução livre. *Ibid.*, p. 198.

¹⁵⁰ *Ibid.*, p. 208-209.

¹⁵¹ VINER, Jacob. Adam Smith and laissez-faire. *Journal of Political Economy*, v. 35, n. 2, p. 198-232, apr./1927. p. 203.

¹⁵² SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e causas. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda., 1996. p. 74. v. 1.

¹⁵³ VINER, Jacob. Adam Smith and laissez-faire. *Journal of Political Economy*, v. 35, n. 2, p. 198-232, apr./1927. p. 209.

¹⁵⁴ *Ibid.*, p. 213.

Adam Smith trata em seu Capítulo II, do Livro V, de *A Riqueza das Nações...* acerca da política tributária, estabelecendo que, considerando as peculiaridades do período, as receitas devem advir ou das riquezas do soberano ou daquelas dos cidadãos. Para tanto, considera que as rendas nacionais são compostas por renda, lucro e salários, devendo os tributos incidir sobre essas categorias. Entretanto, antes que sejam consideradas as formas de incidência tributária propostas, Adam Smith preocupa-se em fornecer quatro máximas para a adequada tributação, as quais se estruturam em uma máxima de equidade tributária e três máximas administrativas: i) os súditos de um Estado devem contribuir para a manutenção do Governo em proporção às suas capacidades, ou seja, aos rendimentos que auferem sob a proteção do Estado – Smith compara a relação dos súditos com o Estado como os arrendatários de uma grande propriedade, que pagam conforme seus interesses nela. Pela observância ou não dessa máxima, verificaremos a equidade ou não equidade na tributação¹⁵⁵; ii) os impostos a serem pagos por cada indivíduo devem ser certos, fixos e não arbitrários. Também devem ser conhecidos a forma de recolhimento e o montante a pagar para todo pagador de impostos, de forma a não estar sujeito ao arbítrio do coletor. A certeza posta por Smith é tão relevante que o filósofo comenta que uma falta de equidade na tributação não representa mal tão grande quanto a incerteza ou indefinição¹⁵⁶; iii) todo imposto deve ser recolhido no momento e de maneira mais convenientes para o contribuinte, ou seja, no momento em que, com maior facilidade, ele poderá pagar. Como exemplo, Smith cita os impostos incidentes sobre bens de consumo, pagos aos poucos, conforme e na medida em que o contribuinte sente a necessidade das mercadorias¹⁵⁷; iv) os impostos devem ser planejados de modo a retirar o mínimo possível das riquezas do contribuinte. Com esta máxima, Smith pretende elucidar a eficiência do Poder Público na cobrança de tributos, isto é, impostos que exijam grande número de funcionários para operacionalizar a sua cobrança, impostos que dificultem ou desestimulem investimentos em negócios, porque inibem, por exemplo, a geração de empregos. O filósofo reconhece que “ao mesmo tempo em que o imposto obriga as pessoas a

¹⁵⁵ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e causas. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda., 1996. v.2, p. 282.

¹⁵⁶ *Ibid.*, p. 283.

¹⁵⁷ *Ibid.*, p. 283.

pagar, ele pode assim diminuir, ou talvez até destruir algumas das fontes que lhes poderiam possibilitar de fazer isso com mais facilidade”¹⁵⁸.

As quatro máximas são especialmente relevantes, e têm inquietado estudiosos tanto no âmbito jurídico como, especialmente, no das ciências econômicas, constituindo ponto de partida da compreensão do que se denomina “tributação ótima” ou *optimal taxation*, enquanto orientadoras de políticas tributárias. Nesse sentido Heady aponta corretamente que a segunda e a terceira máximas de Adam Smith têm sido objeto de pouca discussão porque naturalmente desejáveis, enquanto a primeira e quarta máximas têm constituído objeto de especial interesse entre os economistas, no que concerne às noções de igualdade tributária, a depender do modo como se compreende o conceito de igualdade, e de tributos que não desencorajem o desenvolvimento¹⁵⁹. Teodorovicz conceitua a tributação ótima:

A Teoria da Tributação Ótima (Optimal Taxation Theory) surge como direcionamento teórico da política tributária pautada em contribuições da teoria econômica, mas também com atenção a elementos sociológicos, jurídicos e éticos ligados à criação de mecanismos que favoreçam o aperfeiçoamento do sistema tributário vigente de acordo com determinados objetivos pré-determinados¹⁶⁰.

A partir de tais premissas é que se tem compreendido que propostas de tributação, em termos de tributação ótima, deveriam atentar para três critérios: i) a necessidade de tributos justos (ainda que o conceito de justiça possua significados distintos conforme o intérprete); ii) a necessidade de redução de custos administrativos; iii) a necessidade de minimizar eventuais efeitos desincentivadores dos tributos¹⁶¹. A tributação ótima se apresenta, portanto, como tentativa de amadurecimento dos sistemas tributários, visando a aperfeiçoar a incidência tributária.

Caliendo bem enuncia esta preocupação, porquanto inicialmente “os critérios de segurança jurídica, da legalidade, entre outros, eram lidos por meio de técnicas advindas da moderna teoria das finanças”. Entretanto, as quatro máximas – extremamente atuais – expostas denunciam que a preocupação maior do filósofo

¹⁵⁸ *Ibid.*, p. 283-284.

¹⁵⁹ HEADY, Christopher. Optimal taxation as a guide to tax policy: a survey. [S.I]: **Fiscal Studies**, v. 14, n. 1, p. 15-41, 1993. p. 16-17.

¹⁶⁰ TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação Ótima, Tributo Justo, Ciência do Direito Tributário no Brasil e Direito Financeiro. **Direito**, v. 2, n. 23, p. 8-25, 2016 p. 11.

¹⁶¹ HEADY, Christopher. Optimal taxation as a guide to tax policy: a survey. [S.I]: **Fiscal Studies**, v. 14, n. 1, p. 15-41, 1993. p. 17.

reside justamente em estruturar um modelo de tributação que seja eficiente e justo, permitindo o desenvolvimento da economia de mercado¹⁶². Trata-se de máximas que, portanto, “aparecem nos dias de hoje, como atuais e necessárias para a construção de um sistema tributário justo e eficiente na criação de riqueza”¹⁶³.

O poder de tributar deve encontrar limites não apenas formais, mas também materiais¹⁶⁴. Por essa razão, não podemos nos furtar do elemento do justo, e as teorias da justiça auxiliam na compreensão do embate que se revela fora do plano normativo. “A justiça fiscal reflete-se como um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e diferenças, restabelecendo a correta relação entre cidadãos e esfera pública”¹⁶⁵.

A noção de Justiça Fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, do qual outros princípios derivam e buscam orientação, tais como: isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletividade. Ela possui também o significado de apresentar a exigência de que as normas tributárias busquem alcançar um valor ou um fim. Determina, desse modo, as razões para o agir no âmbito de determinado ordenamento jurídico. Exclui, portanto, a possibilidade de soluções ausentes de fundamentos éticos ou meramente formais. A Justiça Fiscal, por fim, pode ser entendida também como princípio hermenêutico, ou seja, como princípio de aplicação normativa. Dessa forma, preocupa-se não com “as razões para decidir” ou com os fins da ação [...], mas com os meios necessários e o momento da aplicação normativa¹⁶⁶.

A partir do princípio estruturante da justiça fiscal, derivam princípios constitucionais relevantes ao ordenamento jurídico, especialmente considerando os direitos fundamentais do contribuinte, possuidores de suporte fático amplo, enquanto normas jurídicas estabelecedoras de mandados de otimização¹⁶⁷. Nesse sentido, a tarefa do capítulo que segue é estabelecer de que modo estão estruturados os princípios orientadores do Sistema Tributário Nacional e a forma como refletem os preceitos da justiça fiscal nos moldes propostos.

¹⁶² CALIENDO, Paulo. **Direito tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 219-220.

¹⁶³ *Ibid.*, p. 220.

¹⁶⁴ CALIENDO, Paulo. **Direito tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 219-220. p. 57-58.

¹⁶⁵ *Ibid.*, p. 58.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 59.

¹⁶⁷ SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 138-143.

3 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS ENQUANTO DIREITOS FUNDAMENTAIS E DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

A justiça fiscal, compreendida como “princípio estruturante do Direito Tributário” e atuando como princípio hermenêutico, requer para o seu atendimento que sejam observados princípios outros, dos quais é norma fundamentadora e inspiradora, se existe a pretensão de que ela nos conduza à sua finalidade¹⁶⁸. Trata-se dos princípios constitucionais tributários, como, *v.g.*, a capacidade contributiva, a isonomia, a vedação do confisco, entre outros, que devem atuar como mandados de otimização ao legislador e aplicador do Direito, postulados possuidores de suporte fático amplo¹⁶⁹, também compreendidos como direitos fundamentais do contribuinte.

Inafastável a colocação de Klaus Tipke de que o Estado, fundado na utilização da propriedade privada, há de requerer tributos para que sejam supridas as suas necessidades financeiras. Em se tratando do Estado de Direito, que em tudo requer a justiça, não há como fugir às noções da justiça tributária, entendendo-se que a carga impositiva dos tributos deve ser repartida de modo justo entre os cidadãos, especialmente quando uma coletividade de indivíduos deve compartilhar os ônus e bônus da convivência social¹⁷⁰.

Entendemos, como Caliendo, que a justiça fiscal é apreciável no ordenamento jurídico a partir de uma concepção sistemática, compreendendo-a como pilar estruturante e indissociável do ordenamento jurídico brasileiro. Portanto um sentido a ser buscado de forma objetiva pelo ordenamento constitucional, a fim de promover a correta distribuição dos encargos e bens¹⁷¹.

O princípio da justiça fiscal não é apenas um valor jurídico, ou seja, um “estado de coisas” a ser alcançado (justa distribuição de direito e deveres), mas igualmente um mandamento a ser perseguido pelo sistema jurídico de modo prescritivo. Dessa forma, trata-se de um tema pertencente ao plano deontológico e não apenas ao axiológico¹⁷².

¹⁶⁸ CALIENDO, Paulo. **Direito tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 59.

¹⁶⁹ SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 138-143.

¹⁷⁰ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 13-16.

¹⁷¹ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 171.

¹⁷² *Ibid.*, p. 171-172.

A justiça pressupõe princípios, valores ou regras que velem por uma medida unitária, de forma a coibir arbitrariedades. Nesse sentido, temos que “a hierarquia entre um ou mais princípios fundamentais e os subprincípios deles derivados forma a arquitetura da Justiça”¹⁷³, sendo a primeira garantidora da justiça e da igualdade perante a Lei, que em Direito Tributário desborda para a igualdade na distribuição da carga tributária¹⁷⁴.

Requer-se inicialmente tecer algumas considerações breves acerca do caráter de fundamentalidade de que gozam os princípios constitucionais tributários, o que nos impele, também, a discorrer, ainda que sucintamente, acerca da teoria geral dos direitos fundamentais. Ao final, pretende-se concluir o capítulo com a análise do dever fundamental de pagar tributos.

3.1 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS: ORIGENS, COMPREENSÃO E DESENVOLVIMENTO

Impossível falar em direitos fundamentais sem referir sua trajetória até o processo de positivação nas Constituições. Trata-se de evolução que se relaciona intimamente, na esteira do proposto no capítulo anterior, às relações estabelecidas entre indivíduo e Estado, e nas transformações enfrentadas necessariamente através dos tempos pelas sociedades, de modo que, apesar de não ser o objeto direto deste trabalho, hão de ser tecidas algumas breves considerações. Ingo Sarlet, citando K. Stern nos lembra da existência, que aqui referimos para fins didáticos, de três etapas de formação dos direitos fundamentais: i) uma primeira fase que se estende até o século XVI; ii) uma segunda fase correspondente à doutrina jusnaturalista e aos direitos do homem; iii) a fase de constitucionalização, iniciada em 1776, com a Independência Americana¹⁷⁵.

A primeira fase, que compreende os ensinamentos da filosofia clássica grega e a teologia católica, tendo expoentes como Sto. Tomás de Aquino, nos lega as noções de direitos naturais inalienáveis do homem, deduzidos da sua condição humana. Aqui a personalidade adquire o *status* de valor natural, incondicionado, que

¹⁷³ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 13-14.

¹⁷⁴ *Ibid.*, p. 16.

¹⁷⁵ SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 13. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018. p. 36-37.

é resultante da dignidade do ser humano. A segunda fase destaca-se pelas doutrinas jusnaturalistas e juracionalistas, especialmente as teorias contratualistas, as quais encontram o direito natural deduzido a partir da razão enquanto fundamento da expressão e da liberdade humanas. A terceira fase, que estende seus braços à atualidade, com variações, compreende o processo de reconhecimento dos direitos fundamentais na esfera do direito positivo, através das primeiras declarações de direitos, como o *Bill of Rights* de 1689, na Inglaterra, a Declaração dos Direitos da Virgínia, de 1776, e a Declaração dos Direitos do Homem de 1789¹⁷⁶.

A partir da positivação dos direitos fundamentais, passamos a referenciar as chamadas gerações ou dimensões, que correspondem às transformações de conteúdo, bem como à titularidade e forma de efetivação. O consenso reside na identificação de ao menos três dimensões de direitos fundamentais: i) uma correspondente aos direitos de *status* negativo, caracterizados por serem direitos de defesa e delimitadores da ação Estatal, visando à autonomia individual. Em sua manifestação essencial, são direitos de resistência ao agir Estatal; ii) uma segunda dimensão, caracterizada pelos direitos de cunho prestacional, que se alinham às doutrinas socialistas, tendo se materializado especialmente após a 2ª Guerra Mundial, e contemplam não apenas prestações, como assistência social, saúde, educação, mas também liberdades sindicais e o direito de greve; iii) finalmente, temos uma terceira geração, caracterizada pelos direitos de titularidade coletiva ou difusa, reconhecidos pelo caráter de fraternidade¹⁷⁷.

Os direitos fundamentais, na esteira do que se expôs, constituem verdadeira condição do Estado Constitucional democrático. Integram a noção material de Estado de Direito, ou seja, de garantia, não apenas da organização do poder e das competências e dos limites da atividade estatal em sentido estrito, mas também de certos objetivos, direitos e liberdades, critérios legitimadores do poder estatal, correspondendo aos fundamentos materiais e axiológicos da ordem jurídica¹⁷⁸:

É nesse contexto que assume relevo a concepção, consensualmente reconhecida na doutrina, de que os direitos fundamentais constituem, para além de sua função limitativa do poder (que, ademais, não é comum a todos os direitos), critérios de legitimação do poder estatal e, em decorrência, da

¹⁷⁶ SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 13. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018. p. 38-44.

¹⁷⁷ *Ibid.*, p. 45-48.

¹⁷⁸ *Ibid.*, p. 60-61.

própria ordem constitucional, na medida em que “o poder se justifica por e pela realização dos direitos do homem e que a ideia de justiça é hoje indissociável de tais direitos”¹⁷⁹.

Partindo de tais premissas, é necessário falar em um caráter de fundamentalidade, que deve pautar os direitos fundamentais e que se subdivide em formal e material. Por fundamentalidade formal, há de ser compreender que os direitos fundamentais se encontram positivados e são parte integrante da Constituição escrita, pertencendo ao ápice do ordenamento jurídico, bem como estão submetidos aos limites formais e materiais de reforma constitucional, além de serem normas plenamente aplicáveis, que vinculam as entidades públicas e privadas¹⁸⁰.

A fundamentalidade material é constatada a partir do pressuposto de que os direitos fundamentais constituem elemento da Constituição material, ou seja, materializam decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da sociedade. Por meio da fundamentalidade material, o catálogo de direitos fundamentais torna-se aberto a direitos além dos constantes do seu texto, reconhecendo-se, a partir dessa concepção, que o rol dos direitos previstos no art. 5º da Constituição Federal brasileira não é taxativo, mas exemplificativo¹⁸¹.

3.1.1 Da abrangência dos direitos fundamentais: suporte fático amplo

O que, de fato, constitui ou deve integrar um direito fundamental?

Virgílio Afonso da Silva discute a existência de dois grandes enfoques acerca do que se denomina “conteúdo essencial dos direitos fundamentais”: i) a dicotomia entre o enfoque objetivo e o subjetivo; bem como ii) entre a teoria absoluta e relativa do conteúdo essencial dos direitos fundamentais¹⁸².

Pelo enfoque objetivo, temos que “o conteúdo essencial de um direito fundamental deve ser definido a partir do significado desse direito para a vida social como um todo”¹⁸³. Assim, o conteúdo de um direito fundamental objetivamente considerado deve vedar restrições à sua eficácia que o tornem sem significado ao

¹⁷⁹ SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 13. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018. p. 60.

¹⁸⁰ *Ibid.*, p. 75-76.

¹⁸¹ *Ibid.*, p. 76-80.

¹⁸² SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 26.

¹⁸³ *Ibid.*, p. 26.

menos para uma porção considerável de indivíduos, visão que se coaduna muito com a noção das cláusulas pétreas, previstas na Constituição brasileira. O enfoque subjetivo determina que a garantia do conteúdo essencial do direito fundamental está assentada na verificação individual, casuística, acerca de potenciais violações¹⁸⁴.

No que toca ao conteúdo essencial, admite-se que sua determinação pode se dar conforme a teoria absoluta, isto é, cada direito fundamental possuiria um núcleo essencial intransponível e independente da situação particular em que é invocado o direito. Pela determinação amparada pela teoria relativa, o conteúdo essencial de um direito fundamental se apresenta quando confrontadas as situações fáticas analisadas casuisticamente. Por essa teoria, o conteúdo essencial do direito não se mantém o mesmo, podendo variar conforme as circunstâncias fáticas¹⁸⁵.

Para o autor, entretanto, a determinação do que constitui o conteúdo essencial dos direitos fundamentais deve passar pela apreensão do conceito e da delimitação do “suporte fático” dos direitos fundamentais, pois “as consequências do que se entende por suporte fático e, sobretudo, de sua extensão são enormes e de vital importância na teoria e na prática dos direitos fundamentais”¹⁸⁶. É através do suporte fático que são passíveis de aferição temas outros, como as restrições a direitos fundamentais, além da aplicação da proporcionalidade quando da colisão entre direitos¹⁸⁷. Assim sendo, temos que a noção do conteúdo essencial há de ser retomada, uma vez expostos o suporte fático e as limitações aos direitos fundamentais.

Pelo suporte fático abstratamente considerado, temos aqueles fatos ou atos do mundo que são descritos por determinada norma e para cuja realização ou ocorrência são previstas consequências jurídicas. Para tanto, compreende-se a noção de que o principal atributo das liberdades públicas reside na proteção contra intervenções estatais indevidas¹⁸⁸. O suporte fático deve contemplar, portanto, tanto aquilo que é protegido, o qual denominamos âmbito de proteção do direito fundamental, quanto aquilo do qual se quer proteger, que caracteriza a esfera de intervenção.

¹⁸⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 27.

¹⁸⁵ *Ibid.*, p. 27.

¹⁸⁶ *Ibid.*, p. 68.

¹⁸⁷ *Ibid.*, p. 67-68.

¹⁸⁸ *Ibid.*, p. 67.

O âmbito de proteção é composto por aqueles bens protegidos, assim entendidos como ações, estados ou posições jurídicas que se quer resguardar. Pela intervenção, compreendemos que o suporte fático de um direito fundamental somente é preenchido quando há algum tipo de tentativa de intervenção do Estado na esfera de liberdades protegidas de um indivíduo¹⁸⁹.

A dificuldade central reside em identificar qual deve ser a extensão do suporte fático dos direitos fundamentais e, aqui, concordamos com Virgílio Afonso da Silva pela adoção de um suporte fático amplo. Por essa colocação, devemos entender que o direito fundamental possuiria dois momentos pelos quais se analisa a sua proteção: i) o primeiro caracterizado por aquilo que é definitivamente protegido, o seu conteúdo *prima facie*; ii) o segundo, no qual são evidenciadas esferas outras de proteção que requerem o sopesamento dos direitos fundamentais envolvidos no caso concreto – em conformidade com a regra da proporcionalidade¹⁹⁰.

O suporte fático amplo requer igualmente uma esfera de intervenção maior, a ser devidamente fundamentada¹⁹¹, e se afasta da noção restritiva de que algumas situações ou condutas estariam excluídas do âmbito de proteção dos direitos fundamentais. Trata-se de proposição que responde de forma mais natural ao questionamento “o que é protegido por um direito fundamental?”. Aqui entende-se que está compreendida no âmbito de proteção toda conduta (ação, estado ou posição jurídica) que possua alguma característica condizente com esse direito, ainda que tomada de forma isolada¹⁹². Tal compreensão de um suporte fático poderia gerar dúvidas quanto à extensão dos direitos fundamentais, ao que o autor responde com precisão:

É claro que a primeira reação a essa ideia poderia ser: “Então, estamos diante de direitos absolutos?”. A resposta é – e só poderia ser – “não”. A razão é simples. Como foi visto [...] a definição do âmbito de proteção é apenas a definição daquilo que é protegido *prima facie*, ou seja, de algo que poderá sofrer restrições posteriores¹⁹³.

¹⁸⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.70-73.

¹⁹⁰ *Ibid.*, p. 109.

¹⁹¹ *Ibid.*, p. 111.

¹⁹² *Ibid.*, p. 110.

¹⁹³ *Ibid.*, p. 110.

Assim sendo, o suporte fático amplo auxilia no sentido de que, a menos que uma situação esteja de forma clara e manifesta fora do âmbito de proteção de um direito fundamental, é preferível atentar que essa proteção não está estritamente vinculada à tipificação do mesmo, mas a um conjunto de valores e objetivos que a Constituição pretende consagrar. A determinação do conteúdo de um direito fundamental transcende o bem protegido designado originalmente¹⁹⁴. Nesse sentido, o conteúdo de um direito por vezes se esclarece quando postos seus limites. Entretanto, como se dão a restrição e a imposição de limites aos direitos fundamentais? Eis as propostas das teorias interna e externa.

3.1.2 Restrições a direitos fundamentais: teoria externa e regra da ponderação

Para que se possa discorrer acerca das restrições e dos limites aos direitos fundamentais e da aplicação da regra da proporcionalidade, cumpre estabelecer distinções. Por limites aos direitos fundamentais, há que se compreender *lato sensu*, aquelas ações ou omissões dos poderes públicos ou de particulares que ajam como empecilhos para o acesso aos bens jurídicos protegidos, seja “afetando o seu exercício (aspecto subjetivo) e/ou diminuindo deveres estatais de garantia e promoção (aspecto objetivo) que resultem dos direitos fundamentais”¹⁹⁵.

Primeiramente, é preciso destacar a existência de uma teoria interna dos limites aos direitos fundamentais, que compreende a noção de que o conteúdo e a extensão dos direitos são definidos por limites imanentes, independentes de fatores externos. Dessa proposição decorre a importante conclusão de que os direitos fundamentais seriam regras, com validade estrita, seguindo o raciocínio de aplicabilidade “tudo ou nada”¹⁹⁶. Aqui, extremamente pertinente a colocação de Ingo Sarlet:

Assim, segundo a designada “teoria interna”, um direito fundamental existe desde sempre com seu conteúdo determinado, afirmando-se mesmo que o direito já “nasce” com os seus limites. Nesse sentido, fala-se na existência de “limites imanentes”, que consistem em fronteiras implícitas, de natureza apriorística, e que não se deixam confundir com autênticas restrições, pois estas são, em geral, compreendidas (para a teoria externa) como “desvantagens” normativas impostas externamente aos direitos, inadmitidas

¹⁹⁴ SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 13. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018. p. 409.

¹⁹⁵ *Ibid.*, p. 410.

¹⁹⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 128-129.

pela teoria interna, visto que para esta o direito possui o seu alcance definido de antemão, de tal sorte que sua restrição se releva desnecessária e até mesmo impossível do ponto de vista lógico. Assim, correta a afirmação de que para a teoria interna o processo de definição dos limites do direito é algo interno a ele¹⁹⁷.

Entendemos, contudo, que direitos fundamentais são princípios, o que nos leva ao caminho da teoria externa. Para essa proposição, temos que os direitos e seus limites são compreendidos em dualidade: i) seu conteúdo; ii) suas restrições. Por princípios, temos verdadeiros mandamentos de otimização, que possuem conteúdo *prima facie* ilimitado, mas que sofrem restrições decorrentes da natureza de os direitos não serem absolutos¹⁹⁸. As restrições sucedem com a colisão entre princípios, as quais podem ou não ser externadas por meio de regras. Isso decorre do fato de que nenhuma ordem jurídica estabelece proteção ilimitada aos direitos fundamentais, porquanto não se trata de direitos absolutos¹⁹⁹:

A “teoria externa”, por sua vez, distingue os direitos fundamentais das restrições a eles eventualmente impostas, daí a necessidade de uma precisa identificação dos contornos de cada direito. [...] assim, se acordo com a teoria externa, existe inicialmente um direito em si, ilimitado, que mediante a imposição de eventuais restrições, e converte em um direito limitado. Tal construção parte do pressuposto de que existe uma distinção entre posição *prima facie* e posição definitiva, a primeira correspondendo ao direito antes de sua limitação, a segunda equivalente ao direito já limitado. Essa distinção, contudo, não afasta a possibilidade de direitos se restrições, visto não haver uma relação necessária entre o conceito de direito e o de restrição, sendo tal relação estabelecida pela necessidade de compatibilizar diferentes bens jurídicos.

¹⁹⁷ SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 13. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018. p.407-408.

¹⁹⁸ O autor ainda complementa, ao discorrer acerca da teoria dos princípios, conforme Robert Alexy: “O elemento central da teoria dos princípios de Alexy é a definição de princípios como mandamentos de otimização. Para ele, princípios são normas que exigem que algo seja realizado na maior medida possível diante das possibilidades fáticas e jurídicas existentes. Isso significa, entre outras coisas, que, ao contrário do que ocorre com as regras jurídicas, os princípios podem ser realizados em diversos graus. A ideia regulativa é a realização máxima, mas esse grau de realização somente pode ocorrer se as condições fáticas e jurídicas foram ideais, o que dificilmente ocorre nos casos difíceis. Isso porque, ainda que nos limitemos apenas às condições jurídicas, dificilmente a realização total de um princípio não encontrará barreiras na proteção de outro princípio ou de outros princípios. É justamente a essa possível colisão que Alexy quer fazer referência”. SILVA, Virgílio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. **Revista de Direito do Estado**, v. 4, p. 23-52, 2006. p. 28.

¹⁹⁹ SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 13. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018. p.407.

A resolução dos conflitos requer a aplicação da regra da proporcionalidade²⁰⁰. Por essa abordagem, sustenta-se a necessidade de que sejam considerados juízos valorativos: i) o da adequação, que implica questionar se a medida adotada é adequada para atingir o fim constitucional pretendido; ii) o da necessidade, que impõe um teste comparativo, no sentido de que “um ato estatal que limita direito fundamental é somente necessário caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, [...] por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido”; iii) finalmente, o da proporcionalidade em sentido estrito, que consiste em um sopesamento entre os direitos fundamentais envolvidos, de forma a prevenir a adoção de medidas estatais que, apesar de adequadas e necessárias, restrinjam sobremaneira direitos fundamentais.²⁰¹

3.1.3 Do conteúdo essencial dos direitos fundamentais e das limitações materiais à reforma constitucional

Já havíamos introduzido o tema do que efetivamente deve compor o “conteúdo essencial” de um direito fundamental. Seguindo a abordagem proposta por Virgílio Afonso da Silva, temos que essa concepção está relacionada com o suporte fático dos direitos fundamentais, bem como na relação entre o que é protegido e suas restrições²⁰². Assim, considerando os direitos fundamentais como detentores de um conteúdo essencial absoluto, há que se falar necessariamente na existência de um núcleo essencial:

²⁰⁰ Apesar de existir divergência na doutrina quanto à natureza normativa da proporcionalidade, entendemos conforme Virgílio Afonso da Silva que se trata de uma regra: “Como se viu capítulo 2, o conceito de princípio que aqui se adota não tem relação com a importância da norma a que tal denominação se aplica. *Princípio*, nos termos deste trabalho, é uma norma que exige que algo seja realizado na maior medida possível diante das condições fáticas e jurídicas do caso concreto. A proporcionalidade [...] não segue esse raciocínio. Ao contrário, ela tem a estrutura de uma regra, porque impõe um dever definitivo: se for o caso de aplica-la essa aplicação não está sujeita a condicionantes fáticas e jurídicas do caso concreto. Sua aplicação é, portanto, feita no todo”. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 168.

²⁰¹ *Ibid.*, p. 169-175. Sobre esse mesmo aspecto, também discorre Humberto Ávila, para quem a adequação requer uma apreciação empírica entre o meio e o fim, de modo que a eficácia daquele possa contribuir para a promoção gradual daquele. A necessidade, por sua vez, é aferida contrastando-se o meio eleito com outros, alternativos, que possam igualmente promover o fim almejado, interferindo de modo menor nos direitos fundamentais envolvidos. Finalmente, a análise da proporcionalidade em sentido estrito requer a apreciação da importância de concretização do fim pretendido e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 116-124.

²⁰² *Ibid.*, p. 183-184.

Todas as versões das teorias que defendem a existência de um conteúdo essencial absoluto têm em comum a ideia de que, se fosse possível representar graficamente o âmbito de proteção dos direitos fundamentais, deveria existir um núcleo, cujos limites externos formariam uma barreira intransponível, independentemente da situação e dos interesses que eventualmente possam haver em sua restrição. A definição para Jorge Miranda ilustra bem essa ideia central: “Afigura-se que para, realmente, funcionar como barreira última e efectiva contra o abuso do poder, como barreira que o legislador, seja qual for o interesse (permanente ou conjuntural) que prossiga, não deve romper, o conteúdo essencial tem de ser entendido como um limite absoluto correspondente à finalidade ou ao valor que justifica o direito”²⁰³.

Sarlet explica didaticamente o núcleo essencial como aquela parcela do conteúdo de um direito fundamental que, uma vez suprimida, descaracteriza-o, ou seja, impede o seu reconhecimento como direito fundamental que é. Trata-se, portanto, de porção do direito fundamental, permeada por conteúdos invioláveis, indisponíveis, portanto, ao arbítrio estatal²⁰⁴.

Aqui, necessário referir que a garantia do núcleo essencial não se confunde com os limites materiais à reforma constitucional estabelecidos pela Constituição brasileira, em seu art. 60, § 4º. Também não se caracteriza como conteúdo mínimo de efetividade de um direito fundamental, mas sim em parcela que está imune à ação estatal²⁰⁵. De todo modo, o não se confundir o núcleo essencial com os limites materiais à reforma tampouco significa que tais figuras jurídicas não possuam relações entre si.

Os limites materiais à reforma constitucional se justificam enquanto instrumentos essenciais à preservação das decisões fundamentais do constituinte originário, de modo a prevenir a aniquilação da ordem constitucional²⁰⁶. No mesmo espírito se encontra a escolha do constituinte originário em eleger conteúdos constitucionais relevantes, inserindo-os no âmbito de proteção das cláusulas pétreas – tal alocação implica o seu reconhecimento enquanto princípios essenciais da ordem constitucional, o que não afasta o reconhecimento também de limites implícitos à

²⁰³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 187. Partindo da premissa da existência de um núcleo intransponível dos direitos fundamentais, há que destacar a existência de divergências, quanto à possibilidade de um núcleo dinâmico, que suporta alterações pelo transcorrer do tempo, ou de um núcleo estático, imutável.

²⁰⁴ SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 13. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018. p. 421.

²⁰⁵ *Ibid.*, p. 422-423.

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 431.

reforma constitucional²⁰⁷. As cláusulas pétreas não se limitam a proteger direitos em si considerados, mas verdadeiros princípios da ordem constitucional. Na colocação de Sarlet, regem-se por duas diretrizes de fundamental importância:

Voltando-nos, agora, ao problema do alcance da proteção outorgada pelos limites materiais à reforma constitucional, há que atentar, desde logo, para o fato de que o enunciado da norma contida no art. 60, §4º, da nossa Constituição [...], deixa antever duas diretrizes: a) não apenas as alterações da constituição que objetivam a supressão dos princípios guindados à condição de “cláusula pétrea”, mas também as que revelam uma tendência à sua supressão se encontram vedadas; b) os projetos de emenda que atentam contra tais mandamentos sequer poderão ser apreciados e votados pelo Congresso, de tal sorte que mesmo antes de sua promulgação se viabiliza o controle jurisdicional de sua constitucionalidade²⁰⁸.

As cláusulas pétreas exercem a função protetiva, contra a dilapidação dos elementos fundamentais da Constituição, prestando obediência às decisões fundamentais tomadas pelo constituinte originário. Sob sua proteção, não apenas incluídos aqueles direitos contemplados no rol de garantias individuais do art. 5º, mas todos aqueles que expressa ou implicitamente, de titularidade individual ou coletiva, passam pela concepção da dignidade da pessoa humana, integrando-se ao sistema constitucional²⁰⁹. Logicamente, os princípios constitucionais tributários estabelecidos no art. 150 da Constituição Federal não são exceções.

3.1.4 Os princípios constitucionais tributários como direitos fundamentais do contribuinte

O rol estabelecido pelo art. 150 da Constituição Federal, que se convencionou chamar de o “Estatuto do Contribuinte”, também possui proteção como limite material à reforma constitucional, refletindo um conjunto de escolhas feitas pelo constituinte originário e uma série de outros direitos individuais, notadamente de primeira dimensão, que se impõem ao agir do Estado.

Aliomar Baleeiro refere tratar-se as limitações ao poder de tributar de verdadeiras especializações dos direitos humanos, e por que não fundamentais,

²⁰⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018. p. 433-435.

²⁰⁸ *Ibid.*, p. 438.

²⁰⁹ *Ibid.*, p. 445-446.

aplicáveis ao Direito Tributário²¹⁰. Para o autor citado, verdadeiro clássico do Direito Tributário, os direitos fundamentais, entendidos como os direitos humanos que se fizeram positivar nas cartas constitucionais, gozam de quatro atributos relevantes, sendo estes: i) internacionalização; ii) prevalência; iii) irreversibilidade; e iv) inesgotabilidade.

As duas últimas características se encontrariam frontalmente garantidas pelos limites materiais à reforma constitucional, que na Constituição Federal brasileira se encontram especialmente no art. 60, § 4º, e seriam extensivas às limitações constitucionais ao poder de tributar²¹¹. Esta conclusão foi abraçada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939-7²¹²:

A partir do julgamento da ADIN n. 9.397 (15.12.93), confirmado em outros, em especial na PET n. 1.466-PB (28.08.98), o Supremo Tribunal Federal identificou e acolheu as limitações constitucionais ao poder de tributar, tanto as imunidades, como os direitos do contribuinte (à legalidade, irretroatividade, anterioridade, igualdade e não confisco), consagrados na Seção II do Capítulo do Sistema Tributário, como direitos humanos irreversíveis, imodificáveis por meio do poder derivado de emenda e reforma, conferido ao legislador²¹³.

As limitações constitucionais insculpidas no art. 150 da Constituição Federal se revelam verdadeiros princípios, aptos a inspirarem o Sistema Constitucional Tributário. Aqui, complementando a noção de Virgílio Afonso da Silva, que os entende como normas que contêm um “mandado de otimização”, temos que são normas verdadeiramente estruturais, as quais apontam “direção, o sentido e a coerência ao sistema”²¹⁴. Normas que, “ao ditarem o sentido e a inteligibilidade do sistema, tanto podem inspirar uma imunidade como, ao contrário, uma norma confirmatória de poder

²¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 28.

²¹¹ *Ibid.*, p. 26-28.

²¹² Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade movida pela Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio – CNTC, para fins de impugnar o “Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), o qual fora instituído pela Emenda Constitucional n.º 3 e Lei Complementar n.º 77/93. Os argumentos da entidade petionante foram no sentido de que a Emenda em questão, ao inovar com a instituição do tributo na ordem constitucional feriu princípios basilares limitadores ao poder de tributar, tais como a anterioridade, a não cumulatividade, o equilíbrio orçamentário e a capacidade contributiva. Do mesmo modo o referido tributo afrontaria a imunidade de impostos que beneficia o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

²¹³ *Ibid.*, p. 28.

²¹⁴ *Ibid.*, p. 34.

tributário”²¹⁵. Para Baleeiro, as normas principiológicas são alicerces de i) normas atributivas de poder tributário; ii) normas denegatórias de poder, como o são as imunidades constitucionalmente estabelecidas; iii) requisitos para o bom exercício da competência tributária²¹⁶.

Caliendo explica os princípios constitucionais tributários discorrendo acerca de sua natureza comum em relação aos demais princípios constitucionais, ou seja, de que podem colidir entre si, não possuindo pretensões de exclusividade, bem como sendo passíveis de concretização através de subprincípios, fazendo a ressalva de que o Sistema Constitucional Tributário não é exclusivamente um sistema principiológico²¹⁷. Ainda, destaca a existência de uma hierarquia entre os princípios, que compreende: i) princípios fundamentais, os responsáveis por orientar o sistema constitucional, e o sistema tributário, com a justiça fiscal, a segurança jurídica e a neutralidade fiscal, e se distinguem por possuir um conteúdo material afeito ao que há de mais essencial na constituição, como ampla abrangência de destinatários protegidos, elevado valor protegido e referência material para grande parte do sistema normativo²¹⁸:

Um princípio teria a característica da fundamentalidade quando gerasse referência material e normativa para o maior número de pessoas, normas ou situações. Não basta somente a abordagem moral do princípio, ou seja, com a relevância das postulações morais. Os princípios fundamentais influenciam diretamente a aplicação das normas constitucionais. [...] O critério de reconhecimento deve ser normativo. Afinal, quais são os valores normativos que indicam os fins a serem concretizados pela Constituição. Estes estão descritos no art. 3º da CF [...]”²¹⁹.

O autor também salienta que há de se considerar a existência de ii) princípios estruturantes, que correspondem àqueles responsáveis por conferir orientação ao

²¹⁵ *Ibid.*, p. 33.

²¹⁶ *Ibid.*, p. 33-34. Aqui pertinente destacar também o que coloca Baleeiro acerca da interpretação sistemática: “É preciso compreender, portanto, que as concretizações dos princípios, sua evolução e sua relação com outros princípios já conhecidos e fundamentais resultam sempre de análise sistemática, da compreensão das partes com o todo normativo da Constituição. Por isso, é possível dizer, sem nenhuma contradição, que o princípio federal explica e dá sentido às normas atributivas de poder à União, Estados e Municípios para criar tributos, como também simultaneamente impõe a imunidade recíproca dos entes políticos, imunidade que é uma negação de poder para tributar, uma redução ou aspecto negativo de competência. Ou seja, dentro do conceito de federalismo tanto se encaixam os conceitos necessariamente complementares de descentralização política negativa, como de relativa autonomia e isonomia dos entes políticos [...]”.

²¹⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 136.

²¹⁸ *Ibid.*, p. 136-137.

²¹⁹ *Ibid.*, p. 137.

Sistema Tributário Nacional, como é o caso do princípio da capacidade contributiva; e de iii) princípios específicos, responsáveis pela orientação de partes do Sistema Constitucional Tributário, e deriva sua significação dos princípios fundamentais e estruturantes²²⁰.

O sistema jurídico se revela um sistema ordenado de princípios, regras e valores, possuindo os primeiros verdadeiro papel de destaque na hierarquia normativa, especialmente para o Direito Tributário. São capazes de fornecer suporte de significação às regras, as quais possuem seus fundamentos normativos derivados em maior ou menor grau dos princípios. Também possuem conteúdo axiológico claro, sendo verdadeiros portadores dos valores normativos do sistema jurídico, por isso prevalecendo ante as regras. Finalmente, enquanto detentores de uma racionalidade prática, “representariam uma forma de superação da tese positivista da separação entre o direito e a moral”²²¹.

Concordamos com Caliendo que a interpretação tributária requer cuidados diferenciados, possuindo um campo de especialização, decorrente da repartição dos encargos decorrentes da vida em comunidade. Aqui retornamos a falar em justiça fiscal e liberdade fiscal²²². Ao mesmo tempo, não se pode compreender que o Direito Tributário, e o Sistema Constitucional Tributário, esteja apartado da interpretação sistemática da Constituição Federal:

Os princípios tributários recebem principalmente da doutrina constitucional diretrizes para a coerente interpretação do Sistema Constitucional Tributário, de tal modo a permitir uma sintonia com as demais fontes. Tal postula revela-se inequivocamente adequada, visto que impede um isolamento dogmático da interpretação tributária que deve necessariamente dialogar com os dispositivos da Ordem Econômica e da Ordem Social previstos na CF/88. A tributação não é um fim em si mesmo, nem seus meios de financiamento são isolados de sua finalidade: o financiamento dos direitos fundamentais. A norma tributária representa de modo densificado uma escolha democrática: os bens e as liberdades públicas a serem financiadas e os meios escolhidos para a justa repartição dos encargos públicos²²³.

Esse entendimento também é esposado por Casalta Nabais, para quem os direitos fundamentais são também “convocados” para limitações dos impostos. Trata-

²²⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 2017. p. 138-139.

²²¹ CALIENDO, Paulo. Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*. Londrina: **Scientia Iuris**, v. 18, n. 1, p. 181-216, jul./2014. p. 183-184.

²²² *Ibid.*, p. 184-185.

²²³ *Ibid.*, p. 185.

se de verdadeiros “critérios essenciais de valor e justiça para a tributação”, os quais devem necessariamente ser obedecidos pelos tributos sob pena de sua inconstitucionalidade, em sua dimensão objetiva. Ao mesmo tempo, também são limitadores da tributação, enquanto direitos subjetivos públicos, servindo de “teste ao estado fiscal”²²⁴.

Os direitos fundamentais do contribuinte se revelam verdadeiras cláusulas pétreas, não estando sujeitos ao poder de reforma constitucional e, portanto, dotados de fundamentalidade essencial e indispensável à compreensão dos limites ao agir do Estado.

Cumprir expor de que modo a Constituição estabelece a moldura para a ação estatal, bem como os princípios especialmente relevantes para fins deste trabalho: a capacidade contributiva, a vedação ao confisco e a proteção ao mínimo existencial, para que possamos ao final tecer considerações sobre os princípios de solidariedade e subsidiariedade, e a existência de um dever fundamental de pagar tributos.

3.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.2.1 Origens do princípio e pressupostos teóricos

A capacidade contributiva, fundada na ideia de justiça, é tão antiga quanto a noção de tributos. A partir dos eventos que consideramos fundantes na nossa civilização ocidental, a capacidade contributiva encontra algumas noções primevas na Magna Carta, de 1215, fruto da revolta dos barões ingleses contra o Rei João sem Terras, em que localizamos o postulado de que as prestações coercitivas devem ser moderadamente fixadas²²⁵.

Outros grandes eventos, como a Revolução Americana e a Revolução Francesa estiveram sumamente ligados à maneira pela qual os ônus da tributação eram divididos entre os membros da sociedade. Adam Smith, conforme tivemos a oportunidade de destacar, e é noção de extrema relevância para este trabalho, em 1776, quando da publicação de *A Riqueza das Nações...* também fez constar das suas

²²⁴ NABAIS, Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 551.

²²⁵ COSTA, Regina Helena. **O princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 17.

máximas para a tributação justa que os súditos de um Estado deveriam contribuir para a manutenção do governo na medida de suas capacidades, assim entendidas as riquezas auferidas sob a proteção do Estado.

De fato, desde o final do século XVIII, a igualdade na tributação é buscada e se tenta realizar, derivando dela a noção da capacidade contributiva. A igualdade aqui é entendida como a noção de que todos, sendo cidadãos do mesmo Estado, estão submetidos à mesma lei, não cabendo furtar-se dela. A carga tributária, nesse sentido, deve ser distribuída entre todos os cidadãos. Constituições como a da Baviera (1818); de Baden (1818); da Prússia (1850) estabeleciam a ausência de diferenciação neste sentido, abolindo privilégios fiscais. A Constituição de Weimar, no entanto, estabeleceria um dever diferenciado: “todos os cidadãos, sem diferenciação, contribuem para todas as despesas estatais, proporcionalmente aos seus recursos, conforme os critérios legais”²²⁶. Explica o autor:

Em tempos nos quais a igualdade perante a lei era amplamente entendida apenas como exigência imanente do ideal jurídico de igualdade na aplicação do direito, e a igualdade na positivação do direito foi lentamente reconhecida como segunda parte do princípio da igualdade perante a lei, o art. 109, em conjunto com o art. 134, ambos da Constituição de Weimar, exige a igualdade na imposição tributária, a ser estabelecida por meio tanto da legislação quanto de sua aplicação. [...] No entanto, esta igualdade atua como elemento de limitação, não como incentivo de imposição fiscal. Segundo o art. 134, todos os cidadãos contribuem “em proporção aos seus recursos” – em linguagem atual: cada um segundo a sua capacidade contributiva – para todas as despesas estatais. Igualdade e proibição de excesso encontram-se, pois, na exigência de que a carga tributária seja apropriada e individualmente definida conforme a capacidade contributiva e econômica²²⁷.

Regina Helena Costa destaca, entretanto, que com o advento dos conhecimentos oriundos da Ciência das Finanças clássica a capacidade contributiva encontraria a sua organização como teoria precisa e coerente. Na Ciência Jurídica, seu estudo primordial se deveria a Benvenuto Griziotti. O seu desenvolvimento enquanto princípio parte de uma primeira fase na qual era deduzido do princípio da justiça; em segundo momento, é concebido como noção necessária para dotar o princípio da igualdade de algum critério material, até então compreendido em aspecto eminentemente formal²²⁸.

²²⁶ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 20.

²²⁷ *Ibid.*, p. 21.

²²⁸ COSTA, Regina Helena. **O princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 19-21.

Fato é que, em se tratando de Direito Tributário, poucos princípios são tão reverenciados quanto a capacidade contributiva. Klaus Tipke o coloca nestes termos:

O princípio da capacidade contributiva é o único princípio fundamental, que é adequado a todos os direitos fundamentais de Constituições de Estado de Direito Social. É também em geral aceito como apropriado. Ninguém deseja ser onerado mais gravosamente que outros nas mesmas condições econômicas; mas a mesma preocupação deve ele então também reconhecer nos outros²²⁹.

Para o professor de Colônia, empiricamente os tributos são obtidos a partir da renda armazenada, assim entendida em sentido lato, como, *v.g.*, renda *stricto sensu*, patrimônio, renda consumida. A partir dessa fonte, o Fisco encontra subsídios para a sustentação das funções do Estado. Tendo por paradigma que a renda *lato sensu* é a única fonte tributária, é preciso encontrar na dimensão ética um princípio capaz de estabelecer um critério a partir do qual parte desta renda há de ser gravada²³⁰.

Na teoria do direito, três principais critérios se sobressaíram: i) o princípio da capitação, pelo qual todo cidadão paga a mesma quantidade sem considerar a renda obtida, onerando o menos e o mais favorecido com a mesma carga tributária; ii) o princípio da equivalência, pelo qual o cidadão compensa com parte de sua renda, através dos tributos, o proveito que obteve com as prestações do Estado, de aplicação especialmente complexa, porquanto como quantificar o custo do indivíduo ao Estado ou o proveito alegadamente obtido; iii) finalmente, o princípio da capacidade contributiva, reconhecido hoje amplamente como princípio fundamental adequado a todos os impostos com fins fiscais, amoldando-se às necessidades do Estado Social²³¹.

Para Paul Kirchhof, professor da Universidade de Heidelberg, a capacidade contributiva imprime um dimensionamento da carga tributária em conformidade com a capacidade de cada indivíduo de prover prestações de acordo com as suas condições econômicas. Para tanto, deve reger a interpretação das leis, tornando o Direito Tributário claro, compreensível, previsível e ensinável²³².

²²⁹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 20-21.

²³⁰ *Ibid.*, p. 18.

²³¹ *Ibid.*, p. 19.

²³² KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 27.

A capacidade contributiva vem afastar a tributação pela equivalência, no sentido de que não se pagam tributos em virtude das prestações recebidas pelo Estado, como a proteção da vida, e segurança individuais. A tributação nesse sentido é entendida como necessária ao custeio de ações econômico-financeiras em face de todos. Assim, “a prestação tributária provê o Estado com verdadeira liberdade de decisão, não compensa deveres estatais de prestação em face do contribuinte”²³³. Aqui temos uma relação obrigacional tributária, na qual a igualdade tributária é medida pela capacidade contributiva individual, e não pelo interesse individual. A tributação pela capacidade contributiva afasta a noção das tarefas estatais para Kirchhof, pois impõe critério de tributação conforme a capacidade do contribuinte, não conforme as necessidades financeiras estatais²³⁴.

O Estado moderno influencia a vida das pessoas pelo seu poderio financeiro, o qual obtém majoritariamente junto ao proveito econômico privado, porque uma democracia liberal deve assegurar as fontes econômicas à iniciativa privada – força de trabalho individual e capital produtivo. As limitações ao poder de tributar aqui são exercidas pelos direitos fundamentais individuais, que atuam como escudos contra a tributação abusiva²³⁵.

Pelo princípio da capacidade contributiva, temos que o cidadão deverá pagar tributos em conformidade com o montante de sua renda, respeitados o mínimo existencial e as “obrigações privadas inevitáveis”. O contribuinte, portanto, se apresenta como aquele capaz de contribuir na medida de sua renda total. A capacidade contributiva seria, assim, orientada pela prudência, de forma que busca os capazes de contribuir. Também está delineada a não exaurir a si mesma, pois se propõe a gravar a renda, na medida em que não leve ao esgotamento da fonte produtiva através do transcurso do tempo²³⁶.

Alguns tributos se amoldariam melhor ao preceito da capacidade contributiva, como o imposto sobre a renda. Outros, como os tributos incidentes sobre o patrimônio, assim entendido como renda armazenada, já seriam tributados mais de uma vez, atingindo repetidamente nas diversas fases do ciclo econômico. O imposto sobre herança e doação estaria justificado na medida em que o herdeiro, com o recebimento,

²³³ *Ibid.*, p. 27-28.

²³⁴ *Ibid.*, p. 27-29.

²³⁵ *Ibid.*, p. 13.

²³⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 21-22.

goza de um incremento na sua capacidade contributiva, devendo, na opinião do autor, ser limitado pelo princípio da família, ou seja, o montante da carga tributária deveria variar em conformidade com o grau de parentesco do herdeiro, atendendo à preservação do patrimônio na família, ou seja, “forma-se o patrimônio porque este deve ser pelos parentes próximos – principalmente pelos filhos – herdado”²³⁷.

O Estado Social impõe limitações à liberdade quando procede à arrecadação de tributos, que correspondem ao preço pela convivência civilizada:

Quem pretendeu contestar que ao Estado Social está destinado através de seus esforços arrecadar administrativamente tributos e que os impostos representam uma limitação na liberdade? Apenas não se pode em minha opinião omitir que somente o Estado como o poder jurídico geral pode garantir e proteger a liberdade de seus cidadãos. Sem seu ordenamento jurídico, sem Polícia e sem Justiça, desapareceria logo a liberdade do indivíduo. Se o Estado não protege o direito a igual liberdade, não haverá mais nenhuma liberdade. Mas para cumprir também a tarefa de proteger a liberdade deve o Estado arrecadar impostos. [...] O aforismo “Tributos são o preço da liberdade” não é portanto nenhum palavreado²³⁸.

Mesmo um Estado Social modesto consome grande quantidade de receitas, porquanto pretende não apenas a prestação de serviços públicos, mas também a perseguição de um ideal de igualdade de oportunidades, para além da proteção da propriedade e das liberdades fundamentais²³⁹. Trata-se de uma pretensão refletida em certa medida pela Constituição Brasileira de 1988, ao prever, *v.g.*, a progressividade do imposto de renda. A Constituição Brasileira, portanto, tem a pretensão de prescrever e tentar alcançar uma distribuição justa de renda em patrimônio, através da tributação²⁴⁰. Ainda assim, necessário destacar que as constituições que fomentam a iniciativa privada e a liberdade econômica, garantindo a propriedade privada, devem obediência aos direitos que estabelecem, os quais não podem ser usurpados através da carga tributária excessiva imposta²⁴¹. Ao mesmo

²³⁷ *Ibid.*, p. 24-29.

²³⁸ *Ibid.*, p. 44.

²³⁹ Complementa o autor: “Aos Paramentos foi um dia incumbida a missão de proteger os cidadãos contra tributos elevados os exagerados. Hoje não defendem mais – assim é frequentemente criticado ou lamentado – os Paramentos o ideal do Estado austero; eles se tornaram, pelo contrário, o motor das crescentes prestações públicas – e com isto necessariamente comprometidos com altos tributos. [...] Assim parece razoável, colocar limites à imposição através dos direitos de liberdade pela complementação da Constituição ou seu esclarecimento; pois em um Estado de Direito liberal são também os direitos de liberdade componentes da justiça”. TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 45-46.

²⁴⁰ *Ibid.*, p. 45-46.

²⁴¹ *Ibid.*, 53.

tempo em que fornece subsídios às prestações públicas estatais, a tributação também não deve operar de forma a desencorajar a vontade de produzir:

Com isso, entretanto, não fica estabelecido de modo algum que o gravame tributário possa elevar-se até o limite da confiscação ou expropriação, ou seja, ao extremo da abolição da liberdade econômica ou profissional. Se as Constituições liberais garantem, fomentam ou favorecem a iniciativa privada, sobretudo a econômica, se reconhecem a liberdade empresarial e garantem a propriedade privada, segue-se também que a imposição precisa respeitar esses valores da liberdade, não deve usurpar por meio de uma carga tributária global excessiva. Esse é o caso quando por meio da elevação da carga tributária global prejudica essencialmente a iniciativa privada, solapa a vontade de produzir de quem desenvolve uma atividade econômica autônoma ou dependente ou a debilita essencialmente²⁴².

3.2.2 O princípio no direito brasileiro

A capacidade contributiva ocupa papel de destaque no ordenamento jurídico nacional, constituindo o único elemento de discriminação legítima como fator de tributação e critério de gradação de tributos. Trata-se de limitação ao poder de tributar do Estado brasileiro, porquanto determina a eleição de fatos da realidade econômica como os únicos a autorizar a incidência de tributos, excluindo critérios extraeconômicos como sexo, raça, religião e outros fatores arbitrários²⁴³.

A capacidade contributiva é princípio antigo no direito brasileiro. O primeiro diploma legislativo nacional a contemplá-la foi a Constituição do Império do Brasil de 1824. Para o diploma imperial, de forte inspiração liberal, a capacidade contributiva veio consubstanciada na afirmação de que ninguém estará isento de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres²⁴⁴. A Constituição de 1946 daria ao princípio dicção específica, ao prever que “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Uma vez suprimido pela Emenda Constitucional de 1965, somente a

²⁴² TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

²⁴³ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 178.

²⁴⁴ Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte [...]. XV. Ninguém será exemplo de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

Constituição Federal de 1988 viria a devolver o princípio, ainda que com novel redação²⁴⁵.

Regina Helena Costa fala em uma compreensão dúplice da capacidade contributiva, em sentido i) absoluto/objetivo e ii) relativo/subjetivo. Por capacidade contributiva absoluta, ou objetiva, tratamos de fatos que constituam manifestações de riqueza, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. A capacidade contributiva assim entendida atua como pressuposto ou fundamento do tributo, orienta o agir do legislador na escolha dos fatos a partir dos quais teremos o nascimento da obrigação tributária²⁴⁶, vejamos:

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza. [...] Se os fatos a serem escolhidos pelo legislador como hipóteses de incidência tributária devem espelhar situações reveladoras de tal capacidade, forçoso refiram, portanto, índices ou indicadores de capacidade contributiva, que nada mais são do que signos que representam manifestações de riqueza²⁴⁷.

Caliendo, ao tratar do plano objetivo da capacidade contributiva, faz questão de evidenciar a sua atuação em outros dois planos: i) vertical; ii) horizontal. Em se tratando do plano vertical, o atendimento à capacidade contributiva requer aplicação da técnica da progressividade, de forma que a carga tributária aumente em proporção ao maior incremento de riqueza. Ainda assim, temos a determinação de que a carga tributária deva incidir sobre um contribuinte de forma a não afetar o seu direito à propriedade e à livre-iniciativa. No plano horizontal, salienta-se que contribuintes possuidores das mesmas condições sejam tributados da mesma forma, evitando distorções²⁴⁸.

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva apresenta-se como critério de graduação dos impostos: a apuração do *quantum* do imposto a ser pago deverá ter como medida a capacidade contributiva do sujeito passivo da relação tributária. É aqui que a capacidade contributiva atua enquanto limite à tributação, transforma-se em

²⁴⁵ COSTA, Regina Helena. **O princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 21-22.

²⁴⁶ *Ibid.*, p. 28.

²⁴⁷ *Ibid.*, p. 28-29.

²⁴⁸ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 183-184.

critério de graduação do imposto, para viabilizar o mínimo existencial enquanto obsta que a progressividade tributária opere o confisco da propriedade particular ou o cerceamento de direitos fundamentais outros²⁴⁹.

O princípio da capacidade contributiva atua de maneira privilegiada no Sistema Tributário Nacional. Trata-se, como é sabido, de balizador da concepção de tributo, encarnando o valor supremo da segurança jurídica. A capacidade contributiva, aliada à legalidade tributária, constitui verdadeiramente “a base de um sistema que resguarda o indivíduo”. O atendimento à capacidade contributiva representa limites ao poder normativo tributário, submetendo-o aos direitos fundamentais, prestando reverência aos indivíduos e sua proteção perante o Estado²⁵⁰. A legislação tributária afastada da capacidade contributiva se esvazia do seu conteúdo e significado²⁵¹.

Cabe à capacidade contributiva o exercício de função transcendental, porquanto é a melhor expressão da justiça fiscal que deve informar o ordenamento jurídico. Representa, portanto, critério material de igualdade, ao vedar discriminações arbitrárias, orientando o sistema à capacidade de os indivíduos concorrerem para as despesas públicas na medida das suas possibilidades²⁵². A capacidade contributiva, portanto, vai ocupar função dúplice: i) é pressuposto da imposição tributária (parâmetro); ii) é limite ao poder normativo tributário. Em ambas as suas perspectivas, deve orientar não apenas tributos isoladamente considerados, mas o Sistema Tributário Nacional. Assim sendo, a capacidade contributiva atua como pressuposto quando faz incidir a carga tributária sobre aqueles fatos abstratamente considerados que demonstrem riqueza, isto é, a possibilidade de concorrer para o sustento das finanças públicas. Entretanto, orienta a imposição tributária para a manifestação de riqueza sem quebrar a generalidade que deve pautar a imposição tributária em relação ao contribuinte individualmente considerado. Atua como limite quando impõe vedações ao confisco e à violação do mínimo existencial²⁵³.

²⁴⁹ COSTA, Regina Helena. **O princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 31.

²⁵⁰ ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 36, p. 163-183, jan./fev. 2011. p. 163.

²⁵¹ *Ibid.*, p. 164.

²⁵² *Ibid.*, p. 164.

²⁵³ ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 36, p. 163-183, jan./fev. 2011. p. 165.

Questiona-se, contudo, qual a abrangência que deve ser conferida ao princípio. A Constituição Federal fez constar a capacidade contributiva em seu art. 145, §1º, cujas disposições referem especificamente sua incidência sobre os impostos²⁵⁴. Entretanto, sustenta-se que sua aplicabilidade, em homenagem à isonomia, deveria estender-se às demais espécies tributárias, ressalvadas as suas particularidades. Nesse sentido, a capacidade contributiva compreenderia os tributos que estejam pautados pela solidariedade: estariam excluídas, portanto, taxas e contribuições de melhoria, em razão do caráter nitidamente contraprestacional. Trata-se de tributos que possuem noções de equivalência, para com o serviço público fornecido em contrapartida²⁵⁵.

Caliendo, por sua vez, destaca o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao apreciar a progressividade das alíquotas do ITCD no RE 562.045, com repercussão geral, de que o princípio possuiria aplicação para todos os tributos, em concepção ampla, e somente em relação ao IR uma interpretação mais restritiva. Deste entendimento, portanto, pacificada a aplicação da capacidade contributiva aos tributos reais. Ainda sobre os tributos incidentes sobre o consumo, o autor sustenta ser aplicável, ainda que de forma indireta, através do princípio da essencialidade²⁵⁶.

3.3 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO AO MÍNIMO EXISTENCIAL

A capacidade contributiva, como vimos, atua como ponto de equilíbrio e racionalidade do sistema tributário, balizada por dois outros princípios igualmente indispensáveis: a vedação ao confisco e a proteção do mínimo existencial. Apesar de possuírem diferenças no tocante à aplicação, trata-se de inegáveis decorrências do

²⁵⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, 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.

²⁵⁵ Ainda assim, sustenta-se, não se poderia integralmente entender que a capacidade contributiva esteja afastada de todo dos tributos contraprestacionais, porquanto seus princípios derivados, como a proteção ao mínimo existencial é que garantem, *v.g.*, o não pagamento de custas processuais pelos menos favorecidos. ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 36, p. 163-183, jan./fev. 2011. p. 166-167.

²⁵⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 185.

princípio anteriormente exposto, ambos destinados à proteção do contribuinte contra a incidência fiscal abusiva²⁵⁷.

A vedação ao confisco, decorrente da noção de capacidade contributiva, é princípio reconhecido de forma expressa pela Constituição Federal, estando incluída no rol do art. 150, junto às limitações ao poder de tributar do Estado. Seu principal destinatário é o legislador. Trata-se de noção de particular importância, considerando o modelo de Estado que é adotado pela República Federativa do Brasil, Estado Democrático de Direito comprometido com a erradicação da pobreza, da marginalidade, buscando a redução das desigualdades sociais como caminho para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. O Estado Democrático de Direito se converte em noção de sistema político que contempla instituições governamentais, bem como um conjunto de valores e diretrizes de matriz constitucional²⁵⁸.

Entretanto, o financiamento de um Estado com grandes pretensões de intervenção requer, igualmente, uma carga tributária elevada. A vedação ao confisco se apresenta, nesse sentido, como instrumento de suma importância para conter os abusos das democracias modernas e esconde debates de grande profundidade, que remetem também à justiça na tributação e à filosofia²⁵⁹. Misabel Derzi muito bem pontua a dicotomia apresentada pela Constituição brasileira, ao estabelecer em seu art. 5º um extenso rol de liberdades marcantes, que devem conviver em harmonia com direitos sociais extensos:

A Constituição Federal contém dois grandes grupos de normas, aparentemente conflitantes, mas que, a rigor, se inter-relacionam em sínteses dialéticas constantes. De um lado, a Carta Magna, no art. 5º dos direitos e garantias fundamentais, consagra a livre escolha e o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o direito de propriedade e o direito de herança, somente autorizando a desapropriação por utilidade, interesse público ou função social, mediante justa e prévia indenização quer em dinheiro, quer em títulos da dívida pública. Ainda assegura o direito ao salário nunca inferior ao mínimo, capaz de atender as necessidades básicas do trabalhador e de sua família [...] finalmente, em seu art. 1º, o Texto Constitucional assenta as bases do Estado Democrático de Direito em que converte a República Federativa do Brasil, na livre-iniciativa. Não obstante, por outro lado, o mesmo Texto Fundamental autoriza amputar, através de impostos, a renda (mesmo aquela de caráter salarial, advinda do trabalho subordinado), o capital, o patrimônio,

²⁵⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 190-191.

²⁵⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. A vedação de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, v. 32, n. 32, p. 145-164, 1989. p. 145-146.

²⁵⁹ *Ibid.*, p. 146-147.

ou seja, a propriedade e seus acréscimos por heranças, doações ou aquisições onerosas²⁶⁰.

Estabelecidas estas premissas, temos que há evidente conflito acerca dos modos pelos quais se dá a harmonização entre estas duas esferas contempladas na Constituição Federal. Há nitidamente, na esteira do que propõe uma interpretação sistemática da Constituição, a necessidade de que se estabeleça uma convivência harmônica entre liberdades e direitos individuais assegurados pelo Estado Social.

Poucos princípios refletem de forma tão magistral a relação de tensão entre direitos individuais e o dever fundamental de pagar tributos quanto a vedação ao confisco e o mínimo existencial. Quanto ao primeiro, certo é que a atividade tributária promove restrições aos direitos individuais, enquanto agir necessário ao custeio dos direitos fundamentais que pretende dar amparo. Ainda assim, a teoria dos direitos fundamentais, conforme tivemos a oportunidade de introduzir no presente capítulo, assegura a proteção e a garantia a um núcleo essencial dos direitos fundamentais, de modo a que a sua limitação, porquanto não são direitos absolutos, não acarrete na sua supressão. A liberdade e a propriedade sofrem ação direta da imposição tributária, seja através do aspecto patrimonial, como também comportamental, porquanto os tributos, ainda que não extrafiscais em sentido estrito, possuem o condão de influenciar comportamentos²⁶¹.

Na esteira do exposto por Misabel Derzi, a Constituição de 1988 impõe limites, e fornece o caminho para que se verifique o ponto de contato entre o primado das liberdades públicas e os direitos sociais, ao vedar utilização de tributos com efeito de confisco. O tributo, neste sentido, não é equiparado a confisco puro e simples. A pretensão constitucional é vedar a instituição de tributos que, por sua onerosidade excessiva, acarretem a perda de patrimônio pelo pagador, como em uma situação de confisco genuíno. Também se pode compreender que o tributo, não sendo sanção de ato ilícito, não pode atuar como nas situações penais em que se declara o perdimento dos bens utilizados na prática criminosa²⁶².

²⁶⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. A vedação de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, v. 32, n. 32, p. 145-164, 1989. p. 147.

²⁶¹ CASTILHO, Ricardo. Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar. *In*: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). **Direito Tributário e direitos fundamentais**: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 19-21.

²⁶² CASTILHO, Ricardo. Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar. *In*: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). **Direito Tributário e direitos fundamentais**: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 148-149.

A capacidade contributiva reza que o tributo deva incidir sobre aqueles signos representativos de riqueza do contribuinte. Ainda assim, a capacidade contributiva começa uma vez deduzidas as despesas que o contribuinte possui para a manutenção de sua renda, patrimônio e família, além do mínimo existencial, que ainda será abordado. Em incidindo também sobre estes signos, estaríamos na presença de efeito confiscatório da renda ou patrimônio²⁶³.

A vedação ao confisco relaciona-se com a possibilidade de obliteração da propriedade privada e da livre-iniciativa através da imposição tributária. Daí a sua relevância, enquanto verdadeiro escudo protetor do direito de propriedade e seus acréscimos, bem como também ao direito de livre escolha profissional e da livre-iniciativa, que é regente da Ordem Econômica brasileira. Aqui, portanto, a conclusão necessária é de que a vedação ao confisco atua de forma distinta da capacidade contributiva, mas em sua complementação, porquanto não possui a pretensão de estabelecer comparações entre contribuintes e suas demonstrações de riqueza passíveis de atrair a incidência tributária, enquanto concretizadora na ordem jurídica da justiça fiscal. A vedação ao confisco opera como “princípio absoluto e amplo, não suportando comparação”. Seu *telos* reside na proteção ao direito de propriedade. Não há no princípio que veda o confisco a intenção de aferir justiça material no caso em que venha a incidir²⁶⁴. Castilho assim explica:

Liberdade e propriedade, assim, devem ser tidas como limites internos ao poder de tributar, verdadeiras balizas que reservam campos intocáveis pelas pessoas políticas. Limites internos, porque, não obstante também o conteúdo da liberdade – em especial a econômica – e da propriedade seja dado pelo resultado das restrições constitucionais e infraconstitucionais existentes, ambos os direitos conformam a própria forma de existir do poder de tributar²⁶⁵.

De fato, a vedação ao confisco se revela como verdadeira concretização da noção de que o poder de tributar está condicionado ao atendimento aos direitos e garantias fundamentais estabelecidos constitucionalmente. Ainda que estes direitos sofram limitações face ao dever fundamental de pagar tributos, requer-se a apreciação do que efetivamente constitui o núcleo essencial dos mesmos. Os direitos de

²⁶³ CASTILHO, Ricardo. Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). **Direito Tributário e direitos fundamentais**: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 149.

²⁶⁴ *Ibid.*, p. 150-152.

²⁶⁵ *Ibid.*, p. 21.

liberdade e propriedade, nesse sentido, possuem sua delimitação realizada via constitucional, através da função social que devem desempenhar.

A CF 88, portanto, apesar de não estabelecer em seu texto considerações detalhadas para aferição do que configura confisco na imposição tributária, permite a aferição de seus limites e extensão através de direitos e diretrizes outros previstos no texto constitucional. Do mesmo modo, a averiguação do confisco caso a caso dependerá da espécie de manifestação de riqueza que se pretende analisar, diferindo para patrimônio, renda ou consumo. Necessário também especificar que a aferição do efeito confiscatório também merece consideração quando analisada a carga tributária global imposta ao contribuinte²⁶⁶. Acerca da consideração da carga global imposta, para fins de verificação acerca do confisco Caliendo explicita que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a ADI MC 2010/DF, veio a estabelecer diretrizes relevantes para a delimitação da vedação ao confisco:

i) o conteúdo da vedação de confisco está na proibição da abusiva apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes; ii) o limite da abusividade encontra-se na apropriação indevida do patrimônio considerado mínimo existencial do contribuinte. É vedada a tributação que torna a carga tributária insuportável ao ponto de impedir o exercício do direito a uma existência digna, ao exercício da atividade profissional lícita ou da regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo; e iii) a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, resultante da incidência cumulativa. O cálculo deve levar em conta as múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal [...]²⁶⁷.

Ainda que a propriedade e a liberdade de iniciativa e profissão possuam funções sociais previstas constitucionalmente, não cabe às pessoas políticas a sua desconfiguração face à imposição tributária. A carga tributária global que recaia sobre cada contribuinte deverá além de obedecer aos demais princípios regentes do sistema tributário não acarretar que o bem ou a capacidade produtiva sejam solapados pelo Estado²⁶⁸.

²⁶⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Confisco, mínimo existencial e isonomia. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.) **Direito Tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 114-116.

²⁶⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 202.

²⁶⁸ Complementa o Ricardo Castilho: "Em síntese, a condição de limites internos ao poder de tributar assumida pela liberdade e pela propriedade, observada a função social, representa em verdade, a garantia de que tais direitos não serão completamente ultrajados pelo dever fundamental de pagar tributo, bem tampouco por ele reduzidos a um grau de eficácia que os desconfigure na prática. Essa garantia, por sua vez, encontra expressão constitucional no princípio consagrado no art. 150, IV, da

O alcance do princípio, portanto, não reside apenas no caráter pessoal do tributo em questão, porquanto, no dizer de Ives Gandra da Silva Martins “o caráter pessoal [...] é irrelevante para determinar ou não o desrespeito a direitos fundamentais do contribuinte”. Basta que o nível da carga tributária seja de tal ordem que o contribuinte na transferência de sua renda e riqueza ao Estado tenha prejudicadas tanto a capacidade de subsistência quanto de investimento²⁶⁹.

O princípio estende seu âmbito de proteção para todos os tributos, inclusive àqueles extrafiscais, como é o caso do II, IE, IPI e IOF, e àqueles sujeitos à progressividade extrafiscal, como o são o IPTU e o ITR. De fato, não se tolera que a extrafiscalidade possa, sob o pretexto de proteção e promoção de valores constitucionalmente estabelecidos, solapar os direitos fundamentais do contribuinte que visa, ao final, assegurar. Ao mesmo tempo, pode-se destacar que a vedação ao confisco é ampla o suficiente para proteger o contribuinte nos tributos sobre o consumo, e ainda nas contribuições, apesar de não serem objeto deste trabalho²⁷⁰.

Ainda enquanto limitador da ação estatal, destaca-se a proteção ao mínimo existencial. Trata-se de construção derivada dos direitos fundamentais, que não possui dicção constitucional própria, sendo passível, contudo, de aferição a partir dos objetivos da República e de direitos fundamentais como liberdade e igualdade. De fato, o mínimo existencial está lastreado na ideia que há um conjunto de condições indispensáveis à existência que não podem ser atingidas pelo agir estatal. Em verdade, a esfera protegida pelo mínimo existencial visa essencialmente assegurar as condições para o exercício da liberdade²⁷¹:

Sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais da liberdade. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados. O fundamento do direito ao mínimo

CF, de forma que em nosso ordenamento, a ponderação a respeito do conflito ou colisão entre tais direitos e o dever fundamental possui assento constitucional. CASTILHO, Ricardo. Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar”. *In*: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). **Direito Tributário e direitos fundamentais**: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 23-24.

²⁶⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, n. 2, p. 85-102, jul./dez. 2003. p. 88.

²⁷⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 199-200.

²⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, v. 177, p. 29-29, jul./set.1989. p. 29-30.

Com efeito, trata-se de um dos primeiros estudos realizados sob a égide da Constituição Federal de 1988 realizados a respeito do mínimo existencial, tratando-se de referência paradigmática no tema.

existencial, por conseguinte, está nas condições para o exercício da liberdade[...]”²⁷².

Para Ricardo Lobo Torres, o direito ao mínimo existencial transcende a própria noção de direitos fundamentais, sendo anterior a eles. Ainda assim, constitui direito público subjetivo, declarado pela ordem jurídica, mas que está necessariamente atrelado à condição humana. Também é dotado de historicidade, porquanto varia conforme o contexto social em que apurado. Daí decorre a noção de que é aferível especialmente de modo qualitativo, mais que quantitativo²⁷³. Nesse mesmo sentido, se encontra a doutrina de Casalta Nabais²⁷⁴.

Do mesmo modo, é direito que transita nas duas primeiras dimensões dos direitos fundamentais, porquanto não apenas está protegido da intervenção estatal, como também requer para seu atendimento um conjunto de prestações positivas, de caráter assistencial. Trata-se de entendimento que é corroborado por Ingo Sarlet, porquanto é característico dos direitos sociais possuírem uma dupla dimensão, requerendo para a sua efetivação tanto prestações negativas, como positivas²⁷⁵. Concordamos também com Lobo Torres que se trata de princípio no qual nitidamente se verifica o caráter da subsidiariedade, como à frente se exporá, porquanto ao Estado corresponderá fornecer prestações quando a iniciativa privada não obtiver sucesso em sua satisfação²⁷⁶.

²⁷² *Ibid.*, p. 30.

²⁷³ *Ibid.*, p. 32.

²⁷⁴ “[...] uma adequada articulação ou unidade de sentido constitucional entre o direito fiscal e o direito das prestações sociais, sendo certo que o nível destas depende de múltiplos factores, nomeadamente o grau de desenvolvimento económico-social do país. Daí que o mínimo existencial individual e familiar, a deixar livre da incidência de impostos por exigência do respeito da dignidade da pessoa humana, varie de época para época, de país para país e até de família para família ou de pessoa para pessoa na mesma época e no mesmo país.” NABAIS, Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 562.

²⁷⁵ Complementa o autor: “Neste sentido, verifica-se desde logo e na esteira do que já tem sido afirmado há algum tempo entre nós, que também os direitos sociais (sendo, ou não, tidos como fundamentais) abrangem tanto direitos prestacionais (positivos) quanto defensivos (negativos), partindo-se aqui do critério da natureza da posição jurídico – subjetiva reconhecida ao titular do direito, bem como da circunstância de que os direitos negativos (notadamente os direitos à não-intervenção na liberdade pessoal e nos bens fundamentais tutelados pela Constituição) apresentam uma dimensão positiva (já que sua efetivação reclama uma atuação positiva do Estado e da sociedade) ao passo que os direitos a prestações (positivos) fundamentam também posições subjetivas negativas, notadamente quando se cuida da sua proteção contra ingerências indevidas por parte dos órgãos estatais, de entidades sociais e também de particulares”. SARLET, Ingo. Direitos fundamentais sociais, mínimo existencial e direito privado. **Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional**, v.7, p. 771-812, ago./2015. p. 773-774.

²⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, v. 177, p. 29-29, jul./set.1989. p. 39-40.

Sarlet, por sua vez, evidencia que a construção acerca da existência de um direito fundamental à existência digna está em muito relacionada com a doutrina alemã, especialmente a partir da década de 50, enquanto decorrência da realidade de que a dignidade humana, não apenas requer que sejam assegurados direitos básicos como a liberdade, mas também um mínimo de segurança, de forma a que sejam assegurados os elementos materiais essenciais à existência. Também se compreende que a garantia do mínimo existencial não está limitada simplesmente a retirar o indivíduo da linha de pobreza, justamente porque ao humano não basta existir, mas requer um conjunto de alternativas à sua realização²⁷⁷.

Em se tratando da realidade constitucional brasileira, a ausência de garantia expressa do mínimo existencial em nada diminui a sua importância e a sua aferição a partir da interpretação sistemática da constituição, e dos objetivos que se pretende consolidar. Decorre desta compreensão que o direito ao mínimo existencial é deduzido da proteção à vida e à dignidade da pessoa humana, estando amparado em outros direitos sociais, os quais contemplam algumas das suas facetas, como os direitos à moradia e à saúde²⁷⁸. Ainda assim, destaca Sarlet a dificuldade que reside em estabelecer um conteúdo preciso e taxativo do que deva compor o núcleo essencial de um direito ao mínimo existencial, sendo certo que se trata de direito que requer tanto prestações positivas, como também contempla esfera de não intervenção do Estado²⁷⁹. Aqui, nos permitimos inclusive na esteira do entendimento de Virgílio Afonso da Silva, compreendê-lo como detentor, a espelho dos demais direitos fundamentais, de um suporte fático amplo.

A compreensão do mínimo existencial também não se afasta da dificuldade conceitual que envolve a dignidade da pessoa humana justamente por se tratar essa de conceito exclusivamente jurídico, mas antes dotado de significação conforme a compreensão que se adota. De fato, a dignidade humana não apenas se apresenta enquanto pilar do Estado Democrático de Direito, mas em direito público subjetivo, talvez o mais basilar de todos, conforme expõe Nabais²⁸⁰:

²⁷⁷ *Ibid.*, p. 776-777.

²⁷⁸ *Ibid.*, p. 779.

²⁷⁹ *Ibid.*, p. 780.

²⁸⁰ NABAIS, Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p.559-561.

Nestes termos, a dignidade da pessoa humana, ancorada na ideia de homem como pessoa livre, autorresponsável e com estima social, verdadeiro reduto intocável do ser humano, também vale face à intervenção fiscal, relativamente à qual forma a barreira interior intransponível, concretizada na garantia da intangibilidade fiscal de um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis à salvaguarda dessa dignidade. Mínimo que há de ser igual, pelo menos, ao que o estado está em condições de dispor, mediante prestações sociais, a favor dos que dele não dispõem, já que não se compreende que o estado tire aos cidadãos aquilo que tem de lhe dar em caso de carência²⁸¹.

O direito ao mínimo existencial no Direito Tributário assume essencialmente um caráter de não intervenção, estando relacionada à noção das imunidades previstas constitucionalmente e das isenções²⁸². Para fins do presente trabalho, nos interessa especialmente, o mínimo existencial enquanto balizador que atua em conjunto à capacidade contributiva. Com efeito, vimos que a capacidade contributiva prima pelo reconhecimento da potencialidade de contribuir para com o sustento das finanças públicas através de signos presuntivos de riqueza, manifestações sensíveis de capacidade econômica. Entretanto, não basta a capacidade econômica para que eu possua capacidade contributiva.

Neste sentido, temos que a capacidade econômica que enseja a capacidade contributiva é aquela superior aos recursos mínimos e indispensáveis para que o indivíduo possa manter-se e aos seus. Certo é que o detentor de capacidade contributiva detém também a capacidade econômica, o inverso é que não é verdadeiro, conforme explicita Regina Helena Costa, analisando o conceito a partir da doutrina estrangeira:

[...] um sujeito pode ser capaz economicamente, no sentido de possuir renda ou patrimônio, mas não ter capacidade contributiva, se esta renda ou patrimônio permitir somente um mínimo vital, intributável. Assim, demonstra, numa primeira conclusão, a natureza “essencialmente” mas não “exclusivamente econômica” da capacidade contributiva. Na mesma linha de raciocínio, ensina Moschetti que a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, contudo não coincide totalmente com esta. E acrescenta que, se é verdade que não existe capacidade contributiva na ausência de capacidade econômica, também é verdade que pode existir capacidade econômica que não demonstre aptidão para contribuir. É a

²⁸¹ NABAIS, Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 562.

²⁸² Nesse sentido, destaca-se a fundamentação e sugere-se a leitura de Ricardo Lobo Torres no artigo já citado: “O mínimo existencial e os direitos fundamentais”, publicado pela *Revista de Direito Administrativo* em 1989.

capacidade econômica gravável, no dizer de Perez Ayala e Eusebio Gonzáles²⁸³.

Das considerações expostas, temos que a capacidade econômica somente tornar-se-á contributiva uma vez ultrapassado o mínimo existencial que garante a dignidade humana do indivíduo e a sua subsistência. Torna-se um verdadeiro contrassenso que o Estado brasileiro, que possui dentre seus objetivos a erradicação da pobreza, possa através dos tributos atingir aquela parcela indispensável à manutenção das condições mínimas de existência digna de seus cidadãos. É através do diálogo da capacidade contributiva em seus desdobramentos da vedação ao confisco e do mínimo existencial que o sistema tributário nacional adquire racionalidade na sua atuação²⁸⁴.

3.4 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE

A apreciação do fenômeno tributário requer também que sejam tecidas considerações acerca de princípios relacionados ao modo de agir e à dimensão do agir Estatal. Para tanto, entendemos adequada a exposição dos princípios da solidariedade e da subsidiariedade, os quais, para além de caráter normativo, estão permeados por um conteúdo filosófico bastante expressivo. Essa compreensão se justifica, porque faz parte deste trabalho o entendimento de que o fenômeno tributário não pode ser furtar à filosofia, sob pena de encerrar raciocínio estanque, fundado na norma estrita, que, no positivismo pelo positivismo, torna-se vazia de significado.

Enquanto origem remota, pode-se traçar a origem do princípio da solidariedade a partir do ideário revolucionário francês. Sua moderna compreensão está amparada na existência de um liame obrigacional entre o Estado e o indivíduo, habilitando-o ao pleno exercício da sua dignidade humana e, conseqüentemente, de suas aptidões pessoais. Takoi salienta sua diferenciação dos chamados direitos de solidariedade, que correspondem àquelas prestações assistenciais de responsabilidade estatal, como no caso brasileiro, os componentes da seguridade social, *v.g.* De fato, o advento do solidarismo está relacionado à passagem do chamado Estado Liberal para o

²⁸³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 35-36.

²⁸⁴ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. 347f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008. p. 54-58.

Estado Social, não se tratando meramente de benevolência com o indivíduo, mas de verdadeiro dever do Estado²⁸⁵, e por que não dizer materializados naqueles que se convencionou chamar de direitos fundamentais de segunda dimensão ou geração. Sua compreensão também advém da doutrina social da Igreja Católica, lastreada nos deveres de assistência e filantropia²⁸⁶.

O princípio da solidariedade está alicerçado na premissa de que a principal função do moderno Estado Social estaria na ciência de como e quando serão redistribuídos os recursos oriundos da coletividade. Para tanto, poucas ferramentas parecem tão adequadas aos defensores dessa concepção quanto a tributação. Aliás, essa noção vem fortemente amparada também no entendimento de John Rawls acerca das funções do Estado e da tributação precipuamente, para o qual o Estado deveria necessariamente possuir um setor de distribuição, para concretização do princípio da diferença, realizando a justiça distributiva por meio da tributação, dos ajustes necessários ao direito de propriedade. Para o autor, de fato o papel primordial da tributação é impedir a concentração de riquezas que prejudiquem a liberdade política e a liberdade equitativa de oportunidades²⁸⁷. Acompanhando esse entendimento, Rosso compreende que o sistema tributário deve integrar o sistema redistributivo, o qual constituiria a principal função do Estado²⁸⁸.

A solidariedade, portanto, seria compreendida como parte integrante do princípio maior da justiça fiscal, princípio este que possuiria significação no sentido de abranger uma “distribuição justa dos ônus tributários ou de redistribuição justa dos recursos arrecadados”²⁸⁹. Assim a solidariedade deveria operar pela distribuição de riquezas, concretizando a justiça fiscal, na esteira dos objetivos que a República Federativa do Brasil pretende consolidar, em conformidade ao art. 3º da CF 88.

²⁸⁵ Explicita o autor: “Na realidade o princípio da solidariedade não se confunde mais com os sistemas de proteção social, embora possa ser seu fundamento, na medida em que exige um plus, qual seja, o debate público entre Estado e sociedade visando o melhor resultado em termos sociais. Cabe ressaltar finalmente que aquele também é, e antes de tudo, um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, conforme reza o art. 3º, I, da Constituição, e portanto deve ser utilizado como parâmetro para avaliação das leis promulgadas pelo Legislativo, bem como norte indicador das políticas públicas e como valor base para a determinação judicial de direitos sociais, especialmente para os menos favorecidos”. TAKOI, Sérgio Massaru. Breves comentários ao princípio constitucional da solidariedade. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 66, p. 293-310, jan./mar. 2009. p. 295-297.

²⁸⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 208.

²⁸⁷ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 344-348.

²⁸⁸ ROSSO, Paulo Sergio. Tributação e solidariedade no Estado brasileiro. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 5, 2009. p. 2-3.

²⁸⁹ *Ibid.*, p. 3.

A noção de solidariedade fiscal, na esteira do Estado Fiscal, aqui consubstanciado no Estado Democrático de Direito, compreende-se que, na esteira de um dever fundamental de pagar tributos, haveria necessidade expressa de combate à injustiça social. A CF 88, diferentemente das constituições que a antecederam, estabelece não apenas requisitos formais de organização do Estado, mas também objetivos de caráter material que deseja concretizar. A interpretação vai no sentido de que, se o Estado autoriza o exercício da propriedade privada e da livre-iniciativa, pretende sanar eventuais externalidades negativas, termo que aqui utilizamos não em sentido técnico estritamente, por elas causadas, através da alegada quebra da igualdade material²⁹⁰.

O principal atributo da solidariedade constituiria, na acepção da doutrina, realizar no plano nacional a redistribuição de renda e riquezas. O argumento prescinde de maiores considerações e está relacionado à grande desigualdade social existente em território nacional, cumprindo também ao Direito Tributário o exercício do seu papel para fins redistributivos:

Neste ponto, a opção do constituinte é de que a tributação garanta a manutenção do Estado Democrático de Direito que, por seu turno, há de zelar pela redução das desigualdades. Resta bastante evidenciado, portanto, que o princípio da solidariedade reforça esse ideal, permitindo que o Direito Tributário adote técnicas de tributação que sirvam à realização desse objetivo redistributivo, sem prejuízo de outros mecanismos a serem adotados no instante da realização dos gastos públicos. O sistema tributário – esteja-se a falar do esposto pela Constituição brasileira ou de outra Constituição ocidental democrática – tem, como consequência do princípio da solidariedade, a missão de propiciar uma justa distribuição de rendas²⁹¹.

Entendemos, contudo, que o conceito acima exposto é uma noção equivocada e apressada de justiça fiscal. Nos pautamos pela noção de que a justiça tributária requer tributação amparada na lei, com respeito aos direitos e às garantias fundamentais do contribuinte, jamais atuando dissimuladamente como forma de confisco da propriedade e supressão das liberdades de iniciativa, da livre escolha da profissão. Se é certo que o Estado não pode se furtar ao fornecimento de prestações, entendemos que o Estado existe para assegurar liberdades que antecedem a própria noção do cidadão. No que toca ao Estado brasileiro, a mesma propriedade que deve

²⁹⁰ ROSSO, Paulo Sergio. Tributação e solidariedade no Estado brasileiro. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 5, 2009. p. 6-9.

²⁹¹ *Ibid.*, p. 10.

cumprir sua função social é direito não aberto à supressão pela imposição tributária, bem como a livre-iniciativa é fundante da ordem econômica. Que os indivíduos têm a prerrogativa de prosperar no Estado que fundam para garantia de suas liberdades.

Caliendo sustenta que, apesar de a solidariedade poder ser compreendida como um princípio apto a indicar uma finalidade constitucional a ser alcançada – aquela da cooperação – ele não possuiria eficácia imediata, não podendo instituir obrigações não expressas no texto constitucional. Trata-se, para o autor citado, de princípio implícito, cujo “conteúdo está na busca de soluções cooperadas para a realização do Estado Social”, que, entretanto, carece da precisão semântica e normativa que viabilizariam a adequada compreensão de sua eficácia. Do mesmo modo, trata-se de princípio que não deve se sobrepor aos princípios da segurança jurídica e da legalidade. Sua aplicabilidade, entretanto, é específica em se tratando das contribuições sociais, constituindo corolário do dever fundamental de pagar tributos, entendimento este amparado pela jurisprudência do STF²⁹².

Em contrapartida, o princípio da subsidiariedade está amplamente relacionado à rediscussão do papel do Estado Social, caracterizado pela iniciativa provedora e assistencial. Uma tentativa de avaliar e repensar uma atuação estatal mais eficiente²⁹³. O princípio da subsidiariedade possui sua estruturação moderna na doutrina social da Igreja Católica, com matrizes aristotélicas e residindo na noção de soberania da autonomia individual, protegendo o indivíduo dos abusos praticados pelas instâncias superiores. A subsidiariedade está pautada pela noção de que não se transpõe ao plano coletivo aquilo que o indivíduo pode efetuar por sua própria iniciativa²⁹⁴:

Preliminarmente, pode-se afirmar que o princípio da subsidiariedade propõe um olhar voltado para a sociedade civil, incentivando-a a colaborar para o crescimento da comunidade, dando condições políticas, econômicas (fiscais) para que nasçam e floresçam, na sociedade, iniciativas de organizações sociais estruturadas, de pequenos empreendedores que possam oferecer parcerias eficientes ao poder público. E o outro olhar para a eficácia de estrutura para o Estado, que implica em transparência pública,

²⁹² CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 209-210.

²⁹³ MEDINA, Paulo Geraldo de Oliveira. O princípio da subsidiariedade. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 243-245.

²⁹⁴ CAVALCANTI, Thais Novaes. O princípio da subsidiariedade e a dignidade da pessoa: bases para um novo federalismo. **Diálogos Possíveis**, v. 7, n. 1, p. 213-228, jan./jun. 2008. p. 216-217.

desburocratização de seus sistemas, legislação simplificada, capacidade de gestão²⁹⁵.

Nos moldes em que está estruturado atualmente, vincula-se às noções expostas na Encíclica *Quadragesimo anno*, de autoria do Papa Pio XI²⁹⁶. Princípio que preceitua que se deixe aos cuidados da sociedade civil o máximo de competências possíveis, enquanto decorrência da noção de que o indivíduo, em si mesmo, ou das instituições que constitui é livre e responsável no exercício da sua soberania individual, cabendo ao Estado a valorização dos atributos humanos.

O princípio da subsidiariedade pauta sua atuação pela compreensão da existência de uma ordem entre os meios utilizados para atingir os fins almejados pela ordem constitucional. Em se tratando do fornecimento de bens e serviços, a melhor alternativa reside sempre na busca de soluções mais próximas ao cidadão, especialmente porque mais eficiente, e econômica, estimulando a redução dos entraves burocráticos que separam a administração do Estado do cidadão²⁹⁷.

Caliendo expõe a possibilidade de compreensão da subsidiariedade, filosoficamente, em três pilares fundamentais: i) os indivíduos são portadores de dignidade inalienável, a qual é oponível contra terceiros, contra o Estado e a coletividade; ii) as formações entre indivíduos ou coletividades possuem autonomia no limite de sua capacidade; iii) devem prevalecer as soluções pelas entidades coletivas menores em relação às maiores, as quais devem pautar sua atuação pelo caráter subsidiário²⁹⁸. Nesse espírito, o princípio foi adotado de forma expressa no

²⁹⁵ *Ibid.*, p. 216.

²⁹⁶ “Verdade é, e a história o demonstra abundantemente, que, devido à mudança de condições, só as grandes sociedades podem hoje levar a efeito o que antes podiam até mesmo as pequenas; permanece contudo imutável aquele solene princípio da filosofia social: assim como é injusto subtrair aos indivíduos o que eles podem efectuar com a própria iniciativa e indústria, para o confiar à colectividade, do mesmo modo passar para uma sociedade maior e mais elevada o que sociedades menores e inferiores podiam conseguir, é uma injustiça, um grave dano e perturbação da boa ordem social. O fim natural da sociedade e da sua acção é coadjuvar os seus membros, não os destruir nem os absorver. Deixe pois a autoridade pública ao cuidado de associações inferiores aqueles negócios de menor importância, que a absorveriam demasiado; poderá então desempenhar mais livre, enérgica e eficazmente o que só a ela compete, porque só ela o pode fazer: dirigir, vigiar, urgir e reprimir, conforme os casos e a necessidade requeiram. Persuadam-se todos os que governam : quanto mais perfeita ordem jerárquica reinar entre as várias agremiações, segundo este princípio da função « supletiva » dos poderes públicos, tanto maior influência e autoridade terão estes, tanto mais feliz e lisonjeiro será o estado da nação.” PIO XI, Papa. **Carta Encíclica Quadragesimo Anno** (Sobrea a restauração e aperfeiçoamento da ordem social em conformidade com a lei evangélica no XL aniversário da Encíclica de Leão XIII *Rerum Novarum*). Disponível em: http://w2.vatican.va/content/pius-xi/pt/encyclicals/documents/hf_p-xi_enc_19310515_quadragesimo-anno.html. Acesso em 03 de novembro de 2018.

²⁹⁷ CALIENDO, Paulo. Princípio da subsidiariedade em matéria tributária: o caso da expansão dos deveres de colaboração do contribuinte. Londrina: **Scientia Iuris**, v. 20, n. 2, p. 28-50, jul./2016. p. 30.

²⁹⁸ *Ibid.*, p. 31-32.

direito europeu, estando previsto no art. 5º do *Tratado da Comunidade Europeia*, sendo entendido como forma de preservação da diversidade nacional no âmbito europeu, determinando que uma autoridade local possua autonomia perante uma autoridade central, de modo que as competências se encontrem distribuídas mais próximo do cidadão²⁹⁹.

Fala-se doutrinariamente também em uma atuação da subsidiariedade nos planos vertical e horizontal. No plano vertical, a subsidiariedade atua no sentido de conceder maior liberdade aos entes menores, havendo necessidade de uma maior colaboração entre as instituições. No plano horizontal, compreende-se a relação entre Estado, iniciativa privada e indivíduos, determinando uma valorização pela esfera pública das iniciativas individuais ou da sociedade civil, a fim de tornar mais eficiente o papel do Estado. Na atuação horizontal, tem-se a noção de que “público não é aquilo que pertence ao Estado, mas aquilo que contribui ao bem comum, ou seja, o bem de todos”³⁰⁰.

Assim, na esteira do que aponta Medina, temos que a subsidiariedade, no papel de princípio, possui algumas características que permitem a sua facilitada apreciação: i) trata-se de princípio de Ética Social, fundamentado na natureza humana; ii) seu comando é para a organização hierárquica da sociedade; iii) busca desenvolver essa hierarquia partindo do elemento mais simples que é o indivíduo, passando pelas sociedades intermediárias até chegar ao Estado; iv) estabelece diretrizes para a repartição de competências, dentro dos campos de atuação, sendo reservadas aos poderes públicos as tarefas das quais seja inviável o seu afastamento; v) é princípio flexível, pois sua implementação é possível através de medidas específicas para o caso concretamente considerado³⁰¹.

A subsidiariedade objetiva estimular a liberdade individual, responsável e fundada no senso de coletividade. Cabe ao Estado o respeito às potencialidades dos indivíduos, não intervindo fora de circunstâncias excepcionais. Decorrente desse princípio também reside a noção da prevalência da iniciativa privada sobre a iniciativa

²⁹⁹ CALIENDO, Paulo. Princípio da subsidiariedade em matéria tributária: o caso da expansão dos deveres de colaboração do contribuinte. Londrina: **Scientia Iuris**, v. 20, n. 2, p. 28-50, jul./2016. p. 32-33.

³⁰⁰ CAVALCANTI, Thais Novaes. O princípio da subsidiariedade e a dignidade da pessoa: bases para um novo federalismo. **Diálogos Possíveis**, v. 7, n. 1, p. 213-228, jan./jun. 2008. p. 221-222.

³⁰¹ MEDINA, Paulo Geraldo de Oliveira. O princípio da subsidiariedade. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 248.

estatal, devendo o Estado abster-se das atividades que o particular possa exercer. É nesses termos que o princípio da subsidiariedade implica verdadeira limitação ao agir estatal, restringindo o escopo de seu agir direto àquelas nas quais é indispensável para manutenção da soberania, cabendo-lhe, entretanto, estimular, coordenar e integrar as ações atinentes aos demais objetivos que pretende atingir³⁰².

Nabais, ao discorrer acerca da subsidiariedade, faz questão de ressaltar que a liberdade econômica do indivíduo, que decorre também da noção do Estado Fiscal, exige que se permita ao indivíduo a maior amplitude possível na sua tomada de decisão, admitindo-se a sua limitação apenas em circunstâncias demasiado especiais, quando “do seu exercício sem entraves, resultem danos para a colectividade, ou quando o estado tenha de tomar precauções para que se possa conservar e manter essa mesma liberdade de decisão”³⁰³.

O autor ainda acrescenta que, assegurada a subsidiariedade, e considerando a ordem econômica, tem-se que o processo econômico deve encontrar amparo especialmente na iniciativa individual, de forma que a ação econômica do Estado também deva se dar de maneira subsidiária, de forma que o seu suporte econômico não esteja lastreado na atuação positiva como agente econômico, mas através do poder de tributar. Ao Estado cabe desempenhar atividades econômicas supletivas, que não sejam desenvolvidas de modo otimizado pelos agentes privados³⁰⁴. Nabais salienta que essa conformação do agir estatal implica igualmente aceitação e reconhecimento da livre conformação fiscal do indivíduo, que se traduz na habilidade de planificação de sua vida econômica e tributária, atuando de modo a efetivar o melhor planejamento fiscal, desde que ausente a violação à lei³⁰⁵.

No que concerne ao ordenamento jurídico pátrio, o princípio da subsidiariedade opera como princípio implícito, o que perfeitamente se amolda à noção de que a Constituição Federal não excluirá direitos fundamentais outros que decorram do regime e dos princípios por ela adotados. Poder-se-ia afirmar a existência de um

³⁰² MEDINA, Paulo Geraldo de Oliveira. O princípio da subsidiariedade. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 248-250.

³⁰³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 204.

³⁰⁴ *Ibid.*, p. 205.

³⁰⁵ O autor faz a ressalva referente à evasão fiscal: [...] conquanto que, por uma tal via, se não viole a lei do imposto, nem se abuse da configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga dos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade econômica. *Ibid.*, p. 205-206.

princípio da subsidiariedade alicerçado no princípio federativo, cláusula pétrea, fundada na união indissolúvel da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios³⁰⁶. No âmbito tributário, o princípio possui forte aplicabilidade enquanto solucionador de conflitos de competência, quando existente dúvida sobre quem deva recair determinada tarefa, de modo que "[...] na dúvida sobre o meio a ser utilizado determina que na distribuição de competências deva ser privilegiada a solução mais descentralizada ou próxima do cidadão"³⁰⁷.

Apesar de compreendermos que o princípio federativo comporta diferentes compreensões, temos que o modelo adotado pela República Federativa do Brasil é bastante claro e está delineado na Carta constitucional. Trata-se de princípio fundamental da república, erigido à estatura de cláusula pétrea, conforme os ditames do art. 60, § 4º, da CF 88, não estando sujeito, portanto, a qualquer tentativa de supressão. A estrutura do nosso modelo federativo é lastreada na repartição de competências entre os entes federados³⁰⁸. A aplicação do princípio da subsidiariedade, no modelo brasileiro, portanto, implica o necessário fortalecimento do poder dos Municípios, seja administrativo, seja na maior concentração de receitas, considerando que o município é a primeira instância mediadora entre Estado e particular³⁰⁹. Nesse sentido, explica Baracho:

A descentralização, nesse nível, deverá ser estímulo às liberdades, à criatividade, às iniciativas e à vitalidade das diversas legalidades, impulsionando novo tipo de crescimento e melhorias sociais. As burocracias centrais, de tendências autoritárias, opõem-se, muitas vezes, às medidas descentralizadoras, contrariando as atribuições da sociedade e dos governos locais. O melhor clima das relações entre cidadãos e autoridades deve iniciar-se nos municípios, tendo em vista o conhecimento recíproco, facilitando o diagnóstico dos problemas sociais e a participação motivada e responsável

³⁰⁶ CALIENDO, Paulo. Princípio da subsidiariedade em matéria tributária: o caso da expansão dos deveres de colaboração do contribuinte. Londrina: **Scientia Iuris**, v. 20, n. 2, p. 28-50, jul./2016. p. 35-36.

³⁰⁷ CALIENDO, Paulo. Princípio da subsidiariedade em matéria tributária: o caso da expansão dos deveres de colaboração do contribuinte. Londrina: **Scientia Iuris**, v. 20, n. 2, p. 28-50, jul./2016. p. 37-38.

³⁰⁸ A repartição de competências, tida como a "chave da estrutura do poder federal", é fixada nos artigos 21 (competência geral da União); 22 (competência privativa da União); 23 (competências comuns da União, dos Estados, do DF e dos Municípios); 24 (competência de legislação concorrente); 25, § 1º e 125 (poderes reservados dos Estados) e 29 a 31 (competências municipais). Completa-se com as disposições atinentes à repartição das competências tributárias (Capítulo I, do Título VI, da CF). MEDINA, Paulo Geraldo de Oliveira. O princípio da subsidiariedade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 250-252.

³⁰⁹ *Ibid.*, p. 253-255.

dos grupos sociais na solução dos problemas, gerando confiança e credibilidade³¹⁰.

Ademais, cumpre referir que a centralização no âmbito municipal contribui sobremaneira para a transparência, publicidade e eficiência que devem pautar a atividade administrativa em conformidade com a CF 88. Certo é, contudo, que a principal dificuldade reside nas limitações impostas à cobrança e instituição de impostos em sede do governo local, restrições essas que possuem matriz constitucional³¹¹. Apesar dessa consideração, há de ser pontuado, como expõe Nabais, que a subsidiariedade não necessita estritamente da conformação ao modelo federativo, sendo aplicável às mais diversas formas de conformação organizacional interna³¹².

Pela aplicação da subsidiariedade, retomando algumas das noções que esposamos no primeiro capítulo deste trabalho, temos que não se está a afastar o agir Estatal, ou restringi-lo, conforme o modelo nozickiano, à sua atuação como “Estado guarda noturno”, responsável pela concretização daquelas tarefas indispensáveis à sua constituição e estruturação. Pelo contrário, aqui reiteramos o paradigma smithiano de que, se é certo que o Estado deverá fornecer prestações aos seus cidadãos, deverá fazê-lo quando o fornecimento de bens pela iniciativa privada não for adequado ou suficiente, buscando recursos precipuamente através da tributação, nos moldes do Estado Fiscal que busca consolidar, sempre do modo mais próximo e mais acessível ao cidadão.

³¹⁰ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. O princípio de subsidiariedade: conceito e evolução. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, v. 35, n. 35, p. 13-52, 1995. p. 29.

³¹¹ Idem.

³¹² Complementa o autor: “Efectivamente, mesmo os estados politicamente descentralizados (estados federados) e desconcentrados (estados regionalizados), que, *prima facie*, parecem espelhar uma distribuição vertical ascendente das tarefas estaduais, estão muito longe de concretizar o vector da subsidiariedade em referência. [...] Assim, podemos dizer que, independentemente da concreta configuração constitucional da divisão vertical das tarefas ou funções estaduais, o “princípio federativo” apenas atua supletivamente, ou seja, se e na medida em que a constituição ela própria, ou a lei (parlamentar) em sua execução não proceder à referida distribuição de tarefas”. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Editora Almedina, 1998. p. 207-209.

3.5 DOS DEVERES FUNDAMENTAIS: DISCIPLINA E REFLEXÕES ACERCA DE UM DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Para além da compreensão da existência de um rol constitucionalmente previsto de direitos fundamentais, coloca-se a problemática da determinação acerca da existência ou não de um rol de deveres fundamentais, compreendidos enquanto categoria autônoma. De acordo com o principal teórico acerca da existência dos deveres fundamentais, José Casalta Nabais, a compreensão dos deveres fundamentais como categoria autônoma se mostra indispensável à adequada apreciação do indivíduo face aos direitos fundamentais, devendo situar-se no mesmo plano. Para o autor, o estatuto constitucional possui “duas faces” necessárias para situar a constituição do indivíduo³¹³.

Os deveres fundamentais, assim como os direitos fundamentais, evoluíram historicamente até sua atual configuração e são especialmente associados ao pensamento estoico e ao jusnaturalismo racionalista³¹⁴. Apesar disso, quando do movimento de positivação dos direitos fundamentais, através das declarações de direitos do século XVIII, não houve a preocupação com a inserção de um rol de deveres fundamentais. Ainda assim, decorrentes do período liberal, se pode encontrar deveres básicos, como a defesa da pátria e o dever de pagar tributos.

Os deveres fundamentais aparentemente permaneceram em segundo plano, na compreensão do autor, frente à “idade dos direitos”³¹⁵ - que inicia com as declarações de direitos do século XVIII e se encaminha até o pós-guerra, durante o

³¹³ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e o custo dos direitos. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>. Acesso em novembro de 2018.

³¹⁴ Expõe o autor: “Estes deveres, numa primeira fase da modernidade, vão, porém, integrar o sistema do direito natural elaborado pelo racionalismo, sendo em geral identificados com os aspectos passivos ou limites imanes dos próprios direitos, entendidos estes como direitos naturais. Pelo que os deveres jurídicos veem a coincidir com os deveres do homem enquanto tal. Com base neste entendimento dos deveres compreende-se que, chegado o momento de positivação dos direitos fundamentais (*rectius* dos direitos naturais) e com a crise do jusnaturalismo, que ganhou corpo na segunda metade do século XVIII, se não tenha reclamado uma positivação paralela para os deveres”. NABAIS, Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p.42.

³¹⁵ Termo de autoria de Norberto Bobbio, apropriado pelo autor para facilitar a compreensão.

século XX, e que, no caso brasileiro, inicia especialmente na década de 80 com o movimento constitucional que resultaria na CF 88³¹⁶. Para Nabais, portanto:

[...] no entendimento que temos por mais adequado, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucional própria. Uma categoria que, apesar disso, integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que este domínio ou esta matéria polariza todo o estatuto (activo e passivo, os direitos e os deveres) do indivíduo. Indivíduo que não pode deixar de ser entendido como um ser simultaneamente livre e responsável, ou seja, como uma pessoa. Uma ideia que bem precisa ser reforçada na época actual, em que a afirmação do individualismo possessivo, apresentado aliás como um dos apports da pos-modernidade, é cada vez mais onnipresente³¹⁷.

A noção de deveres fundamentais está intimamente ligada à concepção de homem que integra hoje as principais constituições, ou seja, a de que o indivíduo não é um ser isolado ou solitário, mas sim social e solidário, que exerce sua vida em comunidade. A base da ordem constitucional reside no entendimento do indivíduo como ser livre e responsável, de forma que a liberdade se apresenta como “uma ordem simultânea e necessariamente de liberdade e de responsabilidade”³¹⁸.

Os deveres fundamentais, portanto, entendidos enquanto categoria autônoma, são deveres jurídicos, o que os distingue dos pressupostos éticos/morais da constituição e dos deveres puramente morais/éticos³¹⁹, ainda que, não se possa negar, possuam as constituições uma carga moral/ética. Atuam como delimitadores dos direitos fundamentais, posto que em torno deles orbitam, considerando a preponderância dos direitos individuais e da liberdade nos estados democráticos de direito, mas jamais se comportam como polo oposto aos direitos fundamentais. Antes, consagram os valores comunitários que possuem como objeto, em última análise a dignidade humana³²⁰.

Diferentemente dos direitos fundamentais, os quais o constituinte está limitado a seu reconhecimento, os deveres fundamentais seriam objeto direto de sua criação. São aqueles expressamente reconhecidos no texto constitucional de forma explícita ou implícita e caracterizam-se por exprimirem posições jurídicas passivas, autônomas

³¹⁶ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e o custo dos direitos. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>. Acesso em novembro de 2018.

³¹⁷ Idem.

³¹⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 31.

³¹⁹ *Ibid.*, p. 35-36.

³²⁰ *Ibid.*, p. 40.

em relação aos direitos fundamentais, individuais, porque somente por analogia contemplariam pessoas coletivas, universais e permanentes. Também, no que se diferenciam dos direitos fundamentais, não possuem aplicabilidade imediata, requerendo, portanto, atuação do legislador infraconstitucional para que possam ser concretizados, aos moldes do que, na classificação das normas constitucionais, se pode chamar de normas constitucionais de eficácia limitada, afastando-se dessas em razão do maior grau de liberdade conferido ao legislador ordinário.

Apesar das diferenças salientadas, cumpre esclarecer que lhes é aplicável o regime dos direitos fundamentais, bem como a ponderação, através de seus três aspectos elencados – necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito³²¹. Nesses termos, Nabais conceitua os deveres fundamentais na função de categoria autônoma:

[...] podemos definir os direitos fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais³²².

Ainda que se considere possuir o legislador maior liberdade na elaboração e definição do conteúdo dos deveres fundamentais, é necessário que se atente aos direitos fundamentais reconhecidos no plano internacional, pois o Estado, membro de uma comunidade jurídica ampla, não pode afastar-se do núcleo duro dos direitos humanos reconhecidos enquanto parte integrante dos regimes democráticos. Do mesmo modo, não há como promover o afastamento de limites decorrentes da dogmática constitucional que o Estado de direito reserva aos deveres fundamentais, compreendidos na máxima de que “não há direitos sem deveres nem deveres sem direitos”, a qual deve ser compreendida pela asserção de que a garantia real dos direitos fundamentais não pode prescindir de um número mínimo de deveres a serem

³²¹ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e o custo dos direitos. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>. Acesso em novembro de 2018.

³²² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 64.

cumpridos, bem como de que um rol estritamente de deveres, dissociado de direitos, não se pode sustentar³²³.

Os direitos fundamentais, portanto, refletem um conjunto de deveres com a comunidade, destinados à concretização dos valores por ela escolhidos, quando de sua organização em Estado, representando, nesses termos, o plano mais alto da soberania constitucional³²⁴. Dessa premissa, são deduzidas três situações distintas, as quais cumpre detalhar:

a) Encontram-se aqueles que podemos denominar como deveres fundamentais clássicos, pois deles deriva de imediato a capacidade de organização e funcionamento das comunidades politicamente organizadas – são os deveres de defesa da pátria, os deveres políticos e o dever fundamental de pagar impostos, diretamente relacionados ao funcionamento do Estado³²⁵.

b) Os deveres de caráter econômico, social e cultural, que decorrem do advento do Estado Social, e buscam tutelar valores que, relevantes para a comunidade, são amparados pela Constituição – aqui estariam localizados os deveres de trabalhar, o dever de promover a saúde, defender o meio ambiente, de cultivar a propriedade, deveres que estão muito mais próximos à manutenção da coletividade do que do Estado³²⁶.

c) Não de ser mencionados os deveres de titularidade de categorias ou grupos de pessoas, como é o caso do dever de educação dos filhos que incumbe aos pais, e finalmente deveres que se apresentem como deveres com o próprio destinatário, como o são os deveres de defender a própria saúde, entendida assim como parte do conceito de saúde pública³²⁷.

Para fins da pesquisa realizada neste trabalho, nos interessa precipuamente o dever fundamental de pagar tributos, objeto do subitem que segue.

³²³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 57-59.

³²⁴ *Ibid.*, p. 101.

³²⁵ *Ibid.*, p. 102.

³²⁶ *Ibid.*, p. 103.

³²⁷ *Ibid.*, p. 103-105.

3.5.1 Do dever fundamental de pagar tributos³²⁸

Não é desconhecida, ou ao menos não deveria ser, a noção de que os direitos têm custos públicos para cuja realização são requeridos recursos. A tributação, na compreensão de Nabais, se afigura com o mecanismo democrático de financiamento dos direitos fundamentais que possuem acima de qualquer outra finalidade a concretização da dignidade da pessoa humana. O dever fundamental de pagar tributos, portanto, está associado ao Estado Fiscal, comprometido com a efetivação dos direitos fundamentais, fundado na noção de “cidadania fiscal”, na qual “todos os membros da sociedade contribuem para suportar os encargos públicos e financiar o custo dos direitos na medida de sua capacidade contributiva”³²⁹.

O Estado Fiscal tem sido a regra do Estado Moderno, aqui cabendo conceituá-lo enquanto o estado “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”, ou seja, cujo financiamento reside na forma de prestações em dinheiro exigidas dos seus cidadãos³³⁰. O Estado Fiscal compreende tanto o modelo de Estado Liberal, associado aos direitos fundamentais de primeira dimensão ou geração, como o Estado Social, associado aos direitos fundamentais de segunda dimensão. Em ambos os casos, está fortemente relacionado à pretensão de impor limites ao agir estatal³³¹.

³²⁸ Para fins deste subitem, adotaremos as expressões *tributo* e *imposto* como sinônimas, apesar da distinção existente no direito brasileiro acerca dessa terminologia.

³²⁹ CALIENDO, Paulo. **Direito tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 181-182.

³³⁰ Aqui interessante notar que o autor afasta das noções de estado fiscal os estados proprietários, produtores ou empresariais, ou seja, quando a atividade econômica é monopolizada, incluindo-se aqui os colapsados estados socialistas.

³³¹ Extremamente pertinente para compreensão a passagem que segue: “E assim aconteceu durante e imediatamente após a 1ª grande guerra, em que era necessário pôr cobro à dimensão que o estado assumira por força do próprio conflito, dimensão a que, por via de regra era imputada a crise financeira porque os estados então passaram, uma crise que, julgava-se, só seria suplantável através do regresso ao estado liberal, que o intervencionismo de guerra havia destruído. E assim acontece presentemente, em que o crescimento do estado (no sentido de que veio a designar-se “estado providência ou “estado de bem-estar”) e do respectivo suporte fiscal coloca justamente a questão de saber se ele não está a metamorfosear-se num estado proprietário encapuçado por via fiscal, assim se conseguindo uma “socialização a frio”. Efectivamente, a invocação do estado fiscal, como princípio constitucional, pretende obstar a que a tributação, e sobretudo o seu aumento sem cessar, se converta no “cavalo de Troia do socialismo no estado de direito burguês”, ou seja, que através do aumento quantitativo dos impostos se dê uma mudança qualitativa, que ponha termo ao estado fiscal e instaure um estado de carácter patrimonial ou proprietário”. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p.194-195.

A compreensão do Estado Fiscal parte da noção de que estão separados Estado e sociedade civil, cabendo ao primeiro, precipuamente, o cuidado da vida e a organização política – interesses comunitários gerais e a administração da justiça –, e à segunda o desenvolvimento através da economia. Não se trata de uma dualidade estanque, mas sim de carácter instrumental, o qual não pode ser considerado ultrapassado pelo advento do Estado Social³³²:

A “estadualidade fiscal” significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só essa separação permite que o estado e a economia actuem segundo critérios próprios ou autônomos³³³.

Decorre dessa compreensão que é do maior interesse do Estado, de modo a viabilizar suas funções de “ordenação e providência”, que o setor produtivo concentrado na sociedade civil se desenvolva e mantenha capaz de propiciar os meios – as receitas – necessários para tanto. Um Estado que realiza excessiva regulamentação ou onera demasiadamente os pagadores de impostos com tributos afasta-se do compromisso que representa o Estado Fiscal. Daí podermos dizer que o Estado Fiscal obedece de forma atenta ao proposto pelo princípio da subsidiariedade³³⁴. Há a necessidade, portanto, de que sejam fortalecidos princípios protetivos do contribuinte, que, ao mesmo tempo em que não devem conduzir ao retorno à noção de estado mínimo, tampouco podem entregar o cidadão pagador de impostos à “ferocidade” do fisco, sujeitando-o a possuir apenas o estritamente necessário para sua subsistência³³⁵.

Para Nabais, a noção de imposto possui três elementos caracterizadores: i) o elemento objetivo, pelo qual temos uma prestação em pecúnia, para a qual não há nenhuma contraprestação específica em favor do contribuinte, definitiva e estabelecida por lei; ii) o elemento subjetivo, porque é uma prestação exigida daqueles detentores de capacidade contributiva em favor dos entes públicos; e iii) o elemento teleológico, para o qual o imposto se constitui um instrumental, exercendo tanto

³³² *Ibid.*, p. 195-196.

³³³ *Ibid.*, p. 196.

³³⁴ *Ibid.*, p. 198-199.

³³⁵ *Ibid.*, p. 217-219.

funções fiscais quanto extrafiscais, sendo excluído seu emprego como qualquer forma de sanção³³⁶.

Desse modo, temos que, com o advento do Estado Social, não há como negar que os impostos, para além da função fiscal que lhes é intrínseca, possuem também a função extrafiscal, para fins de atendimento a objetivos constitucionalmente consagrados. Ainda assim, entendemos, como salienta Nabais, que a função primordial da incidência tributária deve ser a fiscal, sob pena de subverter-se a lógica legitimadora da instituição dos tributos, devendo a extrafiscalidade constituir verdadeira exceção:

[...] no actual estado social, caracterizado por um sábio e dinâmico equilíbrio entre a intervenção económico-social do estado e a defesa da(s) liberdade(s) do cidadão, o conceito de imposto não pode deixar de ter por característica normal ou típica a finalidade primária de obter receitas. Com efeito, só esta permite respeitar os postulados básicos do modelo estrutural jusliberal do imposto inerente à própria ideia de estado fiscal, o qual, tendo subjacente o princípio da primazia individual, implica importantes limitações à instrumentalização económico-social do imposto. Por outras palavras, o imposto, como “técnica liberal”, como “um meio oferecido ao estado (ou a qualquer poder de dominação) para realizar os seus fins, deixando aos indivíduos o máximo de liberdade”, negar-se ia a si mesmo se a sua instrumentalização económico-social pusesse em causa a função de alocação do mercado, enquanto mecanismo central da atribuição de recursos económicos [...]³³⁷.

A existência de um dever fundamental de pagar impostos, fundado na noção de cidadania fiscal, deve encontrar limites nos direitos fundamentais, especialmente no princípio da capacidade contributiva. Os direitos fundamentais atuarão em sua dimensão objetiva, porque consolidam direitos, liberdades e garantias que devem orientar a tributação porque portadores de valores e critérios de justiça, ao mesmo tempo em que, por sua dimensão subjetiva, representam limites à tributação, servindo de teste ao estado fiscal³³⁸. Aos direitos fundamentais, porque são direitos subjetivos públicos, protegem da tributação excessiva, sempre que esta venha a descaracterizar o núcleo fundamental do direito constitucionalmente assegurado, por isso é inadmissível que sejam reconhecidos direitos fundamentais para que sejam aniquilados mediante o manejo de deveres fundamentais³³⁹.

³³⁶ *Ibid.*, p. 224-229.

³³⁷ *Ibid.*, p. 245.

³³⁸ *Ibid.*, p. 551.

³³⁹ *Ibid.*, p. 569-571.

4 DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Constitui objetivo deste trabalho analisar o Imposto sobre Grandes Fortunas, aqui denominado IGF, no sistema constitucional tributário brasileiro, bem como tecer considerações acerca da sua possível implementação. Nossa discussão pretende considerar seu atendimento ao paradigma smithiano que adotamos enquanto noção de justiça, apta a elucidar a tributação adequada, assim como aos princípios constitucionais tributários limitadores do poder de tributar, e o dever fundamental de pagar tributos, entendido através da prevalência, como elucida Casalta Nabais, de um modelo jusliberal, através do predomínio da função fiscal, e não extrafiscal, da tributação.

A consecução desse objetivo requer inicialmente uma exposição do que constitui um Imposto sobre Grandes Fortunas, ao menos aquilo que, conforme a experiência internacional e os projetos de lei complementar brasileiros, tem sido referido acerca de sua base de cálculo e período de apuração, dentre outros elementos integrantes da possível regra matriz de incidência tributária. A experiência internacional com o tributo também fornece valiosas informações sobre sua receptividade e comportamento, demonstrando a atualidade do tema, que veio a ser renovado pelo livro *O Capital no Século XXI* do economista francês Thomas Piketty, e a recente “Greve dos Coletes Amarelos”, também na França, a pressionar o então presidente Emmanuel Macron pelo aumento das alíquotas do tributo.

4.1 DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: CONSIDERAÇÕES A PARTIR DA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Dentre as perspectivas que circundam a instituição do IGF, parece haver um consenso a nível nacional e estrangeiro de que se trata de um imposto que deveria incidir de forma periódica sobre o patrimônio de um indivíduo ou família, admitindo-se

também a possibilidade de sua incidência sobre o patrimônio empresarial³⁴⁰. Imposto que grava diretamente o patrimônio pessoal³⁴¹. Explica Olavo Nery Corsatto:

[...] verifica-se que, em linhas gerais, grande fortuna – o fato gerador do imposto – seria o patrimônio da pessoa física, apurado anualmente, cujo valor ultrapassasse determinado limite. [...] Tal patrimônio seria constituído, portanto, de bens, móveis e imóveis, físicos e financeiros, e direitos do contribuinte³⁴².

Uma definição apressada o explicaria como um imposto sobre o patrimônio líquido, o que o diferencia dos demais impostos incidentes sobre a propriedade, nos quais há a consideração do valor bruto do objeto tributável para fins de definição de base de cálculo, além de incidirem tais impostos sobre certas manifestações da propriedade – veículos, transmissão de imóveis, heranças – enquanto o IGF considera o valor da riqueza como um todo. Espécie tributária, portanto, que não se distancia da evolução da tributação historicamente verificada.

Com efeito, os primeiros tributos sobre a propriedade e a renda foram instituídos em período anterior à Magna Carta, ano de 1154, na Inglaterra³⁴³. No contexto francês, a partir de 1791, no fulgor da Revolução, foram iniciados registros com a finalidade de exercer controle sobre as heranças dentro do território, de modo que, no final do século XX – ano de 1981 –, forneceria o arcabouço necessário para fins da instituição do imposto sobre a riqueza nos moldes em que o conhecemos – um *Impôt sur les Grandes Fortunes*, destinado a dirimir desigualdades sociais, parte do produto de sua arrecadação destinado à garantia de renda mínima aos menos

³⁴⁰ QUILICE, Thiago Ferreira. Situação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil e no exterior: uma revisão de literatura. **Business and Management Review**, v. 5. p. 1-9. fev./2016.

³⁴¹ Complementa-se também: “Os Impostos sobre a Riqueza ou *Wealth Taxes*, são impostos que gravam o patrimônio pessoal agregado de um indivíduo ou família, embora em certos países ele também possa incidir sobre o patrimônio das empresas. Sobre o total patrimonial levantado, após se excluir os ativos isentos de tributação e os descontos concedidos, são aplicadas alíquotas (em geral progressivas) ao que exceder o limite de isenção. A base de cálculo do *Wealth Tax* é bastante abrangente e geralmente incide sobre o patrimônio acumulado em ações, em depósitos bancários e de poupança, em seguros, em investimento em ativos reais e empresas de capital fechado, em títulos financeiros, em imóveis urbanos e rurais (inclusive o de residência), em automóveis, obras de arte, joias, barcos, aeronaves e outros bens de uso pessoal”. CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Nota técnica. 2011. p. 9.

³⁴² CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. Brasília: **Revista de Informação Legislativa**, n. 146, abr./jun. 2000. p. 94-95.

³⁴³ COMERLATO, Marília Bachi. GIORA, Milena Faria Derato. Imposto sobre grandes fortunas: é possível? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 121. p. 191-205. mar./abr. 2015. p. 3.

favorecidos³⁴⁴. O tributo seria extinto em 1986, retornando a sua instituição no ano de 1988, através do *Impôt de Solidarité sur La Fortune (ISF)*, pelo então governo de orientação social-democrata, permanecendo até a atualidade³⁴⁵.

A partir do modelo francês, outros países passaram a adotar a tributação sobre fortunas, contudo, sem sucesso. Áustria, Dinamarca e Alemanha abandonaram o tributo em 1997, sendo seguidas pela Finlândia, Islândia e Luxemburgo em 2006, Suécia em 2007 e Espanha em 2008. As razões diferem: o tributo foi declarado inconstitucional na Alemanha, em razão da ausência de clareza acerca da sua racionalidade. O governo espanhol entendeu por abandonar o *wealth tax* de modo a reduzir os pesos incidentes sobre os contribuintes, afetados pela crise imobiliária de 2008³⁴⁶.

A preocupação que leva os governos a se interessarem pela tributação da riqueza líquida reside especialmente em políticas redistributivistas, amparadas na crença de que a concentração de riqueza vem aumentando em níveis significativos. A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) acompanha essa tendência, o que é evidenciado através de seus boletins, formulados a partir de dados coletados com os países-membros, e que, a partir de 2015, criou um banco de dados para monitoramento da situação referente à concentração de patrimônio.

Para a organização, apesar de a desigualdade de renda ser significativa, a desigualdade na distribuição de riquezas seria ainda mais determinante, justamente por permitir que os possuidores de patrimônio possam consumir mais que a sua renda usual ou ainda gerar renda a partir do capital, acrescendo à riqueza preexistente. Os dados coletados variam quando considerada a concentração de riqueza de uma *household*, assim entendida como pessoas que coabitam³⁴⁷, para a concentração individual de riqueza³⁴⁸.

³⁴⁴ GLENNERSTER, Howard. Why was a wealth tax for the UK abandoned? Lessons for the policy process and tackling wealth inequality. **Journal of Social Policy**, v. 41. p. 233-249. 2012. p. 2.

³⁴⁵ QUILICE, Thiago Ferreira. Situação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil e no exterior: uma revisão de literatura. **Business and Management Review**, v. 5. p. 1-9. fev./2016. p. 4.

³⁴⁶ GLENNERSTER, Howard. Why was a wealth tax for the UK abandoned? Lessons for the policy process and tackling wealth inequality. **Journal of Social Policy**. v. 41. p. 233-249. 2012. p. 2-3.

³⁴⁷ Para fins de clareza e por entendermos que o termo se faz melhor explicar em seu idioma de origem, utilizaremos *Household*. CAMBRIDGE DICTIONARY. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/household#dataset-examples>. Acesso em janeiro de 2019.

³⁴⁸ BALESTRA, Carlotta; TONKIN, Richard. **Inequalities in household wealth across OECD countries**: evidence from the OECD wealth distribution database. Disponível em: [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=SDD/DOC\(2018\)1&docLanguage=En](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=SDD/DOC(2018)1&docLanguage=En). Acesso em janeiro de 2019. p. 6-7.

Os dados que foram analisados para a confecção, *v.g.*, do *working paper* intitulado *Inequalities in household wealth across OECD countries: evidence from the OECD wealth distribution database*, demonstram que dos 18 países-membros analisados, 10% das *households* concentrariam 52% do total da riqueza líquida, comparada com 24% da renda. Esses 10% que concentram a riqueza são localizados em sua maioria nos Estados Unidos, nos Países Baixos e na Dinamarca³⁴⁹.

Os mesmos dados, entretanto, demonstram que as *households* detentoras dos menores percentuais de riqueza líquida não podem ser consideradas pobres quando considerada a sua renda. Em média, 19% das *households* incluídas no um quinto com menor concentração de riqueza estão incluídas nos dois quintos de maior concentração de renda³⁵⁰.

A preocupação se estende também para a riqueza que é adquirida mediante transferência, especialmente heranças. Estima a organização, *v.g.*, que uma em três *households* recebeu alguma doação ou herança, bem como que *households* detentoras de maior renda são mais propensas a terem recebido algum valor decorrente de doações ou heranças³⁵¹. Ainda assim, os mesmos dados demonstram que o recebimento de heranças também pode representar em certa medida, a partir dos dados dos 18 países objeto de análise, um instrumento de redução da concentração de riqueza:

*The strong link between people's current income and the wealth inherited will tend to lower intergenerational mobility. Similarly, the incidence and value of inheritances are higher for those in the top wealth quintile than for those at the bottom, implying that inheritances increase absolute differences in wealth across the distribution. However, in some cases, inheritances account for a larger share of wealth at the bottom of the distribution, meaning inheritances may reduce relative differences in wealth, at least in some countries*³⁵².

³⁴⁹ *Ibid.*, p. 7.

³⁵⁰ *Idem.*

³⁵¹ BALESTRA, Carlotta; TONKIN, Richard. **Inequalities in household wealth across OECD countries**: evidence from the OECD wealth distribution database. Disponível em: [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=SDD/DOC\(2018\)1&docLanguage=En](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=SDD/DOC(2018)1&docLanguage=En). Acesso em janeiro de 2019. p. 7-8.

³⁵² A forte conexão entre a renda e a riqueza herdada dos indivíduos tende a diminuir a mobilidade intergeracional. Similarmente, a incidência e o valor das heranças são mais altos para aqueles pertencentes ao um quinto superior da concentração de riqueza do que para aqueles na base, implicando que as heranças aumentam de modo absoluto as diferenças de riqueza distribuída. Apesar disso, em alguns casos, as heranças representam uma porção maior da riqueza na base da distribuição, significando que as heranças podem reduzir diferenças relativas na concentração de riqueza, ao menos em alguns países. Tradução livre. *Ibid.*, p. 7-8.

As desigualdades de renda e riqueza interagem entre si, conforme demonstra o *Statistics brief* da OCDE intitulado *Household wealth inequality across OECD countries: new OECD evidence*, de modo que as *households* detentoras da maior riqueza acumulada apresentam maior concentração de renda. Essa correlação seria bastante forte em países como Canadá, Alemanha e Luxemburgo, por exemplo. A propriedade de ativos financeiros também é elemento determinante, porquanto eventuais altas de preços de ativos financeiros estariam associadas com um maior fluxo de riqueza, sendo destinado aos 10% do topo dentre os concentradores de riqueza³⁵³. Apesar dos indicativos apurados pela OCDE, a própria organização ainda considera bastante incipientes os dados coletados acerca do tema, no âmbito dos países-membros³⁵⁴.

Essa percepção de que os dados seriam ainda incipientes para uma apreciação cautelosa acerca da distribuição da riqueza e seus efeitos não está presente, entretanto, na obra de Thomas Piketty. Para o economista francês, a concentração de riqueza vem crescendo de modo avassalador, de forma a ensejar, nos anos que seguem, um enfraquecimento das democracias modernas em prol dos interesses do capital internacional, não existindo dúvida acerca da necessidade, portanto, da instituição de um tributo global sobre a riqueza, a incidir através de alíquotas expressamente confiscatórias.

A obra *O Capital no Século XXI* reacendeu o debate acerca da tributação sobre as grandes fortunas e tem sido, como pudemos verificar na pesquisa realizada, aceita pela doutrina brasileira de modo praticamente incontestável, apesar das duras críticas que vem sofrendo internacionalmente por nomes como Stiglitz e, em âmbito nacional, por Caliendo. Antes da sua contraposição, cabe, contudo, uma exposição sucinta da teoria de Piketty, destacando que não é objeto deste trabalho a análise e testagem dos dados tratados pelo francês, mas sim a contextualização e elucidação do estado

³⁵³ MURTIN, Fabrice; D'ERCOLE, Marco Mira. **Household wealth inequality across OECD countries: new OECD evidence**. Disponível em: <http://www.oecd.org/sdd/household-wealth-inequality-across-OECD-countries-OECD-2019.pdf>. Acesso em janeiro de 2019. p. 4-5.

³⁵⁴ *Wealth is a critical element of household economic resources, but also one where availability of comparable data remains severely limited. The OECD plans to regularly update the information in the OECD Wealth Distribution Database, extending its coverage and improving its comparability.* “A riqueza é um elemento determinante dos recursos econômicos detidos pelas households, ao mesmo tempo em que constitui componente sobre o qual dados comparáveis permanecem sendo extremamente limitados. A OCDE planeja atualizar regularmente a informação contida no seu Banco de Dados de Distribuição de Riqueza, de modo a ampliar a sua cobertura e melhorar suas possibilidades de comparação entre dados”. Tradução livre. *Ibid.*, p. 7.

da arte do tema objeto de análise e sua complexidade que, a partir de nossa abordagem, há de ser enfrentada no plano das teorias da justiça e do sistema constitucional tributário, no âmbito do direito brasileiro.

4.1.1 Da tributação global sobre o patrimônio: a teoria proposta por Thomas Piketty em *O Capital no Século XXI* e suas críticas

Para Thomas Piketty, a tributação mundial sobre a riqueza não é uma faculdade, mas uma necessidade. A fim de que a democracia e o Estado Social possam atingir seus respectivos fins, é imperativa a criação de um imposto mundial e progressivo sobre o capital³⁵⁵, de modo a atacar a concentração mundial de riquezas, objetivo a ser atingido mediante transparência financeira internacional. A proposta é apresentada como uma utopia útil, necessária enquanto ponto de referência para a averiguação daquilo que outras soluções ofereceriam ou deixariam de oferecer, em razão da dificuldade do estabelecimento de cooperação internacional nesse nível de interação³⁵⁶.

O imposto sobre o capital se constituiria em um imposto global, progressivo e anual sobre os grandes patrimônios, levando-se em conta os ativos – sejam imobiliários, financeiros ou corporativos. De acordo com o economista, a principal diferença entre o imposto sobre o capital e os demais sobre o patrimônio é que estes são incidentes sobre o patrimônio imobiliário somente, sendo desconsiderado o patrimônio financeiro e eventuais empréstimos a serem deduzidos do valor dos bens. O imposto sobre o capital, nesses moldes, não se destinaria propriamente a substituir todos os recursos fiscais disponíveis aos países, mas de um complemento para a arrecadação do Estado Social³⁵⁷. Os objetivos de tal tributo, contudo, vão mais além:

³⁵⁵ A noção de capital para o autor compreende: “o conjunto de ativos não humanos que podem ser adquiridos, vendidos e comprados em algum mercado. Assim, o capital compreende, especificamente, o conjunto formado pelo capital imobiliário (imóveis, casas), utilizado para moradia, e pelo capital financeiro e profissional (edifícios e infraestrutura, equipamentos, máquinas, patentes etc.), usado pelas empresas e pela administração pública”. De modo que o autor claramente exclui o capital humano da definição de capital, porquanto “ele não pode pertencer a outra pessoa, tampouco pode ser comprado e vendido num mercado [...]. É claro que um indivíduo pode oferecer seus serviços sob algum tipo de contrato de trabalho. Contudo, em todos os sistemas jurídicos modernos, isso só pode ser feito em caráter temporário, com limitações no horário e na abrangência dos serviços prestados”. PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. São Paulo: Intrínseca, 2014. p. 51-52.

³⁵⁶ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. São Paulo: Intrínseca, 2014. p. 501-502.

³⁵⁷ *Ibid.*, p. 503-504.

Em termos de receitas, trata-se apenas de um complemento relativamente modesto na escala do Estado Social moderno: alguns pontos da renda nacional (três a quatro pontos no máximo, o que não é nada desprezível). O papel principal do imposto sobre o capital não é financiar o Estado Social, mas regular o capitalismo. O objetivo é evitar uma espiral desigualadora sem fim e uma divergência ilimitada das desigualdades patrimoniais, além de possibilitar um controle eficaz das crises financeiras e bancárias. Contudo, antes de poder cumprir esse duplo papel, o imposto sobre o capital deve permitir que se atinja um objetivo de transparência democrática e financeira sobre os patrimônios e os ativos detidos pelos indivíduos em escala internacional³⁵⁸.

Para atingir o objetivo proposto, o autor refere a necessidade de ampliação dos acordos internacionais sobre as transmissões automáticas de informações bancárias, possibilitando que as autoridades nacionais possam determinar a integralidade do patrimônio líquido de cada cidadão, elaborando, ato contínuo, declarações pré-preenchidas, sujeitas à contestação pelo contribuinte, de forma justificada:

O princípio deve ser simples: cada autoridade fiscal nacional deve receber todas as informações necessárias para lhe permitir calcular o patrimônio líquido de cada cidadão. É, na verdade, imperativo que o imposto sobre o capital funcione segundo a lógica da declaração pré-preenchida pelo governo, sistema que já está em vigor em vários países para o imposto sobre a renda (por exemplo, na França, onde cada contribuinte obtém um documento indicando os salários declarados por seus empregadores e as rendas financeiras declaradas pelos bancos). O funcionamento deveria ser o mesmo para uma declaração pré-preenchida do patrimônio (que poderia, inclusive, ser feita no mesmo documento). Cada contribuinte recebe uma declaração indicando todos os seus ativos e passivos conhecidos pela administração fiscal. [...] Perceberemos, assim, uma dupla vantagem da declaração pré-preenchida: ela simplifica a vida do contribuinte e evita a grande tentação de reduzir um pouco o valor de seus bens³⁵⁹.

A principal dificuldade, de acordo com Piketty, é incluir nas transmissões automáticas de informações bancárias os ativos financeiros existentes em bancos no exterior, destacando o pesquisador que a principal escusa apresentada pelos “paraísos fiscais” é a possibilidade de má utilização pelos governos da informações que poderiam oferecer, a qual destaca ser uma motivação ignóbil, constituindo pura e simplesmente em roubo a alteração da base fiscal após o enriquecimento através do livre-mercado e da cooperação econômica com países vizinhos³⁶⁰.

Igualmente, enuncia que a tributação sobre a renda, por si só, constituiria modo incompleto de aferição da capacidade contributiva dos detentores das grandes

³⁵⁸ *Ibid.*, p. 504.

³⁵⁹ *Ibid.*, p. 506-507.

³⁶⁰ *Ibid.*, p. 506-510.

fortunas, porque resultam em “taxas efetivas de tributação (expressas em porcentagem da renda econômica) extremamente baixas no topo das hierarquias das fortunas”, uma vez que alguns indivíduos seriam tributados em fração correspondente a um centésimo ou um décimo de sua renda econômica, de forma a acentuar as desigualdades patrimoniais³⁶¹. Nesse cenário, o imposto progressivo sobre o capital constitui-se em complemento à tributação sobre a renda, no contexto dos indivíduos detentores de riquezas, porque é capaz de aferir de maneira mais realista a sua capacidade contributiva, o que leva o autor a propor a imposição de alíquotas de 5% do total dos patrimônios mais significativos, ou ainda mais altas, em 10% para os patrimônios dos bilionários³⁶².

Apesar de aplaudida, a teoria de Piketty encontrou em pouco tempo oposição de nomes como Stiglitz, Prêmio Nobel de Economia, e um estudioso da desigualdade. O pesquisador apresenta inconsistências na abordagem realizada, especialmente por entender que a riqueza e o capital são conceitos diversos. É possível que as rendas do patrimônio operem em crescimento enquanto as rendas do capital decresçam. E isso porque o patrimônio para fins de incremento da riqueza é composto majoritariamente por patrimônio imobiliário, e não bens de produção, podendo ter seu valor de mercado incrementado. Para esses fins, políticas de mercado e de tributação podem ter contribuído para um cenário de valorização, e conseqüente aumento da desigualdade³⁶³:

[...] while both wealth and capital are aggregates, they are distinctly different concepts. Once one recognizes this, it becomes easy to reconcile the stylized facts with conventional theory. The wealth-income ratio could be increasing even as the capital-income ratio (appropriately measured) is stagnating or decreasing. Much of wealth is not produced assets (machines) but land or other ownership claims giving rise to rents. Some of the increase in wealth is the increase in the capitalizes value of what might be called exploitation rents – associated with monopoly rents and rents arising from other deviations from the standard competitive paradigm. [...] An analysis of the forces giving rise to the increase in land values and exploitation rents provides some insights into why there has been such a marked increase in wealth (and income) inequality, enables us to assess whether such increases are likely to continue, and to identify policies that might militate against these increases³⁶⁴.

³⁶¹ *Ibid.*, p. 510-512.

³⁶² PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. São Paulo: Intrínseca, 2014. p. 513-514.

³⁶³ STIGLITZ, Joseph E. New theoretical perspectives on the distribution of income and wealth among individuals. United Kingdom: **Inequality and Growth: Patterns and Policy**. Palgrave Macmillan. p. 1-71, 2016. p. 2-3.

³⁶⁴ “[...] apesar de a riqueza e o capital serem agregados, eles são conceitos distintamente diferentes. Uma vez que isso [essa diferença] é reconhecida, se torna fácil reconciliar os fatos estilizados com a teoria convencional. A razão riqueza/renda poderia estar aumentando apesar de a razão capital/renda

Para Stiglitz, o paradigma neoclássico padronizado na relação capital x trabalho em mercados competitivos parece ser insuficiente para explicar o aumento da concentração de riqueza que é observado em países como os Estados Unidos e outras economias desenvolvidas. Antes, a disparidade parece decorrer do aumento do valor da terra, e não do aumento da quantidade de terra possuída e, conseqüentemente, com o aumento de produtividade da economia³⁶⁵.

Ademais, características específicas da propriedade imobiliária, como a possibilidade de ser dada em garantia, fazem com que seu valor possa aumentar ou diminuir de acordo com políticas monetárias e financeiras adequadas ou não. O acesso ao crédito daí decorrente também parece ser uma das principais fontes de concentração de riqueza e diminuição da competição³⁶⁶.

Nacionalmente, as conclusões de Piketty também receberam críticas em recente artigo de Caliendo. Para o acadêmico, a questão da redistribuição de renda está intrinsecamente relacionada com a noção de Estado Social, enquanto “modelo político essencialmente promocional, desejoso de entregar bens e serviços básicos à manutenção de um mínimo social à dignidade humana”³⁶⁷. A tributação deve ser considerada como um dos mecanismos utilizados para melhoria da qualidade geral de vida, mas certamente não é único, especialmente considerando que os indivíduos reagem de modo diverso aos estímulos que lhes são dados. A tributação que grava um acúmulo de riquezas mais do que o consumo, diminuindo o incentivo à poupança e a sensação geral de bem-estar podem estimular o consumo. Ao mesmo tempo, o

(apropriadamente medida) estar estagnada ou decrescendo. Muito da riqueza não é constituída de bens de produção (máquinas), mas de terras ou outra espécie de propriedade que origine rendas. Parte do aumento da riqueza é o aumento do valor de capitalização do que pode ser denominado rendas de exploração – associadas com as rendas de monopólio e rendas decorrentes de outros desvios do paradigma de competição padrão. [...] Uma análise das forças que estão dando azo à elevação dos valores da terra e das rendas de exploração fornece alguns entendimentos acerca de por que há sucedido um notável aumento na desigualdade de riqueza (e renda), bem como nos permite verificar se estes aumentos estão propensos a continuar e a identificarmos políticas [públicas] que possam atuar contra esses aumentos”. Tradução livre. *Idem*.

³⁶⁵ *Ibid.*, p. 23.

³⁶⁶ O economista exemplifica: *Nowhere was this clearer than in the former Soviet Union, where bank licences were granted to some politically connected individuals. The access to funds that this provided enabled them to acquire state assets as they were being privatized; the limited access to funds meant that competition was limited, and they could acquire the state assets at far below fair market value.*

“Em nenhum lugar isso foi mais claro que na extinta União Soviética, na qual os créditos bancários eram concedidos a indivíduos relacionados à política. O acesso a recursos permitiu que fossem adquiridos ativos do estado conforme iam sendo privatizados; o acesso limitado a recursos significava que a competição fora limitada possibilitando a aquisição de ativos do Estado por valores muito inferiores ao de mercado.” Tradução livre. *Ibid.*, p. 40.

³⁶⁷ CALIENDO, Paulo. A tributação progressiva da renda e a redistribuição da renda: o caso do Brasil. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 20, n. 40, p. 190-214, 2017. p. 191.

desestímulo ao consumo pode conduzir ao desaquecimento da economia e ao empobrecimento geral³⁶⁸.

Para o professor, a tese de Piketty tem nos tributos o seu pilar central, porque a partir da tributação seriam formulados os arranjos econômicos, viabilizando as finalidades sociais de manutenção da democracia e do Estado Social. Entretanto, trata-se não da necessidade do emprego da tributação para fins arrecadatórios, mas da tributação que se traveste de reguladora do capitalismo³⁶⁹ e, por que não acrescentar, de instrumento de desforra social:

O desejo confesso de *Piketty* não é arrecadar com a tributação das grandes fortunas, tal como aparentemente se poderia pensar. Afinal, poder-se-ia pensar erroneamente, tributar o 1% dos mais ricos seria mais simples, mais prático, mais eficiente e mais legítimo do que taxar a grande maioria da população. *Piketty* desconcerta seus leitores afirmando literalmente que: “quando um governo tributa um determinado nível de renda ou de herança a uma alíquota de 70 ou 80%, o objetivo principal obviamente não é o de aumentar as receitas (porque essas altas alíquotas nunca geram muita receita). O objetivo é abolir tais rendas e heranças vultosas, as quais são socialmente inaceitáveis e economicamente improdutivas”. Novamente o argumento econômico mescla-se a um moralismo contra os mais ricos³⁷⁰.

Do mesmo modo, para o autor, a tributação isoladamente considerada é incapaz de implicar distribuição de renda, pois é a estrutura econômica a responsável pelo resultado sobre o qual se pagam tributos. Assim é, v.g., a estrutura de rendimentos pré-tributação que implicará a incidência de uma determinada alíquota de IR³⁷¹. O equívoco de *Piketty* residiria na extremada importância que confere à tributação do capital, porquanto seriam desconsideradas outras três variáveis relevantes, que possuem impacto maior ou semelhante ao da tributação progressiva: i) a redução da inflação; ii) a redução dos juros; iii) os entraves ao empreendedorismo³⁷².

No tocante à inflação, a sua redução possui inafastáveis efeitos benéficos na redução da desigualdade, em especial decorrendo dos ganhos associados à estabilização dos preços. As classes menos privilegiadas não conseguem reduzir o impacto da inflação sobre seus recebíveis, havendo efeito negativo sobre a renda³⁷³.

³⁶⁸ *Ibid.*, p. 191-194.

³⁶⁹ CALIENDO, Paulo. A tributação progressiva da renda e a redistribuição da renda: o caso do Brasil. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, v. 20, n. 40, p. 190-214, 2017. p. 202-203.

³⁷⁰ *Ibid.*, p. 203.

³⁷¹ *Ibid.*, p. 200.

³⁷² *Ibid.*, p. 206.

³⁷³ *Ibid.*, p. 206-211.

Ainda, na esteira do que também é referido por Stiglitz, a restrição do acesso ao crédito, e a manutenção de juros altos privilegiam um número reduzido de rentistas. Finalmente, a existência de entraves ao empreendedorismo dificulta sobremaneira a “desconcentração econômica” e a consequente distribuição de riqueza³⁷⁴.

Apesar de não ser o objetivo deste trabalho contestar os dados empregados por Piketty, o estado da arte de sua contribuição e das críticas que tem enfrentado deixam muito claro: a questão envolvendo a distribuição de renda e riqueza não possui soluções estanque. Pelo contrário, a sua apreciação deve pautar-se não apenas pelo modelo econômico, mas de justiça e de direito. A tributação do capital não é unanimidade e não vem sendo aplicada com o sucesso que a tese esboçada por Piketty faz parecer.

4.1.2 Considerações acerca do *wealth tax* no cenário mundial

Tivemos a oportunidade de enfatizar na abertura do capítulo que os motivos que têm levado os países europeus a abandonarem o imposto sobre fortunas são os mais diversos. Aqui, cabe um maior aprofundamento, para que se compreenda o estado de aceitação do tributo no cenário europeu, não como direito comparado, mas apenas para se esclareça o estado da arte da tributação da riqueza.

A França foi o único país no âmbito da União Europeia a impor um imposto sobre fortunas desde 1981: um imposto anual a ser pago por indivíduos, tendo como base de cálculo o valor líquido de seu patrimônio que ultrapasse o valor legal, a ser aferido em primeiro de janeiro. Estão sujeitos ao tributo os indivíduos cuja riqueza líquida tributável exceda 1,3 milhão de euros. O tributo é aferido para cada *household*, compreendendo aqueles que coabitam na casa, como companheiros(as) ou esposos(as) e menores de idade cujos patrimônios pessoais sejam por eles administrados³⁷⁵.

Do mesmo modo, estão sujeitos ao pagamento do tributo aqueles residentes em território francês, integrando a base de cálculo os bens dentro e fora da França, de modo que são tributados ativos internacionais. Indivíduos não domiciliados na

³⁷⁴ *Ibid.*, 211-212.

³⁷⁵ **Overview of the french tax system.** Disponível em: https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf. Acesso em janeiro de 2019. p. 70-71.

França, mas que possuam patrimônio em seu território, ressalvados ativos financeiros, também estão sujeitos ao seu pagamento, com exceções para, *v.g.*, participações no capital social empresarial que representem ao menos 10% do mesmo. O tributo é progressivo e possui como alíquota máxima 1,5% para patrimônios superiores a 10 milhões de euros. A data-limite para apuração e pagamento do montante devido é dia 15 de junho³⁷⁶. Apesar de o exemplo francês ultrapassar 30 anos, contando da primeira instituição do imposto em 1981, é preciso enunciar que, na atualidade, a função do imposto sobre fortunas foi bastante suprimida, tendo a sua base de cálculo sido reduzida de modo a contemplar apenas o patrimônio imobiliário³⁷⁷.

A bibliografia acerca da tributação da riqueza líquida através de um imposto anual, um verdadeiro *wealth tax* ou *net wealth tax*, continua sendo bastante escassa³⁷⁸. Muito entretanto, se refere acerca da tributação da riqueza *lato sensu*, assim entendida enquanto a tributação que atinge diferentes manifestações da propriedade. Acerca dessa tributação, podem ser referidos a *estate tax* e a *gift tax* comuns nos países Anglo-Saxônicos, que se identificam com a tributação *causa mortis* e doações, além dos tributos sobre a propriedade imobiliária, e o imposto sobre grandes fortunas.

Madoff sustenta que o sistema tributário corrente nos Estados Unidos privilegia a riqueza herdada de dois modos significativos: i) primeiro porque exclui a herança na possibilidade de tributação da renda, de forma que não importa a quantia a ser herdada pelos indivíduos porque, para fins de tributação da renda, serão tratados em igualdade de condições; ii) segundo, porque os herdeiros estão em verdadeira vantagem em relação à tributação imposta na venda de propriedades³⁷⁹. Nesse sentido, explica-se:

[...] Normally, when an individual sells property, he or she is subject to tax on the difference between the amount he or she receives from the sale and the original purchase price. If the property is passed on by gift, the recipient has the same basis in the property that the donor had, thus passing on any built-

³⁷⁶ **Overview of the french tax system.** Disponível em: https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf. Acesso em janeiro de 2019. p. 71-72.

³⁷⁷ Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305>.

³⁷⁸ Conforme a pesquisa realizada, percebe-se que a análise está cingida aos variados tributos sobre a riqueza, englobando o imposto sobre a riqueza líquida, ou imposto sobre grandes fortunas, para utilizar a terminologia do Sistema Tributário Nacional.

³⁷⁹ MADOFF, Ray D. Considering Alternatives: Are There Methods Other Than the Estate and Gift Tax That Could Better Address Problems Associated with Wealth Concentration? **BCL Rev.**, v. 57, p. 883-999, 2016. p. 885.

*in gains to the recipient. There is a special basis rule, however, that applies to property passed on at death: in that case, the heir receives the property with a basis equal to the fair market value of the property at the time of the decedent's death ("stepped-up basis"). The effect of the stepped-up basis is that an heir can sell inherited property and pay no capital gains taxes, even if the decedent had significant untaxed, built-in gains at the time of death*³⁸⁰.

Duff baseia-se no fato de que um tributo sobre a riqueza herdada não possui, nem deve possuir, como característica principal meramente a de arrecadar, no contexto norte-americano. Contudo, suas premissas se situam na esfera das razões pelas quais comumente se sustenta a necessidade de um imposto sobre a riqueza, seja ele sobre o seu valor líquido ou sobre o montante transmitido por doação ou herança³⁸¹.

Ainda assim, expõe por que um imposto anual sobre a riqueza não se configuraria como a melhor ferramenta para o combate da concentração de riqueza: porque o imposto sobre a riqueza líquida não faz diferenciação entre a riqueza adquirida merecidamente e imerecidamente. Seria necessário separar a riqueza herdada que contribui para ocasionar oportunidades desiguais daquela que resulta de decisões anteriores, determinadas pelo trabalho e poupança. Destaca ainda que um imposto sobre a riqueza líquida é significativamente mais difícil de ser administrado (e mais custoso) do que aquele incidente sobre a transferência de riqueza, nos moldes da *estate tax* e da *gift tax*³⁸².

O imposto sobre a riqueza líquida, diferentemente dos demais impostos sobre a riqueza, vem amparado doutrinariamente na concepção de promover uma melhor distribuição de recursos entre os membros de um Estado. Explica Tanabe:

Adoption of a net wealth tax has been supported on several grounds, but mainly on those of equity. It is generally recognized that income alone is an

³⁸⁰ MADOFF, Ray D. Considering Alternatives: Are There Methods Other Than the Estate and Gift Tax That Could Better Address Problems Associated with Wealth Concentration? **BCL Rev.**, v. 57, p. 883-999, 2016. p. 885-886. "Normalmente, quando um indivíduo vende uma propriedade, ele ou ela está sujeito a impostos sobre a diferença entre o valor pelo qual ele ou ela recebeu com a venda e o valor original de compra. Se a propriedade é transferida por meio de doação, o donatário recebe a mesma base sobre a propriedade que o doador tinha, assim transferindo ganhos incorporados a ela para o donatário. Existe uma regra base especial, contudo, aplicável à propriedade transferida por ocasião da morte: nesse caso, o herdeiro recebe a propriedade com base equivalente ao valor de mercado da propriedade ao tempo do falecimento do testador (*stepped-up basis*). O efeito da *stepped-up basis* consiste em poder o herdeiro vender a propriedade herdada e não pagar impostos sobre os ganhos, ainda que o testador possua ganhos incorporados à propriedade que não tenham sido alvo de impostos ao tempo de seu falecimento." Tradução livre.

³⁸¹ DUFF, David G. Alternatives to the Gift and Estate Tax. **Boston College Law Review**, v. 57, 2016. p. 3-4.

³⁸² *Ibid.*, p. 15.

*inadequate measure of the ability to pay, in terms of effective personal taxation. Although ability to pay or taxable capacity, of course, is not a quantity susceptible of measurement, the tax has been intended to reduce possible discriminatory effects of an income tax that does not fully take into account the benefits of property ownership. Other factor influencing the adoption of net wealth taxes have been the desire to curb undue concentration of wealth, encourage more productive use of capital, minimize the disincentive effects of net income taxation, and promote greater efficiency in income tax administration*³⁸³.

De fato, conforme elucida Tanabe, países como a Suécia e a Colômbia instituíram o imposto sobre a riqueza enquanto uma tributação suplementar, acessória, à tributação da renda, separando a renda oriunda da propriedade daquela resultante de outras fontes. Essa configuração é amparada na crença de que as rendas oriundas da propriedade são adquiridas mais facilmente e com menos esforço, além de possuir caráter de permanência através do tempo. A propriedade possuiria vantagens, tais como reserva financeira, além de proteção e segurança em períodos de crise e no envelhecimento. Finalmente, a propriedade confere maior acesso ao crédito e prestígio social³⁸⁴. A preocupação japonesa, ao considerar instituir o tributo, residia na necessidade de atacar a acumulação de riquezas de famílias japonesas tradicionais, com patrimônios formados através da exploração da terra e transmissão hereditária, situação que, alegadamente, teria sido mantida até a 2ª Guerra Mundial³⁸⁵.

Um dado que parece receber destaque nas análises realizadas acerca do imposto sobre a riqueza líquida, e da tributação da riqueza em geral, refere-se ao pequeno percentual de receitas arrecadadas para o Estado. Bird, ao analisar dados referentes a 86 países, verificou que os valores arrecadados representariam para os enquadrados nos grupos de baixa até média renda percentuais acima de 1% do PIB para oito países e acima de 5% do valor de todas as receitas tributárias para apenas

³⁸³ A adoção de um imposto sobre a riqueza líquida tem sido apoiada em vários fatores, mas especialmente naquele que diz respeito à equidade. É reconhecido amplamente que a renda por si só é uma medida inadequada da capacidade contributiva, em termos de tributação pessoal. Apesar de a capacidade contributiva, é claro, não ser uma quantia suscetível ao dimensionamento, o imposto em questão pretende reduzir possíveis efeitos discriminatórios que um imposto sobre a renda não leva inteiramente em consideração acerca dos benefícios de ser proprietário. Outros fatores que influenciam a datação de impostos sobre a riqueza líquida têm sido o desejo de atacar a acumulação indevida de riqueza, encorajar um uso mais produtivo do capital, minimizar os efeitos desincentivadores de um imposto sobre a renda líquida, e promover maior eficiência na administração do imposto de renda. Tradução livre. TANABE, Noburo. *The taxation of net wealth (Impôt sur la fortune nette) (Impuesto sobre la riqueza neta)*. **Staff papers (International Monetary Fund)**, v. 14, n. 1, p. 124-168. mar./1967. p. 126.

³⁸⁴ *Ibid.*, p. 127.

³⁸⁵ *Ibid.*, p. 128-130.

12. Para os países-membros da OCDE computados, esses percentuais representam menos de 1% do PIB para seis; e mais de 5% de todas as receitas tributárias para 10 dos 23 países computados³⁸⁶.

Outra observação pertinente refere-se ao fato de que, apesar de países desenvolvidos possuírem riquezas passíveis de gerar receitas, se tributadas, o custo de sua administração as tornaria improdutivas. Apesar disso, o autor entende que a tributação da riqueza constitui parte relevante do sistema tributário:

This result may not seem surprising: not only do wealthier countries have more wealth to tax but the administrative demands of wealth taxes may be thought to put them beyond the reach of poorer countries. Tanzi (1987:235), for example, concludes as follows: 'In recent times administrative constraints have usually made these taxes both unproductive and inequitable in developing countries. The most sophisticated version – the net wealth tax – has proved a costly mistake in developing countries that have attempted to implement it'. [...] Nonetheless, to the extent that an objective of tax systems is to levy taxes in accordance with some notion of 'ability to pay', some degree of wealth taxation however imperfect, may be thought to constitute an indispensable component of a 'good' tax system.³⁸⁷

A experiência europeia tem demonstrado que a contribuição para as receitas do Estado fornecida pelo impostos sobre a riqueza em geral vem diminuindo, porquanto, apesar de os sistemas tributários divergirem de forma substancial, algumas tendências como baixa arrecadação, baixo potencial de distribuição de riqueza (assumindo que, na visão dos autores citados este é o objetivo de tais tributos) e erosão da base tributável.

No período de 1965 a 1987, dos países-membros da União Europeia³⁸⁸, em 1965 nove países derivavam mais de 5% de suas receitas dos tributos sobre a riqueza *lato sensu*, enquanto em 1987 restaram apenas três. Aliás, dos países identificados, apenas França e Luxemburgo não experimentaram essa diminuição na importância dos tributos sobre a riqueza. No tocante aos países Anglo-Saxônicos – Canadá, Estados Unidos e Reino Unido –, a tributação sobre a riqueza manteve o seu papel

³⁸⁶ Compreendem os grupos de países analisados pelo autor: *lowest income group; low income group; low-middle income group; middle-income group e OECD countries*. BIRD, Richard M. *The taxation of personal wealth in international perspective*. Toronto: **Canadian Public Policy – Analyse de Politiques**, v. 17, n. 3, p. 322-334, 1991. p. 323. No mesmo sentido, acerca da baixa arrecadação tributária decorrente dos tributos sobre a riqueza, seja em transferências, seja na tributação da riqueza líquida, dispõem Denis Kessler e Pierre Pestieu. KESSLER, Denis; PESTIEU, Pierre. *The taxation of wealth in the EEC: facts and trends*. Toronto: **Canadian Public Policy – Analyse de Politiques**, v. 17, n. 3, p. 309-321, 1991. p. 309.

³⁸⁷ *Ibid.*, p. 323.

³⁸⁸ Identifica-se, para fins de situar os dados, que o artigo referenciado foi publicado em 1991.

relevante de auferir receitas, o que se justifica, de acordo com Kessler e Bestieu na tradição em tributar a propriedade que é própria desses estados³⁸⁹.

Os autores supramencionados relatam, entretanto, que a redução da importância dos impostos sobre a riqueza para as riquezas do Estado parece um contrassenso quando considerado que o aumento de riqueza disponível para tributação estaria aumentando. Em verdade, para esses autores a razão pela qual a tributação da riqueza *lato sensu* vem diminuindo seria, primeiramente, por razões políticas, havendo uma tendência nos governos em privilegiar o livre-mercado e a formação de capital, secundariamente em razão dos negócios entabulados no comércio internacional, e conseqüente internacionalização do capital, dificultando o controle sobre a riqueza possuída pelos cidadãos³⁹⁰. Uma constatação merece, entretanto, destaque: apesar do baixo potencial arrecadatório que a experiência internacional tem atribuído aos tributos sobre a riqueza, incluindo o imposto sobre a riqueza líquida, eles continuam sendo tratados como uma necessidade para a consagração da equidade no sistema tributário, especialmente por filósofos políticos e reformistas sociais³⁹¹.

De qualquer forma, os dados coletados no âmbito da UE têm demonstrado que a tributação de riqueza, além de requerer altos custos para sua instituição, cobrança e arrecadação, possui papel distributivo bastante insignificante, o que afasta a compreensão universalizante de que um tributo sobre a riqueza líquida seria capaz de reduzir as desigualdades³⁹².

As razões pelas quais o imposto foi gradativamente entrando em declínio nos países da Europa variam. Entretanto, algumas alternativas mais patentes são passíveis de sistematização, conforme exposto por Ristea e Trandafir, ao analisarem a possível implementação na Romênia:

i) A implementação de um *wealth tax* gera fuga de capitais. Essa a principal dificuldade encontrada, de acordo com Ristea e Trandafir, para o abandono do tributo

³⁸⁹ KESSLER, Denis; PESTIEU, Pierre. *The taxation of wealth in the EEC: facts and trends*. Toronto: **Canadian Public Policy – Analyse de Politiques**, v. 17, n. 3, p. 309-321, 1991. p. 309-311.

³⁹⁰ *Ibid.*, p. 311.

³⁹¹ *Ibid.*, p. 312.

³⁹² *Ibid.*, p. 317-321.

nos Países Baixos e na Irlanda. A sua implementação teve efeitos nefastos para a atividade econômica, afastando investidores³⁹³.

ii) Requer altos custos de administração e implementação para arrecadação limitada. Trata-se de tributo que requer a atuação de número significativo de funcionários para uma arrecadação global que atinge em torno de 1% do valor arrecadado com o Imposto de Renda, por exemplo³⁹⁴.

iii) Distorção da alocação de recursos. Em países que adotaram a tributação sobre fortunas, tanto para o patrimônio individual quanto para o patrimônio empresarial, tanto as empresas quanto seus acionistas eram atingidos de forma dobrada pela tributação. Ainda que fosse possível a imposição centralizada sobre o patrimônio individual, haveria a dificuldade na presença empresários individuais, v.g. Desequilíbrios outros também são identificados quando se trata dos tipos de ativos levados em consideração para integrar a base de cálculo³⁹⁵.

Às distorções apresentadas pelos autores supramencionados, cabe identificar também a dificuldade de administração no que se refere à identificação dos bens cujos valores serão incluídos na base de cálculo – alguns contribuintes possuem ativos de fácil identificação, como a propriedade imobiliária, enquanto outros possuem bens intangíveis cuja identificação é reduzida³⁹⁶. Outro dado relevante reside no grande número de ativos isentos da tributação, o que dificulta sobremaneira a análise geral da tributação sobre a riqueza por organizações internacionais, como a OCDE. Ao final, temos que se trata de uma tributação que requer esforços administrativos e uma quantidade grande de recursos cuja má aplicação pode resultar em aumento das desigualdades através da incidência tributária equivocada³⁹⁷.

Analisando-se o panorama da instituição da tributação sobre a riqueza, e especialmente a riqueza líquida, ou grandes fortunas, na denominação do Sistema

³⁹³ RISTEA, Luminița; TRANDAFIR, Amina. *Wealth tax within Europe in the context of a possible implementation in Romania – The existing wealth tax and its decline in Europe*. **Annals of the University of Petrosani**, Economics. 2010. p. 299 - 306. p. 304.

³⁹⁴ Acrescentam os autores: *It is that complexity which, as early as 1976, made the Germany's Union Fiscal Civil Servants demands the abolition of wealth tax. In Austria too, the complexity and the lack of clarity around the tax played a decisive part in bringing it down. In the Netherlands, a comparative study listed the various taxes by management cost (cost of tax collection for the government and costs borne by taxpayers to come in compliance with tax legislation), compared to the revenue brought in: the aggregated cost (those borne by taxpayers, on the one hand, and by the government, on the other) amounted to 26,4% of the tax's yield, as compared to 4,8% with income tax*. *Ibid.*, p. 304.

³⁹⁵ *Ibid.*, p. 304.

³⁹⁶ TANABE, Noburo. *The taxation of net wealth (Impôt sur la fortune nette) (Impuesto sobre la riqueza neta)*. **Staff papers (International Monetary Fund)**, v. 14, n. 1, p. 124-168. mar./1967. p. 151-152.

³⁹⁷ *Ibid.*, p. 155.

Tributário Nacional, nos defrontamos com a seguinte situação: tributo caro, requerendo grandes gastos administrativos, que não são compensados por uma arrecadação satisfatória ou com efetiva redistribuição de riquezas entre os indivíduos. O único pilar de fundamentação que parece sustentar a legitimidade do tributo referido reside na sua alegada progressividade extrafiscal e na sua atuação enquanto mecanismo de justiça social.

Nesse ponto, muito justa a crítica de Nabais, que reflete o entendimento deste trabalho, de que a principal razão de instituição da tributação, no modelo liberal, é a fiscalidade, ou seja, a arrecadação de receitas, devendo a extrafiscalidade atuar sempre em segundo plano, e excepcionalmente. Se um tributo sequer cumpre a sua finalidade fiscal, a sua instituição para fins extrafiscais exclusivamente fica muito prejudicada, quando na presença de alternativas outras, como a maior abertura de mercado e o incentivo ao empreendedorismo.

4.2 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF) BRASILEIRO: PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR E A EXTRAFISCALIDADE

A história do Imposto sobre Grandes Fortunas, aqui doravante denominado IGF, na elaboração da Constituição Federal de 1988, doravante denominada CF 88, inicia com a proposição do então deputado federal Antônio Mariz, filiado ao PSDB-PB, a qual foi aprovada na data de 8 de novembro de 1987, contando com votos favoráveis de 47 constituintes, 37 votos negativos e 2 abstenções. A inclusão do inciso com novo imposto na competência da União possuía como alegado objetivo constituir um instrumento extra para a política tributária e financeira do governo federal. O deputado também apresentava a situação de um imposto que, uma vez devidamente regulamentado por lei complementar, não incidiria sobre a classe média brasileira, já sobrecarregada com o peso dos tributos³⁹⁸.

Durante a Assembleia Nacional Constituinte, mais precisamente na Comissão de Sistematização, houve intenso debate acerca da instituição do IGF, já se encontrando presente uma série de objeções elencadas por este trabalho. Na votação

³⁹⁸ Grandes fortunas pagarão imposto: conservadores dão votos decisivos para criar o novo tributo. **Correio Braziliense**, Brasília, p. 5, 9 nov., 1987. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/152906/Nov_87%20-%200797.pdf?sequence=3. Acesso em janeiro de 2019.

do Destaque n. 1909-87, do então deputado Luiz Inácio Lula da Silva, referente à Emenda n. ES-30323-6 de Plínio de Arruda Sampaio, salientou-se como principal necessidade da instituição do tributo em questão o combate à concentração de renda, forçando uma redistribuição, na busca por uma social-democracia alegadamente justa³⁹⁹. A proposta já caminhava nos moldes da experiência internacional, através de um imposto sobre o patrimônio líquido e direto:

Todos aqui clamamos contra a concentração de renda e afirmamos querer viver em uma sociedade mais justa. Outro dia, ouvi o Líder José Lourenço reclamar contra acusações de que sua posição seria conservadora. S. Ex.^a disse que não, que luta por uma social democracia que redistribua a renda e faça justiça. Pois bem, aqui está a oportunidade para isso. o imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas é aquele de que se valeram os países desenvolvidos da Europa e dos Estados Unidos para provocarem uma distribuição de renda. Por isso, nesses países não há esse abismo que temos hoje entre os mais ricos e os mais pobres⁴⁰⁰.

Em sua manifestação, o constituinte José Lins salientou que a proposta caminhava de encontro a um dos principais problemas nacionais: a ausência de poupança, que inviabiliza investimentos e conseqüentemente a geração de empregos. Manifestando-se pela relatoria, o constituinte Fernando Bezerra Coelho salientou a parca arrecadação do imposto proposto, além de consignar que a base de cálculo seria composta por uma série de itens já tributados⁴⁰¹. Do mesmo modo, já se conhecia a situação francesa, que resultara em pouca arrecadação:

A experiência mais recente é a da França. Quando o Partido Socialista assumiu o poder na França criou o imposto sobre grandes fortunas, começando com alíquotas progressivas mas pequenas, de 0,5% a 1,5%. Após quatro anos, essa alíquota já estava em 2%, mas, apesar disso, o imposto representou apenas 0,5% de toda a arrecadação fiscal da França, o que é nada, praticamente zero, em termos de arrecadação fiscal. Enganaram-se os Constituintes que imaginam que o imposto sobre o patrimônio líquido de pessoa física pode representar substancialmente aumento de receita por parte da União. Não é isso que se constata nos países onde esses impostos são aplicados⁴⁰².

³⁹⁹ BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte (Atas de Comissões). Comissão de Sistematização. Ata da Reunião da Instalação da Comissão de Sistematização. Brasília, DF: 1987. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/sistema.pdf>. Acesso em janeiro de 2019. p. 1944.

⁴⁰⁰ *Idem*.

⁴⁰¹ *Ibid.*, p. 1945.

⁴⁰² *Idem*.

Passando à votação do destaque, esse foi prejudicado pela falta de quórum. Sobreveio o Destaque n.º 7343-87, referente à Emenda 1P-11037-8 do Sr. Antonio Mariz, salientando o constituinte que se tratava de proposta diversa da anteriormente apreciada. Os fundamentos, entretanto, verificam-se os mesmos: a criação de um instrumento extrafiscal de política econômico-social, a ser associado ao IR e ao ITCMD. As objeções, como a do constituinte João Menezes, se referiam a outro problema nacional antigo: permitir que a população tenha dinheiro em suas mãos, viabilizando a geração de empregos e novos empreendimentos. Outra objeção levantada pelo constituinte Francisco Dornelles foi de encontro à técnica empregada: a previsão de tributo nas competências da União, a ser regulamentado mediante lei complementar posterior⁴⁰³. Fato é que, apesar da controvérsia, a inclusão do IGF no rol dos impostos da União foi aprovada.

4.2.1 Projetos de lei complementar relevantes acerca da matéria

As proposições de projetos de lei complementar para o IGF iniciaram em 1989 e totalizam atualmente 23 propostas para a sua instituição, dos mais diversos partidos políticos, havendo alguns projetos paradigmáticos pela discussão midiática. Para fins de contextualização, optamos por descrever de modo sucinto e em tópicos os principais elementos de algumas das propostas apresentadas, em ordem crescente:

a) Projeto de Lei Complementar n.º 108 de 1989, de autoria de Juarez Marques Batista: para fins desse projeto, “grandes fortunas” significariam todos os direitos e bens pertencentes ao contribuinte e dependentes legais, qualquer que fosse sua natureza, seu emprego ou localização, os quais deveriam ser registrados a partir de 1990, em declaração de bens com valores expressos em BTN, ou expressão

⁴⁰³ Explicitou o constituinte: “[...] Não entendo, não posso compreender como é que nós queremos, a cada ponto, criar novos impostos, novas taxas, como se isso fosse resolver a vida do povo. Pelo contrário, toda vez que você criar impostos, criar taxas, você vai criar dificuldades para o pobre, para o povo, porque isso tudo vai refletir na sua sustentação, vai se refletir no seu meio de vida. Este é um assunto muito importante. Infelizmente aqui, na discussão da Constituinte, nós estamos vendo só um aspecto, que é o de taxar quem tem dinheiro, de acabar com quem tem dinheiro, mas não nos lembramos de que, toda vez que se faz isto, esse preço é repassado para a pobreza, quem vai pagar é a classe média, é a classe pobre. Precisamos ter melhores condições de vida para termos mais emprego, mais trabalho e mais facilidade para viver. [...] BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte (Atas de Comissões). Comissão de Sistematização. Ata da Reunião da Instalação da Comissão de Sistematização. Brasília, DF: 1987. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/sistema.pdf>. Acesso em janeiro de 2019., p. 1980-1981. Acesso em janeiro de 2019.

equivalente que corresponda à atualização da moeda. Integraria o valor dos bens imóveis a contribuição de melhoria. O custo de aquisição dos bens seria o valor ou preço pago, podendo também ser atribuído o valor para efeito do pagamento do imposto de transmissão; o valor que tenha servido de base para o imposto de importação acrescido dos tributos e das despesas de desembarço aduaneiro; o valor da avaliação, no inventário ou arrolamento; o valor corrente, na data da aquisição ou do “habite-se”. Previstas alíquotas progressivas iniciando em 1% e tendo o teto de 4%. Dentre as razões para proposição, destaca-se que “os tributos têm que se caracterizar também como meios de redistribuição de renda, e entre nós, o Imposto de Renda [...] revela-se mais um imposto da classe média”⁴⁰⁴.

b) Projeto de Lei Complementar n.º 202 de 1989, que possui como complementar o Projeto de Lei Complementar n.º 162 de 1989, de autoria de Fernando Henrique Cardoso: o fato gerador é a titularidade em 1º de janeiro de cada ano de valor superior a dois milhões de cruzados novos, expressos em moeda corrente de 1º de fevereiro de 1989. O patrimônio compreende todos os bens de titularidade do contribuinte no Brasil ou no exterior, compreendendo-se que na constância da sociedade conjugal cada cônjuge será tributado pelo seu patrimônio individual ou metade do patrimônio comum. Autorizam-se algumas isenções: i) o imóvel residencial, até o valor de quinhentos mil cruzados novos; ii) os instrumentos de trabalho, até o valor de um milhão e duzentos mil cruzados novos; iii) objetos de antiguidade; iv) investimentos na estrutura ferroviária, rodoviária e portuária, energia elétrica e comunicações; v) outros bens de relevância social, econômica ou ecológica. A base de cálculo é o valor dos bens que integram a fortuna, deduzido de dívidas do contribuinte, exceto as contraídas para aquisição dos bens isentos. Permitiram-se deduções, como a do montante pago a título de imposto de renda, sendo o lançamento realizado mediante declaração do contribuinte, e alíquotas progressivas entre 0,3% e 1%⁴⁰⁵.

⁴⁰⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP 108/1989. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o inciso VII do artigo 153 da Constituição, e dá outras providências.

Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD26FEV1991.pdf#page=12> p. 12-13. Acesso em janeiro de 2019.

⁴⁰⁵ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar PLP 202/1989. Dispõe sobre a tributação de grandes fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII da Constituição. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594&ord=1>. Acesso em janeiro de 2019.

c) Projeto de Lei Complementar n.º 277 de 2008, de autoria da então Deputada Federal Luciana Genro: o fato gerador é a titularidade em 1º de janeiro de cada ano de valor superior a dois milhões de reais. São contribuintes pessoas físicas domiciliadas no país e as pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior em relação ao patrimônio que tenham no país. A base de cálculo é composta por todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, deduzidas as obrigações pecuniárias. São deduzidos os instrumentos de trabalho até o valor de trezentos mil reais, os objetos de arte ou coleção, além dos bens de relevância social, econômica ou ecológica. São previstas as alíquotas de 1% a 5%, correspondendo, respectivamente, a primeira ao patrimônio superior a R\$ 2.000.000,00 e a segunda ao patrimônio superior a R\$ 50.000.000,00⁴⁰⁶.

d) Projeto de Lei Complementar n. 9 de 2019, de autoria de Danilo Cabral: considera-se fortuna, para efeitos de incidência tributária, o conjunto de bens e direitos situados no país ou exterior que integrem o patrimônio do contribuinte que excedam dois milhões de reais. São excluídos o imóvel de residência do contribuinte até um milhão de reais, os instrumentos para o trabalho até o limite de trezentos mil reais, outros bens ou direitos a serem definidos em regulamento até o valor de cento e cinquenta mil reais. A base de cálculo é o valor conjunto dos bens e direitos deduzidas as obrigações pecuniárias do contribuinte. São previstas as alíquotas de 0,5% a 2%, sendo a primeira para patrimônios superiores a dois milhões e a última para patrimônios superiores a quinze milhões de reais⁴⁰⁷.

4.2.2 O Imposto sobre Grandes Fortunas e a extrafiscalidade

Conforme se vislumbra dos projetos de lei complementar apresentados, e das motivações que ensejam a instituição de um Imposto sobre Grandes Fortunas, poucas sobressaem mais do que a extrafiscalidade, a qual se pretende concretizar através de

⁴⁰⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP 277/2008. Regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal (Imposto sobre Grandes Fortunas). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>. Acesso em janeiro de 2019.

⁴⁰⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP 9/2019. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2191030>. Acesso em janeiro de 2019.

imposição de alíquotas progressivas e da alegada redistribuição de renda ocasionada pela imposição tributária. Cumpre, para que se discuta o papel da extrafiscalidade para o IGF e de que maneira ela se comporta para esse imposto lançar as bases acerca do que constitui a extrafiscalidade, suas limitações, e estrutura em se tratando do Sistema Constitucional Tributário brasileiro.

Originalmente, a tributação fora concebida e pensada sob o pano de fundo da fiscalidade, constituindo precipuamente uma forma de financiamento das funções do Estado, entendida no âmbito do Estado Democrático de Direito como financiadora dos direitos fundamentais. O grande dilema do constitucionalismo moderno reside, como expõe Caliendo, na utilização extrafiscal da tributação, assim compreendida enquanto “instrumento de reforma social ou de desenvolvimento econômico; redistribuindo renda ou intervindo na economia”⁴⁰⁸.

A extrafiscalidade é uma técnica de tributação que está intimamente vinculada ao advento do Estado Social, caracterizada pela iniciativa de desenvolver estímulos ou desestímulos a determinadas condutas através da imposição tributária⁴⁰⁹, na busca pela realização daqueles direitos fundamentais, especialmente aqueles assim entendidos como de segunda dimensão. Trata-se essencialmente da compreensão de que a tributação deveria transcender a finalidade arrecadatória, buscando por meio do estímulo ou desestímulo a consecução de finalidades constitucionalmente estabelecidas⁴¹⁰:

A prática da tributação extrafiscal abrange, principalmente, a ideia de estimular o desestimular condutas através da imposição tributária, ao invés de simplesmente arrecadar, e, dessa forma, efetivar de maneira concreta e imediata as finalidades estatais nos principais setores da sociedade, a partir do pressuposto econômico fundamental de que as pessoas respondem aos incentivos que lhes são outorgados. O conceito de extrafiscalidade aparece, pela primeira vez, em uma Constituição Pátria, em 1988, nessa Carta que representou a instituição do Estado Social e Democrático de direito no Brasil,

⁴⁰⁸ CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. Fortaleza: **Nomos**, v. 33, n. 2, 2013. p. 1-2.

⁴⁰⁹ Nesse ponto, pertinente a exemplificação de Misabel Derzi: “Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados ao seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamento, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios fiscais”. *Ibid.*, p. 153.

⁴¹⁰ LAKS, Larissa; DE MARCHI, Cristiane. Possibilidades e limites de conciliação entre o princípio da capacidade contributiva e a tributação extrafiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 127, p. 271-294, mar./abr. 2016. p. 271-272.

e que, por essa razão, não poderia deixar de consolidar, no seu texto, dispositivos representativos do papel do Estado e de sua ação positiva como fomentador do desenvolvimento econômico e social, de forma eficiente e sustentável, da ordem econômica fundada na valorização do trabalho e da livre-iniciativa, que tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social⁴¹¹.

Como bem explicita Carvalho, a extrafiscalidade decorre da noção de que é inócua a separação entre Estado e setor econômico, de modo que o Estado pode agir de três modos distintos: i) como dirigente, controlando a íntegra das trocas realizadas, a produção e o consumo – verdadeiro monopólio estatal; ii) como agente econômico, participando junto aos agentes privados do mercado, através de empresas estatais ou sociedades de economia mista, como no caso brasileiro; iii) como regulador do setor econômico, através de normas jurídicas, seja de forma direta, obrigando ou proibindo comportamentos, ou indireta, facultando certos comportamentos, representando a extrafiscalidade ferramenta de extrema relevância para esta função⁴¹².

A extrafiscalidade age mediante mecanismos indutores ou desestimuladores de comportamentos, bem como pretende promover a redistribuição de renda ao efetivar transferências fiscais entre os indivíduos como mecanismo de alteração da realidade social. Os meios interventivos estão associados à correção de falhas de mercado, enquanto os redistributivos estariam vinculados à correção de falhas sociais⁴¹³. Concordamos com Caliendo que, de fato, definir os limites da extrafiscalidade é uma das dificuldades enfrentadas pelo constitucionalismo moderno, porquanto a linha é muito tênue entre as finalidades sociais que se almeja concretizar e os direitos fundamentais individuais consagrados na Constituição Federal. Essa dificuldade reside especialmente na esfera conceitual:

O termo, contudo, ganhou força e expressão assumindo ares de onipresença, ou seja, tornou-se um conceito ampliado, inchado, citado como presente em praticamente cada canto onde houvesse uma política pública social ou econômica sendo aplicada [...]. Esta superexposição do conceito ao invés de fortalecê-lo o enfraqueceu, tornou-o ainda mais ambíguo, vago e incerto. De tal modo que esta ampliação semântica exagerada o tornou vazio, no entendimento correto de importantes doutrinadores⁴¹⁴.

⁴¹¹ *Ibid.*, p. 272.

⁴¹² CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. Coimbra: Almedina, 2018. p. 164-165.

⁴¹³ CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. Fortaleza: **Nomos**, v. 33, n. 2, 2013. p. 4.

⁴¹⁴ *Ibid.*, p. 2.

Não há de se negar que a Constituição Federal emprega a extrafiscalidade para tributos específicos, como são os casos dos Impostos de Importação, Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras, o mesmo para outros tributos, como o Imposto Territorial Rural e o Imposto Predial e Territorial Urbano. Hipóteses previstas constitucionalmente, gozando, portanto, de autorização do constituinte originário para que assim se proceda, o que, de certo, modo autoriza maior “agressividade fiscal”⁴¹⁵.

Misabel Derzi, entretanto, faz notar importante peculiaridade da tributação extrafiscal: a de que possui limites imprecisos, tornando extremamente difícil por vezes diferenciar o tributo que possui fins fiscais do que é extrafiscal, o que tenta o ente tributante, desejoso de maior arrecadação, a desvirtuar a técnica como verdadeiro pretexto para uma arrecadação maior⁴¹⁶. Entendemos, assim como a autora, que a extrafiscalidade requer exame acurado e planejamento, além do atendimento às finalidades a que se propõe, como de fato se verifica nos casos do IPTU e do ITR, em que se promove autorização constitucional expressa.

Nesse sentido, a extrafiscalidade, como expõe Caliendo, é um “conceito tecnicamente relevante, constitucionalmente delimitado e econômica e socialmente benéfico”, que merece cuidados em razão de sua complexidade, de modo a não se tornar um conceito inchado, que venha a violar os direitos e as garantias fundamentais que tem a pretensão de resguardar⁴¹⁷. Diferentemente da doutrina alemã, que faz a diferenciação entre as normais com fins fiscais, fins não fiscais e interventivas, a Constituição Federal e o CTN não fornecem um conceito específico de extrafiscalidade, cabendo a sua aferição a partir da interpretação dos dispositivos constitucionais⁴¹⁸.

Dessa constatação são passíveis de elaboração dois conceitos de extrafiscalidade: i) um conceito restritivo, que compreende um fenômeno “que se refere às normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventiva, ou redistributiva”⁴¹⁹; ii) um conceito ampliado, que compreende a

⁴¹⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. A vedação de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, v. 32, n. 32, p. 145-164, 1989. p. 153.

⁴¹⁶ *Ibid.*, p. 154.

⁴¹⁷ CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. Fortaleza: **Nomos**, v. 33, n. 2, 2013. p. 2.

⁴¹⁸ *Ibid.*, p. 3.

⁴¹⁹ *Ibid.*, p. 3.

extrafiscalidade como parte da "dimensão finalista do tributo", de modo que as normas tributárias incorporariam os efeitos extrafiscais à sua natureza⁴²⁰. Entendemos, como Caliendo, que a extrafiscalidade deve aderir a um conceito restritivo, sob pena de que a esfera de ação estatal se torne ampliada em demasia⁴²¹.

A extrafiscalidade será caracterizada, portanto: i) pela existência de finalidade constitucional pretendida, expressa no texto da CF 88; ii) pelo meio a ser utilizado, nos quais podemos notar os meios de ordenação⁴²², intervenção ou redistribuição; iii) pela técnica utilizada, *v.g.*, alíquotas progressivas ou seletivas, isenções, reduções de alíquotas, aproveitamento de créditos fiscais, etc. Cabível também salientar a importante diferença entre tributos com finalidades extrafiscais e os efeitos extrafiscais dos tributos. Se é certo que os segundos estão sempre presentes, os primeiros são assim expressamente designados na CF 88⁴²³.

Dessas considerações decorrem que a extrafiscalidade deve receber proteção no tocante aos fins utilizados, a meios e técnicas nela empregados, o que deve se dar pela atuação do princípio da subsidiariedade, já exposto no corpo deste trabalho, e que impõe que haja uma comprovação da efetiva necessidade de atuação estatal no caso analisado. Enquanto a proporcionalidade será a responsável pela atuação junto aos conflitos entre normas de direitos fundamentais, a subsidiariedade se mostra um princípio mais adequado para fins de estabelecer uma "hierarquia axiológica" acerca do uso da intervenção estatal, especialmente considerando que "a proteção dos interesses individuais, da autonomia da vontade e da livre-iniciativa é essencialmente um interesse público"⁴²⁴.

Ilustrativo é, nesse cenário, considerar que a subsidiariedade, apesar de não se encontrar expressamente referida no texto constitucional, é vislumbrada quando da leitura de dispositivos que regem a atuação estatal no cenário econômico, de modo que a regulação deva sempre suceder de forma secundária à ação privada e na forma federativa de Estado. Nesse sentido, a leitura do art. 174 da CF nos conduz a um regime constitucional específico às normas indutoras, plenamente aplicável à

⁴²⁰ *Idem.*

⁴²¹ *Ibid.*, p. 3-4

⁴²² Pelo meio ordinatório, são utilizados mecanismos administrativo-fiscais para fins de resguardo do interesse público. Caliendo cita como exemplo, para o contexto brasileiro, a progressividade extrafiscal do IPTU, a qual atua enquanto instrumento de política urbana, penalizando o mau uso da propriedade urbana.

⁴²³ *Ibid.*, p. 3-6.

⁴²⁴ *Ibid.*, p. 12-13.

extrafiscalidade: i) há a exigência formal de lei autorizativa; ii) a sua eficácia é limitada; iii) a atividade administrativa responsável há de ser vinculada ao elemento formal e sempre com eficácia restrita; e por último, mas de extrema relevância, iv) impõe-se uma valorização dos esforços da iniciativa privada, fundamento da ordem econômica brasileira⁴²⁵.

Cabe destacar, como faz Eros Grau, no seu ensaio *A ordem econômica na Constituição de 1988*, que a CF 88 é, eminentemente, uma constituição dirigente, que possui a pretensão de estabelecer balizas e fornecer comandos para consecução dos fins que deseja realizar, seja pela sociedade ou pelo Estado⁴²⁶. Trata-se, de acordo com o autor, de ordem constitucional que: i) consagra um regime de mercado organizado, optando pelo modelo liberal do processo econômico, admitindo intervenção estatal para fins de coibir abusos e permitir a livre concorrência, sejam eles praticados pelo próprio Estado ou pela iniciativa privada; ii) o modelo econômico adotado prevê a economia de mercado, afastando o dirigismo econômico, mas recepcionando o intervencionismo que beneficia a atuação do mercado⁴²⁷.

Ainda assim, a CF 88 possui, dentre os seus preceitos, enunciados cujas interpretações podem conduzir à atuação demasiada do Estado. Nesse sentido, adequada a colocação de que as disposições do art. 174 da CF 88 são facilmente distorcíveis, podendo dar azo à interferência sistemática pelo Estado, dando azo ao dirigismo, ao intervencionismo e à estatização⁴²⁸.

A livre-iniciativa, na CF 88, decorre da noção de liberdade, e dela é desdobramento necessário, aplicável à ordem econômica. Concordamos com a exposição de Eros Grau de que a liberdade enquanto direito fundamental está também relacionada com a possibilidade de obtenção diferentes alternativas de conduta e resultado, que, no dizer do autor, implica o reconhecimento de sua sensibilidade e acessibilidade, respectivamente. Direito fundamental consagrado na CF 88, que impõe, no que é pertinente à ordem econômica, no reconhecimento da liberdade de

⁴²⁵ CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. Fortaleza: **Nomos**, v. 33, n. 2, 2013. p. 15.

⁴²⁶ GRAU, Eros Roberto Grau. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 195.

⁴²⁷ *Ibid.*, p. 212.

⁴²⁸ Entendimentos de Raul Machado Horta e Miguel Reale, compilados por Eros Grau. *Ibid.*, p. 213.

iniciativa, não apenas para desenvolvimento econômico, mas na sua inegável vinculação aos valores sociais do trabalho⁴²⁹:

O conteúdo da livre-iniciativa, porém – quero retornar a este ponto –, é bem mais amplo do que aquele cujo perfil acabo de debuxar. Importa deixar bem vincado que a livre-iniciativa é expressão de liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho. A Constituição, ao contemplar a livre-iniciativa, a ela só opõe, ainda que não a exclua, a “iniciativa do Estado”; não a privilegia, assim, como bem pertinente à empresa. É que a livre-iniciativa é um modo de expressão do trabalho e, por isso mesmo, corolária da valorização do trabalho, do trabalho livre – como observa Miguel Reale Júnior – em uma sociedade livre e pluralista. Daí porque o art. 1º, IV do texto constitucional – de um lado – enuncia como fundamento da República Federativa do Brasil o valor social e não as virtualidades individuais da livre-iniciativa e – de outro – o seu art. 170, *caput*, coloca lado a lado trabalho humano e livre-iniciativa, curando contudo no sentido de que o primeiro seja valorizado⁴³⁰.

Nota-se, portanto, que a CF 88 privilegia de modo especial a liberdade para empreender e que se relaciona com liberdades outras, como a liberdade de escolha da profissão e da propriedade privada. Em se tratando desta última, é pertinente destacar que – apesar de não ser objeto direto deste trabalho – a dicção constitucional que prevê o atendimento à função social relaciona-se, na nossa compreensão, com o mandamento de exercer a sua propriedade em benefício da coletividade⁴³¹, mas jamais em autorização estatal para o confisco, porquanto, apesar de parecer despropositada a afirmação: a propriedade é privada, sua função é permeada pelo social, porque a propriedade é assim entendida como liberdade, o que se coaduna com o posicionamento deste trabalho.

Na senda tributária, tivemos a oportunidade de discorrer acerca do conjunto de princípios atuantes, de forma a proteger direitos e garantias fundamentais dos cidadãos frente à imposição tributária, dentre eles, a vedação ao confisco, que justamente confirma – entendendo-se que a constituição deve estabelecer um todo harmônico, não se admitindo a contradição em seu bojo – a existência de um limite

⁴²⁹ Para o autor, trata-se de expressão que contempla diversos outros sentidos, mas que se evidenciam derivados de um tronco comum: a liberdade. De modo que é possível compreender a livre-iniciativa como: i) liberdade de comércio de indústria, acompanhada da liberdade de desenvolver uma atividade econômica a título privado e da sua não sujeição a restrição estatal, salvo em virtude de lei; ii) liberdade de concorrência, podendo ser conquistada a clientela, desde que não através de concorrência desleal; a proibição de atividades que possam deter a concorrência e a neutralidade da atuação do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes. *Ibid.*, p. 223-226.

⁴³⁰ *Ibid.*, p. 227-228.

⁴³¹ E por que não ressaltar aqui a constatação de Adam Smith de que, ao perseguir o seu interesse egoístico – assim entendido como aquilo que é do exclusivo desejo de quem executa –, o indivíduo termina por beneficiar, através de sua conduta aos demais, que com ele estão congregados.

até onde o Estado pode apropriar-se dos recursos individuais. Se é certo que esses limites, por vezes, são tidos como incertos, fato é que eles existem, e são reconhecidos pela ordem constitucional.

A extrafiscalidade, entendida, portanto, como parte das ferramentas interventivas estatais, deve submeter-se às mesmas limitações. Nesse sentido, propõe Caliendo as seguintes considerações: i) não há no sistema constitucional uma cláusula geral autorizativa de que os tributos sejam instituídos com finalidade extrafiscal, devendo essa atuação estar prevista em lei e alinhar-se à noção de que a função estatal é meramente indicativa para a iniciativa privada; ii) a ação interventiva do Estado, ainda que em se tratando de tributos extrafiscais, deve ser subsidiária à atuação privada, sendo acessória e auxiliar, sob pena de afronta aos dispositivos constitucionais; iii) na existência de conflito entre a atuação estatal e a livre-iniciativa, deverá ser privilegiada a atuação privada⁴³².

Com base no exposto, temos que a extrafiscalidade deve atuar sempre de forma limitada, e sempre subsidiária, quando outros meios não fiscais não possam ser utilizados, ou seja, quando não houver da parte da sociedade regulação adequada, ela é ineficiente e/ou prejudicial⁴³³. Inclusive porque a extrafiscalidade é ferramenta complexa, dando azo a resultados que muito se afastam da previsão do legislador⁴³⁴.

No que se refere ao IGF, há uma dificuldade peculiar na análise da extrafiscalidade que lhe seria atinente: a de que se está, verdadeiramente, a conjecturar acerca da extrafiscalidade para um tributo inexistente no ordenamento jurídico. Cumpre fazer a ressalva de que quaisquer colocações que aqui se façam estão, nessa senda, abertas a considerações posteriores.

Há dois modos, portanto, pelos quais se pode considerar a progressividade de alíquotas imposta pelos projetos de lei complementar brasileiros. A primeira reflete a necessidade de aplicar o princípio da capacidade contributiva, de forma a consolidar o princípio da isonomia, garantindo o tratamento constitucional aos contribuintes possuidores da mesma característica econômica. A segunda refere-se à possibilidade de desencorajar o acúmulo de patrimônio, promovendo através da imposição tributária

⁴³² CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. Fortaleza: **Nomos**, v. 33, n. 2, 2013. p. 15-16.

⁴³³ *Ibid.*, p. 12-13.

⁴³⁴ Apesar de estranho ao objeto da pesquisa, veja-se o exemplo citado pelo autor da extrafiscalidade do cigarro, a qual termina por revelar-se em fiscalidade. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. Coimbra: Almedina, 2018. p. 168.

a superação das desigualdades sociais e regionais. O entendimento, com base nas fontes pesquisadas, é o de que o IGF não atende a qualquer das finalidades das situações identificadas⁴³⁵.

No tocante à possibilidade de sua instituição como fonte de receitas, a experiência internacional mostra que a tributação sobre o patrimônio vem constituindo cada vez menos um elemento representativo na arrecadação dos Estados, conforme dados obtidos em pesquisas junto aos países da OCDE. Trata-se ainda de tributo cujo procedimento arrecadatário/fiscalizatório é complexo, impondo necessariamente um alto custo de administração, para uma arrecadação insatisfatória. O tributo dá azo a distorções, quanto à avaliação dos ativos que compõem o patrimônio e a sua disponibilidade.

Quando considerada a técnica da progressividade com finalidade extrafiscal, cuidados outros não de ser tomados. O primeiro se refere à necessidade de comando expresso constitucional para que o tributo possa operar dessa forma, ou seja, a existência de finalidade constitucional que a extrafiscalidade venha a concretizar.

O art. 3º da CF 88 consolida os objetivos a serem atingidos pela República Federativa do Brasil, dentre eles a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais. Outros dois objetivos se destacam: a garantia do desenvolvimento nacional e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Comandos constitucionais para que se pautem os poderes públicos, como bem explicita Alexandre de Moraes:

Ao legislador ordinário e ao intérprete, em especial às autoridades públicas dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e da Instituição do Ministério Público, esses objetivos fundamentais deverão servir como vetores de interpretação, seja na edição de leis ou atos normativos, seja em suas aplicações. Logicamente, o rol de objetivos do art. 3º não é taxativo, tratando-se somente da previsão de algumas finalidades primordiais a serem perseguidas pela República Federativa do Brasil. Os poderes públicos devem buscar os meios e os instrumentos para promover condições de igualdade real e efetiva e não somente contentar-se com a igualdade formal, em respeito a um dos objetivos fundamentais da República: construção de uma sociedade justa⁴³⁶.

⁴³⁵ Não se está aqui a admitir a existência de tributos que não possuam a extrafiscalidade no seu bojo, posto que todos os tributos têm a potencialidade de influenciar comportamentos. A separação é realizada para fins de exposição e facilitação da compreensão do argumento.

⁴³⁶ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2013. p. 20.

É certo que a noção exposta pelo autor exprime um conceito de sociedade justa. Nossa preocupação é apenas ilustrar que a postura dos poderes públicos deve ser a busca pela melhor alternativa viável para a concretização dos objetivos da República, modo de agir este que pensamos inviável sem a consideração do princípio da subsidiariedade. Havendo a pretensão pela atuação extrafiscal do tributo, a fundamentação adequada e a demonstração de que os objetivos a serem concretizados são efetivamente possíveis com a imposição tributária é elemento essencial, sob pena do seu desvirtuamento:

A finalidade do ato administrativo não é algo que fique a cargo da discricionariedade do Administrador Público. É o legislador – no presente caso, o constituinte – que define a finalidade que o ato deve alcançar. Em relação aos tributos extrafiscais, como visto anteriormente, sabe-se que a finalidade é a de efetivação de valores constitucionais. Destarte, nos casos de infração a finalidade legal/constitucional do ato ou o seu fim de interesse público, o ato administrativo será tido por ilegal ou inconstitucional. O motivo, por sua vez, é o conjunto de circunstâncias, de acontecimentos e de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso, portanto, invalidam o ato administrativo⁴³⁷.

Ainda que se possa sustentar que tal posicionamento é aplicável aos tributos extrafiscais, a mesma proteção à motivação dos atos e finalidade deve prevalecer em se tratando de tributos com alíquotas extrafiscais. Isso se deve ao fato de que imposição da extrafiscalidade enquanto técnica não pode passar por cima dos direitos fundamentais, cuidado esse que se verifica, *v.g.*, na instituição do IPTU progressivo que visa à concretização do adequado uso do solo urbano, e que jamais poderá confundir-se com espécie “extraconstitucional” de desapropriação desamparada de justa e prévia indenização, o mesmo sendo válido para o ITR.

A incidência de imposto sobre o patrimônio líquido, como pretendem os projetos de lei complementar brasileiros ao regulamentar o IGF, difere sobremaneira da imposição tributária pautada pela extrafiscalidade que acompanha o ITCD, especialmente considerando o seu fato gerador, que consiste em possuir a *household* montante superior ao valor especificado em lei, a ser apurado a cada 1º de janeiro. Fato gerador que se renova anualmente, ao contrário do ITCD que está amparado em

⁴³⁷ PALMEIRA, Fernanda Cezar. Os elementos da motivação e da finalidade dos atos administrativos: limites à majoração dos tributos extrafiscais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 120, p. 219-230, jan./fev. 2015. p. 224.

negócio jurídico – doação – e fato jurídico – morte –, os quais sucedem com frequência menor dentro da mesma família.

A pretensão de reduzir as desigualdades através da imposição tributária sobre o patrimônio conduz a verdadeiro contrassenso, porquanto tem potencial para suprimir o próprio objeto da tributação, além de conduzir a outros efeitos nocivos, como a fuga de capitais do país, a diminuição da poupança interna e capacidade de investimentos. Isso decorre de que, como já referido em parte, o IGF é um tributo que incide sobre o patrimônio estático, e não dinâmico, ao contrário do IR:

[...] ao contrário do imposto sobre grandes fortunas, que incide sobre o patrimônio estático do contribuinte, o imposto sobre a renda grava os rendimentos auferidos deste patrimônio, ou seja, a incidência é dinâmica e varia de acordo com os rendimentos tributáveis. [...] É certo que a tributação sobre os rendimentos também encontraria, e de fato encontra, diversos percalços no alcance de seu desiderato. Entretanto, a este respeito devemos ressaltar que se trata, no caso específico do imposto sobre a renda, de exação já enraizada em quase todos os ordenamentos jurídicos, sendo que no Brasil tal espécie de cobrança remonta à Lei 4.625, de 31.12.1922⁴³⁸.

Certo é que o IR brasileiro necessita de atualização, especialmente no que toca às faixas de alíquotas incidentes sobre os rendimentos tributáveis. Ainda assim, trata-se de tributo que consolida, talvez em sua melhor acepção, o princípio da justiça fiscal, que neste trabalho se relaciona com não se furtar à tributação, a qual deve incidir dentro da capacidade contributiva do pagador de impostos, respeitado o mínimo existencial, protegida a propriedade privada da vedação ao confisco.

Outro elemento de relevância ao se analisar a progressividade do IGF, para fins de distribuição de renda, se refere à espécie tributária eleita pelo constituinte: o imposto. Cabe aqui expor, ainda que brevemente, os ensinamentos de Aliomar Baleeiro:

Entende-se por imposto a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, erige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhe assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição deste pagamento⁴³⁹.

⁴³⁸ CURTY, Leonardo de Menezes. A falácia do impostos sobre grandes fortunas como instrumento determinante para a promoção da justiça fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 88, p. 137-162, set./out. 2009. p.152.

⁴³⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973. p. 265.

Caliendo elenca o conceito que é exposto no Código Tributário Nacional:

O conceito de imposto vem expresso no art. 16 do CTN, que determina: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”. Os impostos são tributos não vinculados por não significarem uma contraprestação pela realização de uma atividade específica. Os tributos servem para financiar atividades gerais do Estado⁴⁴⁰.

Dentre as características mais marcantes dos impostos no Sistema Tributário Nacional, é imperativo mencionar a vedação constitucional da vinculação de suas receitas a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as exceções constitucionalmente previstas, para saúde e educação, nos termos do art. 167, IV, da CF 88. Há de ser ponderado que a espécie tributária escolhida pelo constituinte para a tributação das grandes fortunas, portanto, não comporta destinação específica dos recursos com ela angariados, de modo que todo e qualquer valor que venha a ser arrecadado deverá seguir o destino da Lei Orçamentária, para o custeio geral da atividade do Estado. Não há como sustentar, portanto, que a arrecadação realizada teria como destinação direta o custeio de políticas públicas diretamente empregadas para a redução de desigualdades no aspecto redistributivo, como outros programas sociais existentes na realidade nacional.

Casalta Nabais fornece definição precisa acerca do que constitui entre nós a extrafiscalidade:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, [...] estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica ou social⁴⁴¹.

Para o autor citado, sobre os limites à extrafiscalidade, considerando o âmbito do direito económico, o teste constitucional consiste em apreciar se as normas se revelam arbitrárias, ou sem fundamento racional suficiente, ou ainda excessivas,

⁴⁴⁰ CALIENDO, Paulo

⁴⁴¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 629.

desproporcionais, levando em consideração as finalidades que pretendem atingir. Interpretação que se alinha ao deveras referido princípio da subsidiariedade:

É certo que esses impostos e agravamentos de impostos não podem ser arbitrários, exigindo-se-lhes que estejam ancorados num fundamento racional bastante, em que se insere, desde logo a ideia de que essas intervenções tenham como pressuposto da sua intervenção a capacidade contributiva dos visados e, sobretudo, o princípio da proibição de excesso, a implicar que a utilização desse instrumento seja, em cada situação concreta, adequada, idónea ou conforme ao fim intervencionista visado, necessária, exigível ou indispensável atentos os outros instrumentos ou alternativas à disposição do estado, e proporcional *stricto sensu* em termos de entre a quantidade do meio ou instrumento (isto é, do imposto) e a quantidade do objectivo visado (isto é, a não adopção do comportamento que o imposto ou o agravamento penaliza) haja proporção e não desmedida ou excesso⁴⁴².

Com base na doutrina exposta, e na pesquisa realizada, temos que o Brasil chega tarde ao debate acerca da tributação das grandes fortunas, travado majoritariamente nas décadas de 80 e 90. Entretanto, a espera talvez frutifique, pela apreciação da experiência internacional, que, salvo raras exceções, como o caso da França, representam uma ferramenta dispensável e pouco pensada.

Nos moldes em está que exposta, a instituição de um Imposto sobre Grandes Fortunas pautado pela pretensão, ainda que louvável no plano das ideias, de combate às desigualdades sociais e regionais, através da redistribuição de renda, não se mostra a melhor alternativa, sequer uma opção capaz de atender de forma latente a esse anseio. A interpretação, nesse sentido, conduz à conclusão de que ser trataria de imposto instituído por fins meramente ideológicos, não amparados na complexidade da realidade nacional. A instituição de um imposto sobre grandes fortunas destinado a promover o combate à desigualdade, considerando o princípio da subsidiariedade, não se revela medida indispensável ou mais adequada para a concretização desse objetivo.

4.3 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: REFLEXÕES ACERCA DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

⁴⁴² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 660.

O percurso feito por este trabalho inicia com considerações relativas às teorias da justiça, passa pelos direitos fundamentais do contribuinte e o dever fundamental de pagar tributos, e chega ao seu objeto de análise. O encerramento deve servir como elo entre as preocupações suscitadas no âmbito desta pesquisa. O presente trabalho objetivou, talvez mais do que uma análise de um imposto sobre grandes fortunas, discorrer acerca da justiça na tributação, tanto a partir da filosofia política, sob a visão da escola liberal, delimitada aos autores observados, quanto a partir do prisma dos direitos e deveres fundamentais do contribuinte, que não deixam de se apresentar enquanto noções do justo positivadas nas constituições, aplicados na análise de um tributo específico⁴⁴³.

Entendemos, pelo paradigma escolhido que as liberdades individuais são pontos fulcrais de proteção dos ordenamentos jurídicos e que essa liberdade inicia com a possibilidade, como incita John Locke, de que misturando trabalho com o objeto desejado, se possa adquirir a propriedade do mesmo. Também compreendemos que é necessário que existam bens bons e bastantes para todos, dentro da lógica do proviso lockeano, porque a propriedade é direito que vem para amparar a liberdade, e não a tolher.

Poderíamos sustentar que a tributação das grandes fortunas, se amparada na perspectiva rawlsiana, seria plenamente legítima. O princípio da diferença assim o autoriza, e até incentiva, porque prevê um setor de distribuição dentro da estrutura governamental, a partir do qual a tributação sobre o patrimônio em geral seria destinada à correção das distorções sociais. O princípio da diferença, entretanto, não encontra freios nas liberdades, e aqui cumpre acatar a crítica de Hart a Rawls, no sentido de que o último seleciona as liberdades que compreende indispensáveis, apesar de a fundamentação pela exclusão de outras não se mostrar amparada em sua “Teoria da Justiça”. Algo é certo, entretanto: poucos suscitam como Rawls a preocupação com a minimização das desigualdades. É uma preocupação compartilhada pelo sistema tributário. A discordância talvez resida na melhor ferramenta para o combate às desigualdades.

Rawls nos lega, com sua posição original, dois princípios: i) um princípio que determina a mais abrangente liberdade compatível com uma liberdade semelhante para todos; ii) um princípio da diferença que determina um procedimento justo cujo

⁴⁴³ Para fins desta seção, utilizaremos os termos “tributo” e “imposto” de forma indissociada.

resultado é necessariamente justo, pelo qual as melhores condições dos mais favorecidos somente se justificam na medida em que possam propiciar um incremento nas expectativas dos membros menos favorecidos da sociedade. Um IGF é facilmente sustentado em um princípio como o da diferença, porquanto a acumulação de patrimônio não teria outro amparo senão servir, através de medidas redistributivas, à melhoria de condições dos menos favorecidos. Essa noção esbarra, contudo, no sistema de liberdades que nos é assegurado nos termos da Constituição Federal, e que garante a proteção dos pagadores de impostos contra o confisco de sua propriedade, ao mesmo tempo em que resguarda os recursos necessários à subsistência do mais necessitado.

Aqui cumpre referir que a função primordial, e que deve guiar os tributos, é a fiscal. Negar essa orientação significa, talvez, negar a própria razão da instituição de tributos, e por que não, de parte significativa do contrato social, através do qual são delegadas funções a um ente superior, justamente na garantia das liberdades que me levaram a constituir o Estado. A existência de um IGF redistributivo, e somente redistributivo, parece esbarrar nessa premissa essencial.

A análise da tributação em Nozick engendra uma segunda dificuldade, ao estabelecer óbices ao fato de que pagar impostos é uma necessidade das sociedades modernas e de que o Estado não necessariamente poderá deter-se em funções puramente estruturais, ainda que seu alcance deva ser sempre objeto de apreciação e fiscalização. Contudo, o autor faz uma análise pertinente acerca do que constitui a redistribuição e da sua ausência de neutralidade. Como no argumento smithiano, as propriedades sobre os bens existentes são determinadas através de uma sucessão de eventos – trocas voluntárias –, as quais devem ser levadas em consideração, não existindo acasos. Aqui, de extrema relevância a teoria da titularidade, de modo a perpetuar a justiça nesse ciclo virtuoso das transferências, que deve admitir a retificação da injustiça. A titularidade preocupa-se filosoficamente com a propriedade privada, garantida pelo direito, e que a tributação, nas democracias modernas, deve resguardar, de modo a não transformar o tributo em fonte de expropriação. Finalmente, a compreensão nozickiana nos conduz à percepção de que há necessidade de se levar em consideração as decisões e os eventos que atrelam as coisas às pessoas, sob pena de que sejam violados direitos fundamentais.

Pela análise de perspectivas antagônicas de justiça, considerando a tributação e o papel do Estado, buscamos por aquela que nos pareceu a alternativa equilibrada entre limites à ação do Estado e direitos individuais, que se revelam direitos fundamentais, para os fins deste estudo: a justiça tributária em Adam Smith.

Algumas premissas para a atuação do Estado são, portanto, necessárias: i) o custeio basilar do Estado deverá advir dos tributos, se abstendo de maior interferência nas trocas estabelecidas entre os indivíduos; ii) a atuação estatal no fornecimento de bens públicos, como expõe Carvalho, não fornecidos de modo eficiente pelo mercado, apesar de imprescindíveis; iii) a construção de uma sociedade sadia decorre da combinação de instituições fortes aliadas à capacidade de desenvolvimento do livre-mercado. O ambiente, portanto, é aquele que permite as trocas entre os indivíduos, que, conduzidos pelo seu autointeresse, prosperam coletivamente.

Sendo esse o cenário, quatro máximas imperam para a adequada tributação: i) os súditos de um Estado para ele contribuem em proporção às suas capacidades, ou seja, aos rendimentos que auferem sob a sua proteção; ii) os tributos devem ser certos, fixos e não arbitrários, para que o indivíduo esteja resguardado do abuso estatal; iii) o recolhimento deve ser feito da forma mais conveniente para o pagador de impostos; iv) os tributos devem ser eficientes, não sendo admitidos tributos de cobrança dificultosa ou que desestimulem as trocas realizadas pelos indivíduos, porque ao tributo não cabe suprimir a sua fonte de receitas.

Partindo do critério de justiça tributária proposto enquanto resguardo das liberdades e prerrogativas individuais é que a noção de direitos fundamentais, assim entendidos como direitos humanos positivados nas constituições dos estados, e que aqui se desdobram, em razão do objeto de análise, em direitos fundamentais do contribuinte, encontram amparo e razão de existir, estabelecendo balizas para a atuação estatal no âmbito do direito positivo. O tributo justo, nessa perspectiva, passa pelo reconhecimento da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e proteção ao mínimo existencial, e ao princípio da subsidiariedade, de modo a buscar sempre a solução mais próxima e menos invasiva do cidadão. Pela capacidade contributiva, temos que o tributo, entendido enquanto indispensável à manutenção das funções do Estado, há de ser suportado por todos, na medida de suas possibilidades, enquanto requisito inafastável para o seu sustento, ao mesmo tempo em que garante o fôlego à iniciativa privada, consistindo no único critério de discriminação legítimo, excluindo

critérios arbitrários como gênero, raça ou religião. Pela vedação ao confisco, buscase assegurar a propriedade privada – e a eficiência tributária smithiana –, de forma que o tributo não possa servir como instrumento expropriatório nem de erradicação da fonte de receita. Em contrapartida, em homenagem à capacidade contributiva e à proteção individual, tampouco incidirão tributos sobre o indispensável à subsistência individual. Pelo princípio da subsidiariedade, há garantia da busca da solução mais próxima do cidadão, privilegiando a alternativa que envolva a menor intervenção estatal.

Mas eis que a tributação, exercida dentro de critérios de justiça e de direito, não basta. Ao menos não na visão do economista francês Thomas Piketty, responsável por reacender nos últimos anos o debate acerca da tributação das grandes fortunas e do patrimônio. A desigualdade atingira, para o autor, níveis incomensuráveis, em um crescendo ameaçador às democracias modernas. A solução se apresenta através de um imposto global sobre o patrimônio, com alíquotas altas, cujo objetivo principal não se reveste do caráter arrecadatório próprio dos tributos, mas de regulador do capitalismo, aliado ao moralismo contra os mais favorecidos.

A pesquisa de Piketty encarna no século XXI o debate do final do século XX, nas décadas de 80 e 90, e resultou também na inclusão do dispositivo constitucional brasileiro que autoriza a instituição pela União Federal do IGF, aprovado em 1987. O Brasil, entretanto, chegou tarde ao debate, visto que já expostos os fracassos na instituição do imposto sobre o patrimônio líquido experimentado pelos diversos países europeus que o instituíram. Desde então, revezam-se os mesmos argumentos, imperando, apesar de todas as oposições, o seguinte: o tributo em questão é indispensável para o combate às desigualdades sociais e para promover a redistribuição.

Feitas as considerações, alguns pontos merecem destaque à guisa de encerramento. O Imposto sobre Grandes Fortunas, nos moldes em que foi concebido pelos projetos de lei complementar brasileiros, é um imposto direito, de apuração anual, apurado mediante declaração do contribuinte, devendo incidir sobre o patrimônio global líquido, autorizadas deduções especificadas em lei. O fato gerador é a titularidade do montante patrimonial.

Diferentemente do II, IE, IPI e IOF, impostos extrafiscais, com funções regulatórias relevantes na economia nacional, o IGF é um tributo fiscal. Há de respeitar

estritamente a capacidade contributiva dos pagadores de impostos, bem como a vedação ao confisco e a proteção ao mínimo existencial, sob pena de subverter a sua razão de existir. A pretensão pura e simples de instituição de um IGF para finalidades redistributivas esbarra frontalmente na propriedade privada, que constitui direito fundamental, e na livre-iniciativa, fundante da ordem econômica.

A progressividade de suas alíquotas, no tocante à finalidade fiscal, tampouco cumpre com o objetivo pretendido, porquanto, tendo por base a experiência internacional, requer gastos altos para sua fiscalização e arrecadação, sendo esta última bastante diminuta. Se considerada a progressividade para fins extrafiscais, o mesmo impasse se apresenta quando submetido ao crivo da subsidiariedade. A ordem econômica brasileira é fundada na valorização do trabalho e na livre-iniciativa, privilegiando o ímpeto empreendedor individual, cabendo ao Estado adotar mecanismos regulatórios quando inexistentes ou inviáveis outras iniciativas. Também há de ser respeitada a singularidade atinente à natureza da espécie tributária definida constitucionalmente – imposto – cujas receitas não admitem vinculação à finalidade específica, sendo, portanto, inconstitucional presumir que a arrecadação do IGF se converteria em recurso para redistribuição de renda.

Se o combate à desigualdade é louvável, certo é que, na busca da igualdade não se devem perder as garantias e liberdades individuais que asseguram a sua manutenção. O poder de tributar no Estado Fiscal obedece à justiça fiscal, de forma a promover, através da tributação com preponderância da fiscalidade sobre a extrafiscalidade, um ambiente de liberdade pessoal e econômica, de modo que o dever fundamental de pagar tributos há de ser cumprido sempre na perspectiva de maior liberdade, enquanto instrumento indispensável ao sustento da comunidade politicamente organizada, como salienta com precisão Nabais:

[...] no actual estado social, caracterizado por um sábio e dinâmico equilíbrio entre a intervenção económico-social do estado e a defesa da(s) liberdade(s) do cidadão, o conceito de imposto não pode deixar de ter por característica normal ou típica a finalidade primária de obter receitas. Com efeito, só esta permite respeitar os postulados básicos do modelo estrutural jusliberal do imposto inerente à própria ideia de estado fiscal, o qual, tendo subjacente o princípio da primazia individual, implica importantes limitações à instrumentalização económico-social do imposto. Por outras palavras, o imposto, como “técnica liberal”, como “um meio oferecido ao estado (ou a qualquer poder de dominação) para realizar os seus fins, deixando aos indivíduos o máximo de liberdade”, negar-se ia a si mesmo se a sua instrumentalização económico-social pusesse em causa a função de

alocação do mercado, enquanto mecanismo central da atribuição de recursos econômicos [...]⁴⁴⁴

O IGF esbarra não apenas em critérios de efetividade, porque demanda o aumento da máquina pública não compensado pelo resultado a ser atingido, mas também vem amparado na crença de se converter em instrumento de confisco da propriedade, interferindo na livre-iniciativa do particular, o que não se admite – ou ao menos não deveria se admitir – na ordem constitucional brasileira. O combate à desigualdade deve poder munir-se de alternativas, como o incentivo ao empreendedorismo, a redução das taxas de juros e da inflação, como propõe Caliendo⁴⁴⁵, mas jamais do sacrifício dos direitos fundamentais do contribuinte.

⁴⁴⁴ *Ibid.*, p. 245.

⁴⁴⁵ CALIENDO, Paulo. A tributação progressiva da renda e a redistribuição da renda: o caso do Brasil. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, v. 20, n. 40, p. 190-214, 2017. p. 212-213.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa realizada confirma sua relevância através da verificação do debate que suscita. Apesar de as primeiras tentativas de tributação do patrimônio global, entendido como “grandes fortunas”, terem sucedido nas décadas de 80 e 90, certo é que o tema permanece na pauta das políticas tributárias. No caso brasileiro, isso se revela através do grande número de projetos de lei complementar que vêm sendo apresentados desde 1989, e que não cessam, tendo o mais recente sido proposto ainda em fevereiro de 2019, já com a nova composição da Câmara dos Deputados.

Certamente, o debate recebeu novo fôlego com a publicação de *O Capital no Século XXI*, muito apreciado nos círculos acadêmicos, e difundido no meio jornalístico, o que é empiricamente verificável através de uma rápida busca nos mecanismos de pesquisa da *web*. Em contraposição, os dados e as proposições de Piketty foram objeto de análises críticas, extremamente duras, inclusive por parte de seu mentor acadêmico Joseph Stiglitz. Novamente, o debate provou-se dividido.

A tentativa deste trabalho foi precipuamente fornecer uma abordagem alternativa ao IGF, não pautada na aferição da credibilidade e veracidade de dados econômicos, até mesmo porque está fora da nossa área de pesquisa e conhecimento, mas sim na filosofia política e na teoria dos direitos fundamentais, áreas de conhecimento aptas à compreensão do fenômeno jurídico, que, com a devida vênia, delas jamais pode afastar-se, sob pena de seu empobrecimento. Assim, foi feita a escolha de autores que discorreram acerca da tributação e do seu papel, dentro do marco teórico liberal, que, conforme tivemos a oportunidade de explorar na introdução da pesquisa, está intimamente vinculado às limitações do poder do Estado e salvaguarda do indivíduo, fazendo o seu cotejo com os direitos fundamentais explícitos e implícitos constantes da CF 88, para culminar em sua aplicação ao objeto de estudo.

Algumas dificuldades foram encontradas no âmbito da pesquisa, especialmente aquela referente à maneira pela qual conciliar as teorias da justiça e os direitos fundamentais ao objeto de análise, para que o trabalho não se apresentasse como dividido em recortes que não se interligassem. Cremos que, com esforço exegético e interpretação filosófico-sistemática, atingimos o objetivo, que ora submetemos à apreciação da comunidade acadêmica. Uma segunda dificuldade

enfrentada residiu na busca de bibliografia específica acerca do tema, que não o tratasse com generalidade, de forma como se pode analisar, optamos por enfrentar o tema sempre a partir das noções fundamentais da doutrina.

Algumas considerações de encerramento se impõem, as quais serão estruturadas em itens, para facilitação da compreensão:

a) A justiça na tributação vem amparada, nesta pesquisa, na noção de que o pagamento dos tributos é mecanismo de garantia das liberdades, sendo essa a razão de instituição do Estado moderno. Aos membros de uma coletividade organizada, o pagamento de tributos se torna indispensável para a manutenção das atividades do Estado que é instituído. No tocante ao tamanho do Estado, a percepção adequada é a de que não se trata de ente restrito às funções do “guarda noturno”, tampouco em provedor universal, cabendo-lhe o fornecimento daqueles bens indispensáveis, que não sejam providos de forma suficiente pela iniciativa privada.

b) A tributação adequada deve pautar-se, portanto, por tributos que atendam à capacidade contributiva dos pagadores, que sejam certos, e não arbitrários, pagos do modo mais conveniente pelo contribuinte e dele retirando sempre o mínimo necessário de riqueza, nos moldes em que proposta por Adam Smith.

c) Os direitos fundamentais constituem limites materiais à reforma constitucional, passíveis de conflito e limitação apenas em face de outros direitos fundamentais, sendo preservado o seu núcleo essencial, por ocasião da ponderação, *lato sensu*. Os direitos fundamentais do contribuinte constituem limites materiais à reforma constitucional, representando verdadeiras cláusulas pétreas, o que se confirma através do julgamento da ADI 939-7 pelo Supremo Tribunal Federal, não estando sujeitos à supressão e devendo gozar de suporte fático amplo.

d) A capacidade contributiva, especialmente quanto aos tributos fiscais, deve orientar sempre a imposição tributária, pois é concretizadora da justiça fiscal no direito positivo. Do mesmo modo, a imposição tributária deve estar sempre atenta e limitada pela vedação ao confisco, porque não se admite que a tributação se converta em instrumento cerceador da propriedade e da liberdade de iniciativa e escolha de profissão que estão com ela relacionadas. Também a tributação jamais poderá atingir os recursos mínimos para manutenção da dignidade do indivíduo.

e) O princípio da subsidiariedade deve orientar a imposição tributária, ao menos sobre os impostos, de modo a viabilizar sempre a busca pela solução mais próxima do

cidadão, dando ênfase especial às liberdades individuais. A subsidiariedade atuará também como comando aos poderes públicos, especialmente na atuação do Estado no domínio econômico, no qual, conforme dispõe o art. 174 da CF 88, o privilégio deve ser sempre da iniciativa privada, cabendo ao Estado o papel secundário. Essa mesma fundamentação vale para mecanismos regulatórios operados pelo Estado, tais como a extrafiscalidade.

f) A desigualdade e a concentração de riquezas e renda têm sido objeto de estudos pela OCDE, sendo a sua presença uma realidade, a qual depende, entretanto, de múltiplos fatores. A pretensão deste trabalho foi a verificação de que um imposto sobre o patrimônio poderia não ser a melhor alternativa para o combate à desigualdade. Tanto é assim que dados da mesma organização vêm demonstrando que a tributação sobre o patrimônio tem resultado em arrecadação cada vez menor. Já a tributação sobre grandes fortunas, quando avaliada a partir dessa experiência internacional, apresenta um tributo que impõe aumento da máquina pública, face à sua complexidade de implementação, que cria distorções, no que se refere à análise de patrimônio e apresenta arrecadação insubsistente, o que levou ao grande número de países europeus a abandonarem essa espécie tributária, sendo verdadeira exceção a França. Conforme se verifica pelas fontes jornalísticas, esta sequer conta na atualidade com um *Impôt de Solidarité sur la Fortune* completo, mas com um imposto sobre o patrimônio imobiliário.

g) A história do IGF no Brasil inicia com a proposição de Antônio Mariz, aprovada em 1987. Ressaltamos que, de fato, o Brasil chega tarde ao embate acerca da possibilidade da tributação sobre grandes fortunas e o faz amparado pela mesma fundamentação já discutida na Europa e no Japão, *v.g.*, e que já se apresentava como falha em muitos aspectos, seja porque a instituição de tributos sobre as grandes fortunas enseja dificuldades administrativas, baixa arrecadação e externalidades negativas, tais como o afastamento de capital produtivo e a limitação à iniciativa privada.

h) Finalmente, objetivamos analisar a extrafiscalidade do IGF, justamente porque, apesar da demonstração de seu insucesso enquanto tributo fiscal, a principal fundamentação ensejadora de sua instituição é o combate à desigualdade. Aqui talvez o ponto fulcral da pesquisa realizada, pela qual tentamos demonstrar que tendo por base os critérios de justiça propostos, e os direitos fundamentais do contribuinte, bem

como o papel que a extrafiscalidade enquanto técnica recebe, por se tratar de meio regulatório do Estado no domínio econômico, e a natureza da espécie tributária – imposto – escolhida pelo constituinte originário tornam inviáveis tentativas de utilizar o tributo enquanto meio de justiça distributiva.

Esses, à guisa de encerramento, os principais pontos sobre os quais este trabalho objetivou explicar. É certamente tema inacabado, até porque dinâmico, e não pacificado no cenário brasileiro, apesar das diversas evidências acerca da sua insustentabilidade, o que se comprova pela surpresa da autora quando, faltando dias para encerramento deste trabalho, se deparou com novo projeto de lei complementar proposto acerca da matéria. Apesar disso, a tentativa é de propor uma abordagem diferenciada, sempre apta a suscitar o debate.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 36, p. 163-183, jan./fev. 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973. p. 265.

BALESTRA, Carlotta; TONKIN, Richard. **Inequalities in household wealth across OECD countries**: evidence from the OECD wealth distribution database. Disponível em:

[https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=SDD/DOC\(2018\)1&docLanguage=En](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=SDD/DOC(2018)1&docLanguage=En). Acesso em janeiro de 2019.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. O princípio de subsidiariedade: conceito e evolução. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, v. 35, n. 35, p. 13-52, 1995. p. 29.

BAUM, Sandy. Poverty, inequality and the role of government: what would Adam Smith say? **Eastern Economic Journal**, v. 18, n. 2, p. 143-156, Spring/1992.

BIRD, Richard M. *The taxation of personal wealth in international perspective*. Toronto: **Canadian Public Policy – Analyse de Politiques**, v. 17, n. 3, p. 322-334, 1991. p. 323.

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte (Atas de Comissões). Comissão de Sistematização. **Ata da Reunião da Instalação da Comissão de Sistematização**. Brasília, DF: 1987. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/sistema.pdf>. Acesso em janeiro de 2019. Acesso em janeiro de 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP 108/1989**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o inciso VII do artigo 153 da Constituição, e dá outras providências.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP 277/2008**. Regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal (Imposto sobre Grandes Fortunas). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=38814>. Acesso em janeiro de 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP 9/2019**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2191030>. Acesso em janeiro de 2019.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar PLP 202/1989**. Dispõe sobre a tributação de grandes fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII da Constituição. Disponível em:

CALIENDO, Paulo. A tributação progressiva da renda e a redistribuição da renda: o caso do Brasil. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, v. 20, n. 40, p. 190-214, 2017.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 2017.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 219-220.

CALIENDO, Paulo. Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*. Londrina: **Scientia Iuris**, v. 18, n. 1, p. 181-216, jul./2014. p. 183-184.

CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. Fortaleza: **Nomos**, v. 33, n. 2, 2013.

CALIENDO, Paulo. Princípio da subsidiariedade em matéria tributária: o caso da expansão dos deveres de colaboração do contribuinte. Londrina: **Scientia Iuris**, v. 20, n. 2, p. 28-50, jul./2016.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Nota técnica. 2011. p. 9.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. Coimbra: Almedina, 2018.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASTAÑO, Pedro Alejandro Jurado; TAMAYO, John Fernando Restrepo. Aproximación a la filosofía política liberal de John Rawls. **Discusiones Filosóficas**, ano 15, n. 25, p. 131-147, jul./dez. 2014. p. 135.

CASTILHO, Ricardo. Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar. *In*: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). **Direito Tributário e direitos fundamentais**: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CAVALCANTI, Thais Novaes. O princípio da subsidiariedade e a dignidade da pessoa: bases para um novo federalismo. **Diálogos Possíveis**, v. 7, n. 1, p. 213-228, jan./jun. 2008.

COMERLATO, Marília Bachi. GIORA, Milena Faria Derato. Imposto sobre grandes fortunas: é possível? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 121. p. 191-205. mar./abr. 2015. p. 3.

CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. Brasília: **Revista de Informação Legislativa**, n. 146, abr./jun. 2000. p. 94-95.

COSTA, Regina Helena. **O princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

CURTY, Leonardo de Menezes. A falácia do impostos sobre grandes fortunas como instrumento determinante para a promoção da justiça fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 88, p. 137-162, set./out. 2009. p.152.

DAVIS, Lawrence. Comments on Nozick's Entitlement Theory. **The Journal of Philosophy**, v. 73, n. 21, p. 836-844, dez./1976. p. 842.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. A vedação de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, v. 32, n. 32, p. 145-164, 1989.

Disponível em:

<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD26FEV1991.pdf#page=12> . Acesso em janeiro de 2019.

DUFF, David G. Alternatives to the Gift and Estate Tax. **Boston College Law Review**, v. 57, 2016. p. 3-4.

ENGLISH OXFORD LIVING DICTIONARIES. Disponível em:

<https://en.oxforddictionaries.com/definition/holding>. Acesso em 11 de maio de 2018.

EVENSKY, Jerry. Adam Smith's "Theory of Moral Sentiments": on Morals and Why they matter to a society of free people and free markets. **The Journal of Economic Perspectives**, v. 19, n. 3, p. 109-130, 2005.

FESER, Edward. Taxation, forced labor and theft. **The Independent Review**, v. 2, n. 2, p. 219-235, 2000. p. 220.

GLENNERSTER, Howard. Why was a wealth tax for the UK abandoned? Lessons for the policy process and tackling wealth inequality. **Journal of Social Policy**, v. 41. p. 233-249. 2012.

GLORIOUS REVOLUTION. In: **Encyclopaedia Britannica**. Disponível em:

<https://www.britannica.com/event/Glorious-Revolution>. Acesso em 30 de maio de 2018.

GRANDES FORTUNAS pagarão imposto: conservadores dão votos decisivos para criar o novo tributo. **Correio Braziliense**, Brasília, p. 5, 9 nov., 1987. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/152906/Nov_87%20-%200797.pdf?sequence=3. Acesso em janeiro de 2019.

GRAU, Eros Roberto Grau. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 195.

HART, Herbert Lionel Adolphus. Rawls on liberty and its priority. **The University of Chicago Law Review**, v. 40, n. 3, p. 534-555, 1973.

HEADY, Christopher. Optimal taxation as a guide to tax policy: a survey. [S.l]: **Fiscal Studies**, v. 14, n. 1, p. 15-41, 1993.

HOUSEHOLD. CAMBRIDGE DICTIONARY. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/household#dataset-examples>. Acesso em janeiro de 2019.
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594&ord=1>. Acesso em janeiro de 2019.

KESSLER, Denis; PESTIEU, Pierre. *The taxation of wealth in the EEC: facts and trends*. Toronto: **Canadian Public Policy – Analyse de Politiques**, v. 17, n. 3, p. 309-321, 1991.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LAKS, Larissa; DE MARCHI, Cristiane. Possibilidades e limites de conciliação entre o princípio da capacidade contributiva e a tributação extrafiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 127, p. 271-294, mar./abr. 2016. p. 271-272.

LAMONT, Julian; FAVOR, Christi. Distributive Justice. **The Stanford Encyclopedia of Philosophy**. Winter 2017. Cap. 1. Não paginado.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o Governo Civil**. Tradução de Marsely de Marco Dantas. São Paulo: Edipro, 2014. p. 85.

LYNN JR, Arthur D. Adam Smith's Fiscal Ideas: an eclectic revisited. **National Tax Journal**, v. 29, n. 4, p. 369-378, dez./1976.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Confisco, mínimo existencial e isonomia. *In*:

MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.) **Direito Tributário e direitos fundamentais**: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 114-116.

MADOFF, Ray D. Considering Alternatives: Are There Methods Other Than the Estate and Gift Tax That Could Better Address Problems Associated with Wealth Concentration? **BCL Rev.**, v. 57, p. 883-999, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, n. 2, p. 85-102, jul./dez. 2003. p. 88.

MEDINA, Paulo Geraldo de Oliveira. O princípio da subsidiariedade. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

MERQUIOR, José Guilherme. **O liberalismo – antigo e moderno**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1991.

MICHEL, Voltaire de Freitas. **Os fundamentos do liberalismo em Robert Nozick**. 2003. 132f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2013. p. 20.

MOULDS, Henry. Private property in John Locke's State of Nature. **The American Journal of Economics and Sociology**, v. 23, n. 2, p. 179-188, abr./1964. p. 179-180.

MURTIN, Fabrice; D'ERCOLE, Marco Mira. **Household wealth inequality across OECD countries: new OECD evidence**. Disponível em: <http://www.oecd.org/sdd/household-wealth-inequality-across-OECD-countries-OECDSD21.pdf>. Acesso em janeiro de 2019. p. 4-5.

NABAIS, Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e o custo dos direitos. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>. Acesso em novembro de 2018.

NAGEL, Thomas. Rawls on Justice. **The Philosophical Review**, v. 82, n. 2, p. 220-234, abr.1973.

NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 2013.
PALMEIRA, Fernanda Cezar. Os elementos da motivação e da finalidade dos atos administrativos: limites à majoração dos tributos extrafiscais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 120, p. 219-230, jan./fev. 2015. p. 224.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. São Paulo: Intrínseca, 2014.

QUILICE, Thiago Ferreira. Situação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil e no exterior: uma revisão de literatura. **Business and Management Review**, v. 5. p. 1-9. fev./2016.

RAWLS, John. Justice as Fairness: Political not Metaphysical. **Philosophy and Public Affairs**, v. 14, n. 3, p. 223-251, 1985.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

RISTEA, Luminița; TRANDAFIR, Amina. *Wealth tax within Europe in the context of a possible implementation in Romania – The existing wealth tax and its decline in Europe*. **Annals of the University of Petrosani, Economics**. 2010. p. 299 - 306. p. 304.

ROSCHILDT, João Leonardo Marques. O princípio da igual liberdade em John Rawls: desdobramentos formais e materiais. **Intuitio**, Porto Alegre, v. 2, n. 3, p. 164-179, nov./2009.

ROSSO, Paulo Sergio. Tributação e solidariedade no Estado brasileiro. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 5, 2009. p. 2-3.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

SARLET, Ingo. Direitos fundamentais sociais, mínimo existencial e direito privado. **Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional**, v.7, p. 771-812, ago./2015. p. 773-774.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, Virgílio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. **Revista de Direito do Estado**, v. 4, p. 23-52, 2006.

SILVEIRA, Denis Coitinho. Teoria da Justiça de John Rawls: entre o liberalismo e o comunitarismo. São Paulo: **Trans/Form/Ação**, v. 30, n. 1, p. 169-190, 2007.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e causas. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda., 1996. p. 74. v. 1.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e causas. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda., 1996. v.2, p. 282.

SNARE, Frank. John Rawls and the Methods of Ethics. **Philosophy and Phenomenological Research**, v. 36, n. 1, p. 100-112, set./1975.

STIGLITZ, Joseph E. New theoretical perspectives on the distribution of income and wealth among individuals. United Kingdom: **Inequality and Growth: Patterns and Policy**. Palgrave Macmillan. p. 1-71, 2016. p. 2-3.

TAKOI, Sérgio Massaru. Breves comentários ao princípio constitucional da solidariedade. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 66, p. 293-310, jan./mar. 2009. p. 295-297.

TANABE, Noburo. *The taxation of net wealth (Impôt sur la fortune nette) (Impuesto sobre la riqueza neta)*. **Staff papers (International Monetary Fund)**, v. 14, n. 1, p. 124-168. mar./1967.

TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação Ótima, Tributo Justo, Ciência do Direito Tributário no Brasil e Direito Financeiro. **Direito**, v. 2, n. 23, p. 8-25, 2016.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, v. 177, p. 29-29, jul./set.1989.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. 347f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008. p. 54-58.

VARIAN, Hal. R. Distributive justice, welfare economics and the theory of justice. **Philosophy and Public Affairs**, v. 4, n. 3, p. 223-247, 1975, p. 227.

VINER, Jacob. Adam Smith and laissez-faire. **Journal of Political Economy**, v. 35, n. 2, p. 198-232, apr./1927.

VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000.

WEBER, Thadeu. **Ética e filosofia do direito**: autonomia e dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Vozes, 2013.



Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
Pró-Reitoria de Graduação
Av. Ipiranga, 6681 - Prédio 1 - 3º. andar
Porto Alegre - RS - Brasil
Fone: (51) 3320-3500 - Fax: (51) 3339-1564
E-mail: prograd@pucrs.br
Site: www.pucrs.br