

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

LARISSA RODRIGUES LAKS

O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA E O IMPOSTO SOBRE A RENDA

Porto Alegre

2019

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

LARISSA RODRIGUES LAKS

**O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA E O IMPOSTO SOBRE A
RENDA**

Tese apresentada como requisito final para obtenção do título de Doutora em Direito 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**

Ficha Catalográfica

L192p Laks, Larissa Rodrigues

O Princípio da Solidariedade Tributária e o Imposto sobre a Renda /
Larissa Rodrigues Laks . – 2019.

268.

Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, PUCRS.

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

1. Princípio da Solidariedade. 2. Direitos Fundamentais. 3. Imposto sobre a
Renda da Pessoa Física. 4. Tributação e Distribuição de Renda. 5.
Desigualdades. I. da Silveira, Paulo Antônio Caliendo Velloso. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da PUCRS
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Bibliotecária responsável: Saete Maria Sartori CRB-10/1363

LARISSA RODRIGUES LAKS

**O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA E O IMPOSTO SOBRE A
RENDA**

Tese apresentada como requisito final para obtenção do título de Doutora em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS.

Aprovada em 17 de junho de 2019

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira (PUCRS)

Prof. Dr. Carlos Alberto Molinaro (PUCRS)

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos (UERJ)

Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti (UFSC)

Prof. Dr. Luis Felipe Silveira Difini (UFRGS)

Prof. Dr. Marciano Buffon (UNISINOS)

**PORTO ALEGRE
2019**

Com amor, para Daniela Laks Gobetti e Sérgio Gobetti

AGRADECIMENTOS

A realização de um curso de doutorado é sempre caracterizada por um longo caminho. Agora, neste momento em que me aproximo da conclusão do curso, percebo que tão importante quanto a conclusão é o aprendizado acadêmico e de vida proporcionado pela trajetória. O valor da caminhada, nesse caso, é tão grande quanto o de alcançar o ponto de chegada, em razão do que eu gostaria de agradecer a todos que tiveram relevante papel para que esta via pudesse ser trilhada.

Primeiramente, agradeço ao meu orientador, professor Paulo Caliendo, a quem tomo como exemplo na academia e na vida, por sua seriedade e generosidade. Meu muito obrigada por saber guiar-me até aqui, fazendo as necessárias colaborações e justas críticas, além de incentivar-me a desenvolver um período de pesquisas no Instituto Max Planck de Munique, na Alemanha.

Ao professor Ingo Wolfgang Sarlet, coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCRS, referência para todos nós, que prontamente auxiliou para que minha estada como pesquisadora visitante no Instituto Max Planck fosse viabilizada.

Aos estimados professores Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Marciano Buffon e Luís Felipe Silveira Difini, pelas pertinentes críticas e construtivas sugestões formuladas na banca de pré-qualificação desta tese, que muito contribuíram para o aperfeiçoamento do estudo.

À Caren, secretária do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCRS, que dá suporte prestativo a todos os alunos.

Agradeço ao Instituto Max Planck de Munique, onde estive durante os meses de dezembro de 2016 e janeiro de 2017, pela oportunidade concedida de desenvolver parte das pesquisas para a escrita desta tese. Agradeço também pela afável acolhida do seu diretor, professor Wolfgang Schön.

Ao doutorando em Economia Marc Morgan e ao seu orientador, Thomas Piketty, pela recepção em visita à Paris Scholl of Economics.

Ao meu marido, Sérgio, pelo carinho, companhia e apoio, fundamentais durante o período de escrita desta tese, assim como na jornada da vida.

À minha filha, Daniela, nascida em 2018, durante o período de escrita desta tese. É a menina mais doce e encantadora, minha grande realização. Agradeço à minha filha amada por, dia após dia, ensinar-me a ser a melhor mãe e pessoa que eu consiga ser.

À Ana Teresinha, a quem muito devo, por todo amor dedicado à Daniela durar minhas ausências, e ao Sérgio, novamente, por ser o pai amoroso que é para a nossa filha.

Aos meus pais e à minha tia, pela minha educação, pelos ensinamentos, valores, pelo carinho e por fazerem-me acreditar que eu poderia chegar até aqui. Aos meus sogros, agradeço pelo estímulo e convívio, como referência de vidas dedicadas à docência universitária.

Aos grandes amigos que sempre estiveram comigo e àqueles que conquistei neste período: Flaviana Rampazzo Soares, Ísis Bastos, Carla Justino, Letícia Ferrarini, Leonardo Saldanha, Jorge Sodré, Paulo Pegoraro, Pery Saraiva Neto, Marjorie Locaora Gomes, Fernanda Alterman Faccinni, Daniele Guislene, Fabíola Ajnhorn, Silvia Shen, Diego Galbinski, Cristiano Barufaldi, Luísa Rabadan, Martiane La Flor, Rafael Beck e Tiago Reichel.

Por fim, agradeço à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), pelo apoio e concessão de bolsa de estudos (código de financiamento 001), fundamental para suporte aos estudos e trabalhos publicados durante o curso e para as pesquisas que estruturaram esta tese.

RESUMO

Esta tese estuda a aplicação do princípio da solidariedade no âmbito do direito tributário brasileiro, em especial no que se refere à eficácia e efetividade do princípio em relação ao Imposto sobre a Renda, na sua perspectiva de instrumento para redistribuição de renda e redução de desigualdades sociais. Partindo-se de influências trazidas pela escola alemã da jurisprudência dos valores, trabalha-se a instauração da concepção valorativa no ordenamento jurídico pátrio, também influenciada pelos estudos de John Rawls e sua teoria da justiça. Abordam-se as origens sociológicas e jurídicas da solidariedade, a partir dos estudos de Leon Bourgeois, Émile Durkheim, Leon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch, o processo de formação do pensamento solidarista e de sua consolidação em diversos ordenamentos jurídicos estrangeiros, bem como na Constituição Federal do Brasil, pelo art. 3º, I, que fixa o objetivo constitucional da República de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Segundo uma interpretação sistemática, e por influência do legado de Ricardo Lobo Torres no Brasil, conclui-se que esse objetivo constitucional é simultaneamente um princípio e um valor jurídico, que deve pautar toda interpretação jurídica. O princípio da solidariedade constitui-se como uma das vigas de sustentação do Estado Social e Democrático de Direito em nosso país, voltando-se à garantia da dignidade humana e dos direitos fundamentais, custeados pela tributação, segundo o dever fundamental de pagar impostos como pressuposto de cidadania e liberdade. Nesse aspecto, o estudo aborda especificamente o potencial do Imposto sobre a Renda e suas diretrizes teórico-constitucionais, pautadas pelos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da progressividade em termos de possibilidades de aplicação, eficácia e efetividade do princípio da solidariedade em matéria tributária. Partindo-se da obra do economista francês Thomas Piketty, elaboram-se um panorama relacionando o potencial do Imposto sobre a Renda, com maior destaque à tributação sobre renda da pessoa física e a influência da tributação progressiva como instrumento de mitigação dos elevados níveis de desigualdades sociais existentes hoje no mundo, fruto do exponencial crescimento da riqueza gerada pelo capital. Nesse contexto, trabalha-se a questão de que eventuais incrementos de tributação também considerem a necessidade de constantes cotejos ou escolhas públicas em relação à equidade e à eficiência econômicas. O estudo aborda também os graves níveis de desigualdades sociais existentes no Brasil, concluindo que atualmente, diante dos baixos níveis de progressividade aplicáveis à tributação sobre a renda, da existência de regimes diferenciados de tributação e de variados tipos de isenções, a exemplo da tributação sobre dividendos, o princípio da solidariedade, a despeito de sua eficácia jurídica, possui reduzidos

níveis de efetividade. Assim, procura-se formular algumas propostas no sentido da construção de um sistema mais efetivamente solidário que inclua maior progressividade de alíquotas e a tributação sobre dividendos distribuídos, considerando-se a soma de rendimentos auferidos pelos contribuintes e a capacidade contributiva individual.

Palavras-chave: Solidariedade; Direitos Fundamentais; Imposto sobre a Renda da Pessoa Física; Tributação e Distribuição de Renda; Desigualdades.

ABSTRACT

This thesis studies the application of the principle of solidarity in the sphere of Brazilian tax law, with a particular focus on efficacy and effectiveness of this principle in relation to the Income Tax, seen as a tool for both income redistribution and reduction of social inequalities. By considering the influences of the German school of jurisprudence of values, the instauration of the value approach in our national legal order is addressed, also influenced by the studies of John Rawls and his theory of justice. The sociological and juridical origins of solidarity are approached through studies by Leon Bourgeois, Émile Durkheim, Leon Duguit, Maurice Hauriou and Georges Gurvitch, as well as the process of formation and consolidation of the solidarist thought in several foreign legal orders and in the Brazilian Constitution, in art. 3º I, which has established the constitutional objective of the Republic of constructing a free, fair and solidarist society. By following a systematic interpretation, and under the influence of Ricardo Lobo's legacy in Brazil, it has been concluded that this constitutional objective is simultaneously a principle and a juridical value that should guide every juridical interpretation. The principle of solidarity has been one of the support beams of the Social Democratic State in our country, intended to guarantee both human dignity and fundamental rights funded by taxation, in accordance with the fundamental duty of paying taxes as an assumption of citizenship and freedom. This study specifically approaches the potential of the Income Tax and its constitutional-theoretical guidelines, grounded on the principles of isonomy, contributive capacity, and progressivity in terms of possibilities of application, efficacy and effectiveness of the principle of solidarity in taxation. From the work by the French economist Thomas Piketty, a framework is designed by relating the potential of the Income Tax, with a stronger emphasis on tax on personal income and the influence of progressive taxation as a tool to mitigate the high levels of social inequalities currently seen in the world as a result of the exponential increase in capital-generated wealth. In this context, the issue that occasional increases in taxation should also take into account the need for constant comparisons or public choices as to economical equity and efficiency is addressed. The study also approaches the serious levels of social inequalities in Brazil, and concludes that today, in the face of the low levels of progressivity applied to income tax, the existence of different regimes of taxation and various types of exemptions, such as the taxation on dividends, the principle of solidarity, in spite of its juridical efficacy, has reduced levels of effectiveness. Hence, there is an attempt to formulate some proposals towards the construction of a more effectively supportive system that includes higher progressivity of tax

rates, and taxation on distributed dividends, considering the sum of income earned by taxpayers and the individual ability to pay.

Keywords: Solidarity; Fundamental Rights; Tax on Personal Income; Taxation and Income Redistribution; Inequalities.

RIASSUNTO

Questa tesi studia l'applicazione del principio della solidarietà nell'ambito del diritto tributario brasiliano, specialmente per quanto riguarda l'efficacia e l'efficienza del principio dell'Imposta sul Reddito, nella sua prospettiva di strumento per la redistribuzione del reddito e riduzione delle disuguaglianze sociali. Partendo dalle influenze portate dalla scuola tedesca della giurisprudenza dei valori, si lavora per stabilire la concezione del valore nell'ordinamento giuridico del Paese, influenzato anche dagli studi di John Rawls e dalla sua teoria della giustizia. Si tratta delle origini sociologiche e giuridiche della solidarietà, a partire dagli studi di Leon Bourgeois, Émile Durkheim, Leon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch, il processo di formazione del pensiero solidarista e della sua consolidazione nei diversi ordinamenti giuridici stranieri, così come nella Costituzione Federale del Brasile, art. 3°, I, il quale stabilisce l'obiettivo costituzionale della Repubblica di costruire una società libera, giusta e solidale. Secondo un'interpretazione sistematica, per influenza del retaggio di Ricardo Lobo Torres in Brasile, si conclude che questo obiettivo costituzionale è contemporaneamente un principio e un valore giuridico, che deve guidare tutta l'interpretazione giuridica. Il principio della solidarietà si costituisce come una delle travi di sostegno dello Stato Sociale e Democratico di Diritto nel nostro Paese, rivolgendosi alla garanzia della dignità umana e dei diritti fondamentali, finanziati dalla tassazione, secondo il dovere fondamentale di pagare le tasse come presupposto di cittadinanza e di libertà. Sotto questo aspetto, lo studio tratta specificamente del potenziale dell'Imposta sul Reddito e le sue linee guida teorico-costituzionali, guidate dai principi dell'isonomia, dalla capacità contributiva e dalla progressività in termini di possibilità d'applicazione, efficacia e efficienza del principio della solidarietà in materia tributaria. Partendo dal lavoro dell'economista francese Thomas Piketty, viene elaborato un panorama che riguarda il potenziale dell'Imposta sul Reddito, in maniera più evidente sull'imposta sul reddito della persona fisica e l'influenza della tassazione progressiva come strumento di mitigazione di alti livelli di disuguaglianze sociali che ci sono oggi nel mondo, frutto della crescita esponenziale della ricchezza generata dal capitale. In questo contesto, si lavora la questione in cui eventuali aumenti delle tasse possano considerare anche la necessità di costante confronto o scelte pubbliche per quanto riguarda l'equità e l'efficienza economiche. Lo studio tratta, inoltre, dei gravi livelli di disuguaglianze sociali in Brasile, concludendo che attualmente, dinanzi ai bassi livelli di progressività applicabili alla tassazione di redditi, all'esistenza di regimi differenziati di tassazione e ai vari tipi di esenzioni, come la tassazione dei dividendi, il principio della

solidarietà, nonostante la sua efficacia legale, presenta bassi livelli di efficienza. Quindi, si intende formulare alcune proposte affinché si possa costruire un sistema più efficacemente solidale che includa maggior progressività di aliquote fiscali e la tassazione sui dividendi distribuiti, considerando la somma dei redditi guadagnata dai contribuenti e la capacità contributiva individuale.

Parole-chiave: Solidarietà; Diritti Fondamentali; Imposta sul Reddito della Persona Fisica; Tassazione e Distribuzione di Reddito; Disuguaglianze.

LISTA DE TABELA

Tabela 1	Aumento da renda e desigualdade no Brasil: 2001-2015.....	213
-----------------	---	-----

LISTA DE GRÁFICO

Gráfico 1	Alíquota máxima de IR em países desenvolvidos, 1900-2013.....	198
Gráfico 2	Alíquota máxima do IRPF no Brasil (1924-2015).....	218

LISTA DE SIGLAS

Art.	Artigo
CEPAL	Comissão Econômica para América Latina e Caribe
CF	Constituição Federal
CF/88	Constituição Federal de 1988
COFINS	Contribuição Social Para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Adicionado
PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
PIS	Programa de Integração Social
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	18
2	A ORIENTAÇÃO SISTEMÁTICA APLICADA AO DIREITO TRIBUTÁRIO E A TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS COMO PILARES DO NOVO PARADIGMA ÉTICO-JURÍDICO.....	24
2.1	O desenvolvimento das escolas hermenêutico-jurídicas que contribuíram para a formação de um novo paradigma jurídico na Alemanha a partir da década de 60.....	24
2.1.1	O período da jurisprudência dos conceitos.....	25
2.1.2	A jurisprudência dos interesses.....	26
2.1.3	A jurisprudência dos valores.....	27
2.2	O pós-positivismo, a reaproximação entre o direito e a moral, e o novo modelo jurídico delineado pela doutrina neoconstitucionalista.....	31
2.3	A Teoria Sistemática e a unidade do ordenamento jurídico tributário.....	39
2.3.1	O legado de Albert Hensel, a formação do conceito de sistema jurídico e o destaque para o papel central dos direitos fundamentais	40
2.3.2	A colaboração da obra de Klaus Tipke para a formação de uma unidade jurídico-tributária orientada à realização da justiça	42
2.3.3	A influência da obra de Lobo Torres para a incorporação da teoria sistemática do direito tributário no Brasil	47
2.4	Possíveis impactos tributários da teoria da justiça de John Rawls.....	49
2.4.1	A estrutura básica da sociedade, a concepção pública de justiça e os princípios básicos de justiça	50
2.4.2	O princípio da diferença e os limites das desigualdades	53
2.4.3	As críticas à teoria da justiça de John Rawls formuladas por Pierre Rosanvallon... ..	56
2.5	As concepções sociológicas e jurídicas da solidariedade.....	60
2.5.1	As concepções sociológicas da solidariedade formuladas por Leon Bourgeois e Émile Durkheim.....	63
2.5.2	Os conceitos jurídicos de solidariedade desenvolvidos por Leon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch.....	67
2.5.3	A Problemática da Solidariedade Contemporânea.....	73
3	O CONCEITO DE SOLIDARIEDADE ENQUANTO VALOR E PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL: O DESENVOLVIMENTO DA CONCEPÇÃO DE TRIBUTO COMO PREÇO DA LIBERDADE E FONTE DE RECURSOS PARA A PROMOÇÃO E EFICÁCIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	75
3.1	A Teoria dos Direitos Fundamentais e a distinção entre princípios, regras e valores: a solidariedade como valor e como princípio jurídico.....	75
3.2	Fundamentos constitucionais da solidariedade no Brasil	83
3.3	As concepções da solidariedade no direito constitucional estrangeiro.....	86
3.3.1	A Constituição mexicana de 1917.....	86
3.3.2	A Constituição de Weimar	88
3.3.3	A Constituição italiana de 1948	91
3.3.4	O princípio da solidariedade nas Constituições portuguesa e espanhola	93
3.4	A solidariedade como direito e como dever fundamental de pagar impostos e o financiamento dos direitos fundamentais.....	97

3.5	O desenvolvimento histórico da tributação e a consolidação do conceito de tributo como preço da liberdade.....	105
3.5.1	O tributo no Estado Patrimonial e no Estado de Polícia.....	106
3.5.2	O declínio do estado de polícia e do liberalismo e o desenvolvimento do Estado Fiscal contemporâneo sob a forma do Estado Social e Democrático de Direito comprometido com a realização de justiça social.....	108
3.5.3	O tributo com preço da liberdade	112
3.6	Eficácia, efetividade, controle e força normativa do princípio da solidariedade.....	114
3.7	O custo dos direitos e a função social dos tributos como fonte de recursos para a promoção da eficácia dos direitos fundamentais.....	123
4	A APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROGRESSIVIDADE COMO EXPRESSÕES DA TRIBUTAÇÃO SOLIDÁRIA E ISONÔMICA.....	130
4.1	O Princípio Constitucional da Isonomia como critério comparativo e como mandado de justiça material.....	130
4.2	O desenvolvimento da teoria da capacidade contributiva: As Teorias do Benefício e do Igual Sacrifício e a moderna concepção de sacrifício segundo a capacidade contributiva individual.....	137
4.2.1	A Teoria do Benefício.....	139
4.2.2	Teoria do Igual Sacrifício	141
4.2.3	A Teoria da Capacidade Contributiva.....	143
4.3	O alegado conteúdo indeterminado do princípio da capacidade contributiva e sua caracterização como princípio superior do ordenamento jurídico.....	145
4.4	A interpretação da expressão “sempre que possível”, contida no art. 145 § 1º da Constituição Federal.....	151
4.5	O princípio constitucional da isonomia e sua expressão por meio da capacidade contributiva.....	155
4.6	Capacidade contributiva, direitos fundamentais, liberdade e solidariedade....	157
4.7	A relação do princípio da capacidade contributiva com a concreção dos objetivos do Estado Social e Democrático de Direito e a dignidade da pessoa humana.....	162
4.8	A capacidade contributiva e o conceito de progressividade.....	165
5	DESIGUALDADE E PROGRESSIVIDADE: O DEBATE INTERNACIONAL E SEUS REFLEXOS NO O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	171
5.1	A demanda pela incorporação da tributação como instrumento para a redução de desigualdades sociais.....	171
5.1.1	O problema da desigualdade e da concentração de renda.....	172
5.1.2	Evidências empíricas relacionadas ao potencial de exponencial crescimento da riqueza gerado pelo capital	181
5.1.3	Os conflitos políticos e o papel do Estado Social e Democrático de Direito no século XXI.....	187
5.1.4	A diferenças de oportunidades entre os indivíduos na sociedade e a justiça nas diferenciações baseadas em fatores meritocráticos.....	191
5.1.5	A possível relação entre incrementos de progressividade tributária e a queda da desigualdade social.....	196
5.1.6	Eficiência e Equidade: a nova teoria da tributação ótima e o debate sobre a	

	conveniência econômica de incrementos de progressividade.....	200
5.2	A desigualdade brasileira: o modelo da tributação sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas no Brasil e no mundo e as possibilidades de mudanças.....	206
5.2.1	A evolução da desigualdade no Brasil.....	207
5.2.2	A evolução da tributação sobre a renda no Brasil e o paradoxo da consolidação do Estado Social e Democrático de Direito sob um regime tributário regressivo pós-constituente.....	216
5.2.3	Principais delineamentos relativos à tributação sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas: a isenção de tributação dos lucros e dividendos distribuídos e o benefício da dedução dos juros pagos sobre o capital próprio da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituídos pela Lei 9.249/1995.....	223
5.2.4	Propostas de uma reforma na tributação sobre a renda no Brasil para a elaboração de um modelo de tributação mais progressivo, solidário, justo e equitativo.....	230
6	CONCLUSÃO.....	244
	REFERÊNCIAS.....	251

1 INTRODUÇÃO

O conceito de solidariedade aparece pela primeira vez em uma constituição pátria em 1988. Esta carta representou a instituição do Estado Social e Democrático de Direito no país e, no art.3º, incisos I e III, consolidou os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de construir uma sociedade livre, justa e solidária e de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Além disso, já nas primeiras linhas do preâmbulo da Constituição Federal de 1988, observa-se que o texto carrega um forte conteúdo axiológico, ao afirmar que “os representantes do povo brasileiro estariam reunidos em Assembleia Constituinte para assegurar a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, justa, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social [...]”.

O texto constitucional brasileiro abarca, ainda, inúmeros outros valores ou objetivos a serem protegidos ou fomentados pela ação estatal, como a dignidade da pessoa humana, a democracia, a educação, a saúde, a família, o trabalho e a livre iniciativa, o lazer, o meio ambiente equilibrado e o desenvolvimento das regiões menos favorecidas. É possível referir, portanto, que a Constituição Federal de 1988 adotou o princípio da solidariedade no seu sentido mais positivo, que inclui o fomento de ações estatais, ao invés de negativo, no sentido de incentivo de abstenções.

Todas essas diretrizes constitucionais seriam indicativas da relevância do papel social que o Estado assume, sendo este, por essa razão, denominado como “Estado Social e Democrático de Direito”. Esse modelo inclui, em seu delineamento, um forte conteúdo promocional, além de pretensões de proporcionar a todos os cidadãos o acesso a bens e serviços básicos e a manutenção de um padrão mínimo de condições de vida digna.

Nesse contexto, esta tese parte de premissas desenvolvidas pela teoria sistemática do direito, segundo as quais o ordenamento jurídico deve ser interpretado na sua totalidade, e considera que o modelo emanado do atual texto constitucional exerce influência sobre a forma de aplicação de todas as normas integrantes do sistema jurídico.

A Constituição Federal de 1988 – também chamada de “constituição cidadã” – ocupa a posição de “pedra fundamental” ou de “viga mestra” que emana conteúdos valorativos e orienta o sistema jurídico brasileiro, que deve caracterizar-se como um todo lógico e coerente. No texto constitucional, são contempladas uma série de garantias individuais a serem necessariamente financiadas pelo orçamento público. Dessas constatações surge o natural questionamento sobre as possíveis projeções do objetivo constitucional da República de

constituir uma sociedade solidária, descrito no artigo 3º da carta, no âmbito do direito tributário.

A partir desse tipo de interpretação, esta tese dedica-se, por meio do método hipotético dedutivo, e segundo uma pesquisa bibliográfico-documental, a desenvolver um estudo sobre as possibilidades de que o conceito de solidariedade passe a ocupar o papel de princípio constitucional tributário, o qual serviria como pilar interpretativo para todas as outras normas constitucionais e também infraconstitucionais. Esse princípio poderia, inclusive, segundo conceitos valorativos incluídos em nosso ordenamento, ou a partir da chamada “virada kantiana” e da consolidação da aproximação entre o direito e a moral, ser interpretado como um valor jurídico ou um sobreprincípio.

O problema em estudo envolve, portanto, o questionamento acerca da caracterização do princípio da solidariedade como um verdadeiro princípio jurídico em termos tributários. O princípio da solidariedade determinaria, a partir de um dever fundamental dos cidadãos ao pagamento de impostos – o que seria um pressuposto da cidadania –, que todos contribuíssem para o financiamento dos direitos fundamentais. Isso se daria segundo postulados valorativos, incluindo-se a equidade do sistema tributário, o qual seria pautado por outros princípios, como a isonomia, a capacidade contributiva e a progressividade.

Colocadas essas premissas, desenvolve-se a hipótese de que, a despeito de todas as previsões constitucionais que, sob o modelo do Estado Social e Democrático de Direito, pregam a solidariedade tributária e a realização de uma série de direitos individuais, sociais e coletivos, o que se verificaria no contexto da realidade brasileira atual seria uma situação de baixa ou baixíssima efetividade desse modelo político-jurídico. Isso por razões e sob alegações variadas, como a de que os recursos públicos seriam insuficientes para a realização de toda essa gama de direitos que o Estado Social e Democrático de Direito se propõe a garantir, ou por falta de adequação da legislação infraconstitucional aos propósitos constitucionais.

Ainda, por influência da repercussão do trabalho do economista francês Thomas Piketty, que por meio da obra *O Capital no Século XXI*, publicada em 2013, relançou holofotes sobre a necessidade de que se estude o efeito do crescimento das rendas do capital sobre o aumento das desigualdades sociais, o trabalho busca averiguar a situação dessas desigualdades. Para o desenvolvimento do tema, consideram-se as hipóteses de que exista uma íntima relação entre os níveis de desigualdades sociais e a falta de efetividade do modelo solidário previsto constitucionalmente no Brasil, assim como de que haja uma necessária relação entre a desigualdade e os níveis de progressividade da tributação.

Ainda, para trabalhar as hipóteses levantadas, o estudo busca e analisa alguns dados acerca dos níveis de desigualdades no mundo e no Brasil. Esses dados apontam para o fato de que, diferentemente do que se imaginava, a situação da desigualdade social caracterizada pela desigualdade de renda seria muito grande em nosso país. Atualmente, inclusive, os dados indicam que as desigualdades teriam atingido patamares semelhantes àqueles verificados após a instauração do regime militar.

Além disso, procura-se debater se o alto grau de desigualdade teria um impacto positivo ou negativo em relação aos níveis de desenvolvimento da economia e da sociedade. Avalia-se, assim, se existiriam razões para que se possa, sob o ponto de vista econômico e social, considerar a desigualdade como benéfica à sociedade ou como justificável conforme razões meritocráticas.

Da mesma forma, questiona-se se esses níveis elevados de desigualdades sociais poderiam ser justificáveis sob uma perspectiva moral e filosófica, de acordo com as premissas lançadas por John Rawls ainda na década de 70, quando da publicação da obra “Uma Teoria da Justiça”. O autor formula a sua teoria da justiça segundo os princípios da liberdade e da diferença, determinando, conforme este último, que as desigualdades existentes na sociedade sejam consideradas aceitáveis nas situações em que decorram de condições que beneficiem os menos favorecidos, em razão do que o estudo busca ponderar se as situações de desigualdades existentes no Brasil e no mundo estariam porventura em conformidade com o modelo rawlsiano.

Neste estudo, opta-se pela análise da questão da aceitação de desigualdades em conformidade com o modelo de John Rawls, em detrimento de outras análises jusfilosóficas, a exemplo dos inúmeros estudos desenvolvidos sobre o tema por Amartya Sen. Tal opção deu-se em virtude da visão da autora, para quem o estudo desenvolvido por Amartya Sen sobre questões da justiça e da igualdade seria baseado no conceito que o autor denomina de “*capabilities*”, que inclui a capacidade dos indivíduos de livremente escolherem o que considerem valioso para uma vida boa, não abarcando apenas a questão das diferenças de renda entre os sujeitos, mas também uma gama de outras análises que possam proporcionar bem-estar aos indivíduos. Assim, embora se saiba que as considerações de Amartya Sen sobre as desigualdades sejam extremamente relevantes, considerou-se que a visão de John Rawls, em especial, segundo o princípio da diferença, mais relacionada ao fator renda, seria mais apropriada ao presente estudo. Trata-se, então, das possibilidades de redução, por meio da tributação, de desigualdades relativas à situação econômica dos sujeitos situados na parcela da população dos que menos possuem.

Sinale-se que a pretensão de uma análise mais ampla, incluindo diversos outros fatores que podem proporcionar bem-estar ou igualdade social, não seria viável nos limites desta tese. Tal tema, aliás, vem sendo tratado por muitos outros filósofos e sociólogos ao longo dos tempos, sem que, contudo, se chegue a conclusões definitivas.

No estudo, portanto, foca-se em discutir a possível relação entre a tributação e os níveis de desigualdades, pretendendo-se afirmar a existência de um princípio da solidariedade tributária, que determina uma atuação dos poderes públicos para o efetivo delineamento dos impostos em consonância com esses ditames constitucionais. Esse modelo incluiria a isonomia como princípio constitucional, a capacidade contributiva como princípio constitucional tributário, e a progressividade como princípio informador da tributação sobre a renda.

Considerados esses delineamentos, a tese defendida no presente estudo é a de que o princípio da solidariedade tributária careceria de efetividade, dados os elevados níveis de desigualdades sociais no país causados e agravados pelo modelo de tributação pouco progressiva, considerando-se que as desigualdades sociais acentuadas não são benéficas à sociedade e tampouco aceitáveis segundo o nosso sistema jurídico-constitucional. Em termos específicos, portanto, a tese objetiva traçar um panorama da aplicação da solidariedade como valor e princípio ao sistema jurídico tributário brasileiro, pretendendo sugerir eventuais alternativas de reformas que poderiam conferir maior efetividade ao princípio no Brasil.

Para comprovar a tese levantada, o estudo aborda a questão das desigualdades sociais e das diferenças de renda, sob o viés das possibilidades de utilização do sistema tributário, mediante o princípio da solidariedade tributária, para a minimização ou contenção de desigualdades. Assim, a partir das hipóteses anteriormente aventadas, aborda-se especialmente a estrutura a tributação sobre a renda, com destaque para a tributação pouco progressiva das pessoas físicas, mas também, em alguns pontos, das pessoas jurídicas no Brasil, estabelecida por leis infraconstitucionais, que não estariam em consonância com os ditames da Constituição de 1988.

A justificativa para a escolha do tema seria a de que todo esse debate envolve também uma avaliação acerca da eventual existência de uma opção política, conjugada à interpretação jurídico-constitucional brasileira, que indica que o modelo de Estado Social e Democrático de Direito previsto constitucionalmente tem baixa efetividade. Além disso, possivelmente, uma das razões para esse fato decorre da não aplicação do princípio-valor da solidariedade na sociedade brasileira e no sistema tributário pela via da progressividade tributária.

Essas questões levariam à constante discussão sobre as possibilidades de reforma do sistema tributário, o que se pretende abordar em alguns aspectos, especialmente os relacionados à tributação sobre a renda. Isso para que se possa delinear um modelo mais adequado à concretização de níveis de maior igualdade social e de efetividade de toda a gama de direitos individuais, sociais e coletivos previstos constitucionalmente, os quais não podem ser realizados apenas pela via do gasto público.

Para o desenvolvimento desses temas, o estudo está dividido em seis capítulos. O primeiro, de introdução. No segundo capítulo, são trabalhados os principais referenciais teóricos adotados na tese, a exemplo das novas concepções ético-jurídicas incorporadas ao direito a partir do pós-positivismo e da visão que considera a centralidade das constituições nos ordenamentos jurídicos contemporâneos delineada sob o neoconstitucionalismo. Ainda nesse capítulo, aborda-se a teoria de Jhon Rawls, a teoria sistemática do direito aplicada ao direito tributário e as principais concepções jurídicas e sociológicas de solidariedade desenvolvidas ao longo dos tempos que contribuíram para a formação do seu conceito atual.

No capítulo terceiro, é estudada a distinção entre princípios, regras e valores, os conceitos constitucionais de solidariedade em variados ordenamentos constitucionais democráticos, além da relação entre o princípio da solidariedade e o dever de pagar impostos para o financiamento dos direitos fundamentais, perquirindo-se ainda sobre a questão da eficácia e efetividade das normas, num contexto em que se trabalha os níveis de efetividade que o princípio da solidariedade tributária poderia alcançar. Considera-se que os tributos são um preço a pagar pela liberdade individual e pelo desenvolvimento de uma sociedade civilizada, num contexto que considere o custo dos direitos fundamentais, financiados por recursos públicos.

No quarto capítulo, são abordados os princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da progressividade em matéria tributária, procurando-se relacionar esses princípios à concreção dos objetivos do Estado Social e Democrático de Direito no Brasil e à efetividade do princípio da solidariedade em matéria tributária.

No quinto capítulo, trabalha-se a questão da desigualdade social no mundo e no Brasil. Estuda-se a questão dos níveis de desigualdades e da concentração de rendas, segundo perspectivas de que esses níveis tenderiam ao exponencial crescimento. Aborda-se o papel do Estado e da tributação para a eventualmente conter esse processo, segundo a perspectiva que considera negativas as desigualdades sociais extremas, que não seriam justificáveis por razões meritocráticas. Considera-se o necessário cotejo entre eficiência e equidade econômica para fins de delineamento de modelos “ótimos” de tributação. Nesse capítulo, ainda, avalia-se os

níveis de desigualdades e concentração de rendas no Brasil, assim como o paradoxo da consolidação constitucional do Estado Social e Democrático de Direito num sistema de tributação pouco progressivo, em especial no que pertine ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Nesse contexto, no último tópico do capítulo, procura-se formular algumas propostas para a elaboração de um modelo de tributação mais progressivo, solidário, justo e equitativo. No sexto e último capítulo, está a conclusão do estudo.

Ainda, e de acordo com todo o exposto, seria possível afirmar que o estudo apresentado se coaduna com a área de concentração do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul denominada “Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado” e com a linha de pesquisa “Eficácia e Efetividade da Constituição e dos Direitos Fundamentais no Direito Público e no Direito Privado”. Igualmente, adéqua-se ao projeto de pesquisa do orientador, que é o estudo dos direitos fundamentais e do direito tributário.

2 A ORIENTAÇÃO SISTEMÁTICA APLICADA AO DIREITO TRIBUTÁRIO E A TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS COMO PILARES DO NOVO PARADIGMA ÉTICO-JURÍDICO

2.1 O desenvolvimento das escolas hermenêutico-jurídicas que contribuíram para a formação do novo paradigma jurídico na Alemanha a partir da década de 1960

No âmbito do presente estudo, importa destacar inicialmente que a abordagem hermenêutica a ser adotada condiz com o novo enfoque que surge no direito, que naturalmente repercute na seara tributária a partir das décadas finais do século XX, com a reintrodução de elementos éticos no ordenamento jurídico e a incorporação das temáticas da liberdade e da justiça, trazidas pela escola da jurisprudência dos valores. Esse novo paradigma jurídico, representado pelo “giro ético” que demarca o atual período vivenciado pelo ordenamento jurídico ocidental, seria essencialmente considerado como pós-positivista, evidenciando, assim, a superação dos positivismos e normativismos triunfantes por quase um século¹.

Para que bem se aborde o contexto dessa reaproximação entre direito e ética, ocorrida desde o final do século XX até este início de século XXI e característica da escola hermenêutica da jurisprudência dos valores, importante que se considerem as principais correntes interpretativas anteriormente vigentes, nomeadamente, a jurisprudência dos conceitos e a jurisprudência dos interesses.² É interessante observar que a história da interpretação do direito tributário a ser considerada deve levar em conta a perspectiva europeia, principalmente a alemã, uma vez que a produção teórica germânica influenciou sobremaneira os países latinos e o Brasil.

Um dos destaques na doutrina germânica responsáveis pela consolidação desses novos paradigmas jurídicos, defendendo o uso de valores como nortes do ordenamento jurídico, é Karl Larenz, que desenvolveu a obra *Metodologia da Ciência do Direito*³ na década de 60. Esse estudo, como o nome bem explicita, propôs-se a formular uma base sobre a metodologia da ciência do direito mediante a classificação dessas correntes de pensamento jurídico-metodológicas, que abrangeriam três momentos históricos distintos: o da

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Considerações sobre o Futuro da Hermenêutica Tributária à Luz dos Princípios da Liberdade e Justiça Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 88, p. 24-32, 2004. p. 24-27.

² TORRES, Ricardo Lobo. Considerações sobre o Futuro da Hermenêutica Tributária à Luz dos Princípios da Liberdade e Justiça Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 88, p. 24-32, 2004. p. 24-27.

³ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

jurisprudência dos conceitos, o da jurisprudência dos interesses e o da jurisprudência dos valores.⁴ Nesse contexto, cabe referir a influência das obras *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, de Claus Wilhelm Canaris⁵, de 1968, e *Introdução ao Pensamento Jurídico*⁶, de Karl Engisch, de 1977.

2.1.1 A jurisprudência dos conceitos

A escola de pensamento denominada jurisprudência dos conceitos marcou o século XIX, por influência da obra de Georg Friedrich Puchta, discípulo de Savigny que foi o principal idealizador dessa linha de interpretação jurídica. Conforme essa corrente, o sistema jurídico deveria ser baseado em uma pirâmide de conceitos constituída segundo as regras da lógica formal. Para Puchta, o conceito supremo, do qual seriam retirados todos os outros, poderia ser extraído da filosofia do direito e originar-se-ia da concepção kantiana de liberdade.

Embora inicialmente permeado por um conteúdo ético, à medida que se avança na prática da jurisprudência dos conceitos, tal conteúdo vai se esvaindo, até que o sistema jurídico se transforme e se caracterize pela prática de um direito positivo sem ligação com a filosofia jurídica e vazio de conteúdo ético, modelo este estritamente formalista que veio a prevalecer por mais de um século.⁷ Neste modelo, que acaba se tornando dominante no período da jurisprudência dos conceitos, a solução para todas as questões jurídicas deveria estar contida no sistema, o que não era, em realidade, possível⁸. Passa, assim, a ser constatada a inviabilidade de o direito positivado regular todas as situações, uma vez que sempre existiriam lacunas no sistema e que tal ordenação fechada e estanque não poderia acompanhar

⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

⁵ CANNARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 3. ed. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

⁶ ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 7. ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 23-24. Nesse contexto, destaca Larenz, *ibid*, p. 46-47, que: “[...] o positivismo na Ciência do Direito, bem como no seu entendimento da ciência em geral, caracteriza-se pelo seu empenho em banir toda ‘metafísica’ do mundo da ciência e em restringir rigorosamente esta última aos factos, considerados empiricamente.”

⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 240.

o desenvolvimento histórico e filosófico,⁹ o que abre caminho para o desenvolvimento da jurisprudência dos interesses.

2.1.2 A jurisprudência dos interesses

A escola que ficou conhecida como jurisprudência dos interesses tem como expoente Philipp Heck¹⁰, o que representa certo avanço em relação ao formalismo positivista. Isso porque essa nova corrente busca estabelecer relações entre o direito e a vida, na medida em que considera as leis como resultados dos fatos sociais ou do que chama de “interesses” de cunho material, nacional, religioso e ético existentes em cada comunidade jurídica.¹¹

Karl English, ao tecer considerações sobre o legado da obra de Heck, diz que a jurisprudência seria essencialmente uma “metodologia para a Jurisprudência prática”, sendo a ordem jurídica composta por comandos adequados à realidade da vida, repleta de pressões e exigências. A essas exigências da vida, chamaríamos “interesses”, os quais seriam não apenas os interesses materiais, econômicos e sociais, antes referidos, mas também os interesses ideais, representados por conteúdos morais, culturais e religiosos¹².

O direito teria, portanto, a função de apreender esses interesses materiais e ideais humanos e tutelá-los, quando considerados como dignos de proteção. Além disso, a tarefa do intérprete e aplicador do direito sempre se revelaria no conflito desses interesses tutelados, pois, como refere Karl English, “a proteção de um interesse pelo direito significa a postergação doutro interesse”.¹³

Segundo a escola da jurisprudência dos interesses e as propostas apresentadas por Philipp Heck perante o *Juristischen Gesellschaft* em 1906 em Berlim, o sistema mais próximo do ideal seria composto por uma legislação simplificada, à imagem das *court rules* inglesas, espécies de regulamentos formulados por autoridades administrativas que deveriam ser chancelados pelo Parlamento num certo prazo, os quais teriam maior aptidão para a solução de problemas práticos e poderiam descongestionar o Parlamento e facilitar o aperfeiçoamento

⁹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 240.

¹⁰ HECK, Philipp. *Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses*, tradução de José Osório, São Paulo: Saraiva C&A Editores, 1947, *passim*.

¹¹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 63-65.

¹² ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 7. ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 386-389.

¹³ ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 7. ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 369.

do direito. Para a elaboração desses regulamentos e para que eles reflitam o contexto do grupo social para o qual são formulados, dever-se-ia necessariamente levar em conta uma investigação histórica, assim como as experiências de vida da sociedade em questão¹⁴.

Assim, embora a jurisprudência dos interesses tenha tido o mérito de abrir a prática jurídica alemã à avaliação das situações de fato e dos interesses contrapostos em variadas situações em jogo, deve-se ter em conta a sua caracterização pela consideração do fato histórico e social como causa das normas e, simultaneamente, como justificção da produção das normas e fonte de sua valoração¹⁵. Isso resulta em certa confusão metodológica, que acaba por abrir caminho ao desenvolvimento da jurisprudência dos valores.¹⁶

Esse processo, portanto, representa a abertura do direito para além dos interesses, passando a considerar outros fatores da vida, expressos pelas “valorações dos interesses” e desses outros fatores morais, culturais e religiosos, que ficariam sujeitos a um processo de seleção jurídica pelo qual se escolhe com certa liberdade acerca da legitimidade de cada um deles e da posição que lhes caberia na hierarquia do conjunto¹⁷. Assim, passariam a ser constituídos valores fundamentais de um determinado ordenamento, a exemplo da igualdade, da confiança, do respeito à dignidade da pessoa, os quais não se mostrariam como interesses quaisquer ao lado de outros, mas sim como interesses dotados de uma estatura superior. Conforme refere Karl Engisch, esses interesses passariam a constituir o fundamento da aplicação do direito, que há de considerar a “conscientização das valorações sobre que se assente a nossa ordem jurídica.”^{18,19}.

2.1.3 A jurisprudência dos valores

A chamada jurisprudência dos valores, que tem fundamental relevo como um dos pontos de partida para a elaboração desta tese, foi desenvolvida na Alemanha no pós-guerra e consolidada a partir dos anos 60. Caracteriza-se pela preocupação com uma ruptura com o

¹⁴ HECK, Philipp. *Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses*, tradução de José Osório, São Paulo: Saraiva C&A Editores, 1947, p. 309 e seg.

¹⁵ HECK, Philipp. *Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses*, tradução de José Osório, São Paulo: Saraiva C&A Editores, 1947, p. 65 e seg.

¹⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 69.

¹⁷ ENGISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 7. ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 377-378.

¹⁸ ENGISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 7. ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 378.

¹⁹ No mesmo sentido, vide CANNARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 3. ed. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 60-61.

pensamento totalitário que marcou o período do nacional-socialismo, pela tentativa de inserção de conceitos éticos no direito formal e de construção de um pensamento jusmetodológico compreensivo e orientado a valores que compõem um sistema ordenado ou um todo fundamentado em princípios de conteúdo aberto²⁰.

O sistema jurídico atual, desenvolvido sob a jurisprudência dos valores, não traria exatamente a solução de problemas jurídicos em aberto, mas serviria a uma mais fácil identificação das normas legais que seriam decisivas em cada caso. Para Larenz, a única forma de aglutinação das valorações jurídicas ainda possível seria expressa por um sistema aberto de valores, que nunca estaria completo e que poderia ser continuamente posto em questão²¹, sendo a busca por este sistema e pelas orientações dele emanadas em questões fundamentais parte irrenunciável do labor jurídico.²²

Conforme Larenz²³, interessante contributo à discussão jusfilosófica relativa à justiça poderia considerar os conceitos propostos pelo belga Chaim Perelman²⁴, para quem as concepções valorativas de uma sociedade em cada época podem ser extraídas das ações, crenças e valores aprovados sem reserva em cada momento. Uma vez aprovados, esses valores deixariam de ser discutidos, não sendo mais preciso justificá-los; esses padrões serviriam, então, como modelos que permitiriam a elaboração de critérios para a justificação de modos de comportamento. Contudo, como bem menciona Larenz, Perelman não indicaria critérios materiais de justiça, remetendo os juristas àquilo que seriam as valorações da comunidade posta em causa, tendo as contribuições de Perelman o mérito de legitimar novamente a discussão do conceito de justiça com propósitos cientificamente sérios.²⁵

²⁰ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. *passim*.

²¹ CANNARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 3. ed. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 86 e 103 e seguintes. Acerca dessa “abertura” do sistema, refere o autor, *ibid*, p. 109, que: “À abertura como incompletude do conhecimento científico acresce assim a abertura como modificabilidade da própria ordem jurídica. Ambas as formas de abertura são essencialmente próprias do sistema jurídico e nada seria mais errado do que utilizar a abertura do sistema como objeção contra o significado da formação do sistema na Ciência do Direito ou, até caracterizar um sistema aberto como uma contradição em si.”

²² LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997 p. 241.

²³ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 245-247.

²⁴ PERELMAN, Chaim, *Ética e Direito*. Tradução Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 9-14. Como contributo para o debate em torno do conceito ou conteúdo da justiça, válida a elaboração de Perelman, que elenca 6 formulações que dariam indicações sobre o que seria justo, que seriam as seguintes: “1. A cada um o mesmo; 2. A cada um segundo seus méritos; 3. A cada um segundo as suas obras; 4. A cada um segundo as suas necessidades; 5. A cada um segundo a sua posição; 6. A cada um segundo o que lhe é devido por lei.” (p.9 e seg.)

²⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 245-247.

Os valores teriam uma distinta hierarquia em relação às demais normas e seriam aplicados de forma dinâmica, pois a sua idoneidade para prevalecer em uma determinada situação deveria ser avaliada em cada caso singular, a depender das circunstâncias. Assim, seria possível que um valor de patamar superior cedesse em relação a outro de menor hierarquia, na hipótese de o primeiro ir de encontro a uma necessidade elementar da vida ou a um direito fundamental.²⁶

Como contributo à discussão, Larenz também cita que, no debate acerca do conteúdo dos princípios da justiça, sempre se deveria considerar que nenhuma posição pode ser adotada em detrimento dos direitos fundamentais. Nesse contexto, os princípios jurídicos seriam os fatores genuínos de formação do sistema, estabelecidos com certa plenitude de conteúdo diante dos problemas jurídicos concretos. Seu alcance e delimitação seriam revelados no constante processo de sua concretização, que envolveria contínuas mudanças de posições, evoluções valorativas e novos pontos de vista. Assim, os princípios jurídicos operariam como diretrizes que fariam a mediação entre a ideia de direito (ou valores jurídicos de hierarquia superior) e as regulações de direito positivo.²⁷

Observado o processo de formação da chamada jurisprudência dos valores na Alemanha a partir da década de 60, sob decisiva influência da obra de Karl Larenz, procura-se, adiante, tratar do processo histórico de desenvolvimento dessa corrente que permitiu a incorporação dos novos paradigmas jurídicos, segundo os quais o sistema jurídico deve ser orientado por princípios e valores. Busca-se também abordar, neste estudo, o processo que possibilitou a expansão dessas novas concepções jurídicas para outros países, assim como a incorporação desse pensamento pela doutrina brasileira.

Essa nova concepção jurídica, chamada de pós-positivista, seria caracterizada pelo afastamento do formalismo e das concepções baseadas estritamente na lei positiva e pelo conceito segundo o qual o sistema jurídico se caracterizaria pela incorporação de conteúdos

²⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 175.

²⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 177; 255-257. Nesse contexto pertinente a menção às palavras do autor, *ibid*, p. 167, onde aponta que “A passagem a uma Jurisprudência de valoração só cobra, porém, o seu pleno sentido quando conexionada na maior parte dos autores com o reconhecimento de valores ou critérios de valoração supralerais ou pré-positivos que subjazem às normas legais e para cuja interpretação e complementação é legítimo lançar mão, pelo menos sob determinadas condições. Pode-se a este propósito invocar os valores positivados nos direitos fundamentais, especialmente nos artigos 1º a 3º da Lei Fundamental, recorrer a uma longa tradição jusfilosófica, a argumentos linguísticos ou ao entendimento que a maior parte dos juízes tem de que é sua missão chegar a decisões justas. A quase totalidade dos autores envolvidos na mais recente discussão metodológica partilha a concepção de que o Direito tem algo a ver com a justiça, com a conduta socioeticamente correcta. O que ressalta a este propósito é todavia o facto de que nesse contexto apenas, ou pelo menos primacialmente, pensam na solução justa de litígios judiciais, ou mais rigorosamente dito, na justiça do caso concreto.”

morais e valorativos. Contudo, aqui se faz pertinente uma observação, no sentido de que o presente estudo não pretende desconsiderar o risco de subjetivismos gerados pela interpretação aberta a valores ou pela criação de uma dogmática fluida, na expressão de Gustavo Zagrebelski destacada por Daniel Sarmento²⁸. Tais riscos realmente existem e não podem ser desconsiderados. Ainda assim, seria possível referir que a interpretação conforme a nova ótica implementada segundo a jurisprudência dos valores seria a mais adequada e aquela que desempenharia melhor o potencial de alcançar patamares de promoção de justiça e de concretização dos objetivos constitucionais.

A sistemática interpretativa em consonância com a jurisprudência dos valores deveria, portanto, como sugere Larenz, ser caracterizada pela pluralidade metodológica, o que determinaria a necessidade de conjugação e constante inter-relação entre os métodos literal, histórico, sistemático e teleológico, que devem pautar qualquer tipo de interpretação, dependendo do caso concreto, devendo-se sempre buscar que esses critérios se apoiem reciprocamente²⁹. Ainda, nesse contexto, a influência da jurisprudência dos valores nas formas de interpretação seria caracterizada por constante movimento, devendo o intérprete procurar buscar a melhor conciliação possível dos valores em jogo: segurança, liberdade e justiça³⁰.

Desse modo, segundo a jurisprudência dos valores, pautada por um pluralismo metodológico em termos interpretativos, passa a ser delineado um novo contexto jurídico, proporcionando a retomada da valorização do conceito de solidariedade nos ordenamentos,

²⁸ SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. In: FELLET, André Luiz Fernandes; PAULA, Daniel Giotti de; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2011. p. 73-113, p. 85 e seguintes. O autor adverte para os riscos daquilo que chama de um possível 'oba-oba constitucional, que facilmente poderia ser caracterizado no Brasil, país do jeitinho brasileiro, marcado por imensas desigualdades, quando menciona que: "A tendência atual de invocação frouxa e não fundamentada de princípios colide com a lógica do estado democrático de Direito, pois amplia as chances de arbítrio judicial, gera insegurança jurídica e atropela a divisão funcional de poderes, que tem no ideário democrático um de seus fundamentos [...]. E há na sociedade brasileira traços que tornam ainda mais perigosa esta tendência à frouxidão e emotividade na metodologia jurídica. Nossa cultura se caracteriza muito mais pelo 'jeitinho' e pelo patrimonialismo do que pela valorização do cumprimento impessoal de regras."

²⁹ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 484-489. No mesmo sentido, pondera Torres ao referir que: "Os métodos de interpretação, por conseguinte, devem ser estudados dentro de uma visão pluralista. Entre eles não existe hierarquia. Têm igual peso, variando a sua importância de acordo com as valorações jurídicas na época da aplicação [...]". TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 154. No mesmo sentido e acerca da interrelação entre a escola da jurisprudência dos valores e o pluralismo metodológico, pondera TORRES, *ibid*, p. 345, referindo que: "A Teoria da interpretação do Direito Tributário abre-se para o pluralismo, a interdisciplinariedade e a jurisprudência dos valores, procurando superar o maniqueísmo do formalismo e do sociologismo. Sofre a influência das idéias de Larenz, que, originalmente voltadas para a metodologia jurídica, repercutiram sobre os trabalhos dos tribunais fiscais alemães e sobre a doutrina."

³⁰ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. (org). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: GZ, 2015. p. 87-125. p. 105.

central neste trabalho, como se procurará demonstrar. Coadjuvantes ou centrais nesse desenvolvimento, devem-se necessariamente destacar o papel da reaproximação entre direito e moral, característico do pós-positivismo, e da dogmática jurídica responsável pela mudança de paradigmas que coloca os textos constitucionais no centro dos ordenamentos jurídicos, a qual ficou conhecida como doutrina do neoconstitucionalismo, como adiante se pretende trabalhar.

2.2 O pós-positivismo, a reaproximação entre o direito e a moral, e o novo modelo jurídico neoconstitucionalista

É possível afirmar que a reaproximação entre o direito e a moral, ocorrida nas últimas décadas, característica do pós-positivismo³¹, teria contribuído de maneira decisiva para o ressurgimento do direito com conteúdo valorativo. Isso repercute na forma de solução de controvérsias jurídicas e de interpretação do ordenamento jurídico.

No pós-positivismo, estaria consolidado o conceito segundo o qual o direito seria um sistema aberto de valores, realizados por meio de princípios constitucionais³². Ainda, o ordenamento jurídico conteria valores condensados no texto constitucional, ou até mesmo não positivados ou considerados suprapositivos, que espelhariam a ideologia da sociedade, seus postulados básicos e seus fins.³³

Esse processo de giro ético ocorrido no século XX seria caracterizado pela retomada da centralidade de preocupações éticas de cunho prático, sem a fundamentação metafísica que marcou períodos anteriores, assim como por preocupações valorativas e pela afirmação dos direitos humanos na filosofia e nos direitos fundamentais. Essas considerações éticas deixariam, portanto, de ocupar a posição de questões transcendentais e passariam a um papel central na filosofia e no direito.³⁴

³¹ Para fins de conceituação, adotaremos o conceito de pós-positivismo como provisório, pois decorrente de um processo evolutivo ainda em curso, segundo a definição formulada por Barroso quando refere que: “O pós-positivismo é a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada nova hermenêutica e teoria dos direitos fundamentais.” BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 327.

³² BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. *Revista da EMERJ*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 15, p. 11-45, 2001. p. 38.

³³ BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. *Revista da EMERJ*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 15, p. 11-45, 2001. p. 33-43.

³⁴ CALIENDO, Paulo. Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 15, p. 191- 214, jul./set. 2009, p. 197.

Dentre os valores atualmente consolidados no ordenamento jurídico, estaria a solidariedade. Tal ideia, apesar de abandonada durante o período do liberalismo do século XIX e em boa parte do século XX³⁵, teria sido retomada graças ao movimento propiciado pelo chamado “giro ético” vivenciado em diversos países após a Segunda Guerra Mundial.

Para adequada análise do processo de “giro ético” que culminou na reinserção do tema dos valores nos textos jurídicos e na conseqüente constitucionalização desses valores, a que servem de exemplos a inserção da proteção à dignidade humana e a proibição da pena de morte, consolidadas na Lei Fundamental alemã de 1949³⁶, faz-se necessária também uma abordagem histórica preliminar. O ressurgimento de toda a discussão envolvendo a relação entre direito e moral que os positivistas procuravam evitar³⁷ decorre da divulgação e tomada de conhecimento em nível mundial a respeito das atrocidades nazistas cometidas durante a Segunda Guerra Mundial. Nesse contexto, passa a ser questionada a visão estritamente positivista, pela qual a lei válida seria aquela constante da legislação vigente, o que conferiria algum tipo de respaldo aos crimes nazistas, dado o conteúdo das regras autolegitimadoras expedidas pelo III Reich³⁸.

Outro fato de destaque nesse processo de reaproximação entre o direito e a moral foi a criação do Tribunal de Nuremberg, na Alemanha, na cidade de mesmo nome, entre 1945 e 1946³⁹. Esse foi um marco no afastamento do predomínio de visões positivistas, centradas na separação entre o direito legalista e o direito natural.⁴⁰ O Tribunal de Nuremberg,

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181. O autor refere que embora relativamente esquecida, a solidariedade, de fato, já se constituía como um valor fundante da sociedade desde a Revolução Francesa, através da trilogia liberdade, igualdade e fraternidade.

³⁶ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme e MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 58. Destacam os autores neste tópico que a inserção da proteção à dignidade humana, da proibição à pena de morte e de um catálogo de direitos fundamentais bem estruturado, especialmente no que toca à proteção das liberdades, na Lei Fundamental alemã demonstram que os autores da Lei Fundamental quiseram colocar o ser humano no centro da ordem estatal, rejeitando toda a possibilidade de funcionalização do humano em prol do Estado.

³⁷ Para melhor esclarecimento, adota-se o seguinte conceito de positivismo jurídico formulado por Barroso pelo qual: “O positivismo jurídico foi a importação do positivismo filosófico para o mundo do Direito, na pretensão de criar-se uma ciência jurídica, com características análogas às ciências naturais. A busca de objetividade científica, com ênfase na realidade observável e não na especulação filosófica, apartou o direito da moral e dos valores transcendentais.” BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 324.

³⁸ Nesse contexto, refere BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 211-215. Na p. 225 o autor destaca que: “O direito praticado na Alemanha durante o nazismo (1933 a 1945) serviu para comprovar que ele, direito, pode ser posto a serviço de regimes ditatoriais, ser um instrumento de opressão dos povos e de massacre de imensa parcela da população”.

³⁹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 221.

⁴⁰ Para melhor conceituação do termo ‘jusnaturalismo’ ou ‘direito natural’ adota-se a definição de Barroso quando refere que: “O termo ‘jusnaturalismo’ identifica uma das principais correntes filosóficas que tem acompanhado o Direito ao longo dos séculos, fundada na existência de um direito natural. Sua ideia básica consiste no reconhecimento de que há, na sociedade, um conjunto de valores e de pretensões humanas

notadamente um tribunal de exceção, foi formado posteriormente aos fatos que deveria julgar, aplicando leis que não eram anteriores aos acontecimentos a serem julgados. Assim, os julgamentos realizados em Nuremberg passaram a desconsiderar e anular leis tidas como injustas e imorais, editadas pelo III Reich, que supostamente legitimariam determinados crimes⁴¹, o que também se constitui como referência no processo de busca por fontes do direito que transcendam o mero direito positivado⁴².

Segundo os julgados proferidos em Nuremberg, as leis nazistas, que supostamente respaldavam os crimes então julgados, não podiam ser consideradas juridicamente válidas, pois atentavam contra os valores primordiais dos seres humanos. Portanto, as referidas decisões adotam posições no sentido de que os acusados submetidos ao Tribunal deveriam ser julgados segundo a justiça, e não segundo o direito, uma vez que não teriam agido em conformidade com valores morais mínimos de humanidade.

Ainda nesse processo, destaca-se que a partir da constituição do Tribunal Constitucional Federal alemão, passou-se a realizar a triagem e a revisão de todas as leis nazistas segundo o sistema da Lei Fundamental alemã de 1949, o que se mostrava necessário diante do suposto processo de legitimação formal e material que o direito nazista procurou construir. Contudo, esse processo de reavaliação de todo o arcabouço legislativo até então vigente se mostra como de difícil explicação sob uma ótica positivista, uma vez que os critérios adotados pelo novo tribunal alemão determinam a aplicação de leis justas sob a perspectiva da redemocratização, distinta da ótica que legitimava o conjunto de decretos nazistas. Nesse novo cenário delineado pela redemocratização alemã, portanto, prevaleceu necessariamente o valor justiça como critério para determinar ou não a aplicação de leis nazistas segundo o ordenamento alemão posterior a 1945.

Neste tópico, interessante ainda a referência às percepções de Ronald Dworkin. O autor aponta o positivismo como uma doutrina falha, que não reconhece os direitos

legítimas que não decorrem de uma norma jurídica emanada do Estado, isto é, independem do direito positivo. Esse direito natural tem validade em si, legitimado por uma ética superior, e estabelece limites à própria norma estatal.” BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 320.

⁴¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 221-222.

⁴² PERELMAN, Chaim. *Lógica Jurídica, Nova Retórica*. Tradução de Virgínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 184. O autor refere, nesse contexto, que: “Desde o processo de Nuremberg, que pôs em evidência o fato de que um Estado e sua legislação podem ser iníquos, e mesmo criminosos, notamos na maioria dos teóricos do direito, e não apenas entre os partidários tradicionais do direito natural, uma orientação antipositivista que abre um espaço crescente, na interpretação e na aplicação da lei, para a busca de uma solução que seja não só conforme à lei, mas também equitativa, razoável, aceitável, em uma palavra, que possa ser, ao mesmo tempo, justa e conciliável com o direito em vigor. A solução buscada deveria não apenas poder inserir-se no sistema, mas também revelar-se moralmente aceitável para as partes e para o público esclarecido.”

fundamentais dos indivíduos – anteriores às leis escritas –, que transcenderiam qualquer forma de legislação. Ele menciona que indivíduos ou grupos podem ter, em um processo, direitos que não estejam expressamente contidos em regras explícitas no ordenamento jurídico posto. Seu entendimento é inovador quanto à normatividade dos princípios jurídicos, que representa também um marco para o pós-positivismo, apontando como equivocada o conceito de direito como um conjunto especial de regras, o qual levaria à explicação de casos difíceis via utilização de poder discricionário de parte de alguém, uma vez que, nos casos difíceis, em geral, os juristas recorreriam a fórmulas que não seriam regras, mas operariam diversamente, como princípios, políticas e outros tipos de padrões.⁴³

A introdução do conceito de princípios e valores do ordenamento jurídico mostra-se como de grande relevo para a superação da dogmática positivista, para a qual os princípios não poderiam valer como leis e os padrões morais valeriam de forma apartada do direito⁴⁴. O pós-positivismo, marcante nas últimas décadas, portanto, seria resultado do reconhecimento dos princípios e valores como alicerces do ordenamento jurídico, consolidando o entendimento de que o direito deva ter, necessariamente, fundamentação moral⁴⁵.

Esse o contexto histórico-jurídico-político que é pano de fundo de todo o processo de inserção de valores no ordenamento jurídico. Característico do pós-positivismo, é verificado no pós-guerra na maioria dos países democráticos e é também demarcado ou acompanhado por um processo de promulgação de novas constituições europeias, especialmente as constituições alemã de 1949 e italiana de 1947, e de criação do Tribunal Constitucional Federal Alemão em 1951 e da Corte Constitucional italiana em 1956.⁴⁶

É possível que se aponte aí certo protagonismo da Lei Fundamental alemã ao consagrar a intangibilidade da dignidade da pessoa humana, acompanhada do comprometimento do povo alemão com os direitos inalienáveis e invioláveis da pessoa humana. Sob essas circunstâncias, desenvolve-se a doutrina dos direitos humanos, colocando

⁴³ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2014. Introdução, p. VII e XIV e p. 35.

⁴⁴ WEBER, Thadeu. Justiça e Poder Discricionário. *Revista de Direitos Fundamentais & Justiça*. Porto Alegre, v. 2, n. 2, p. 214-242, 2008. p. 233 e 239.

⁴⁵ Nesse processo, contudo, não se pode deixar de abordar as críticas relacionadas à inserção de princípios e valores no ordenamento, em especial no que pertine aos subjetivismos eventualmente decorrentes dessa abertura moral que passaria a ser intrínseca ao sistema e em relação às possíveis variações hermenêuticas eventualmente decorrentes da interpretação dada a esses princípios e valores que operam como padrões interpretativos, problema que seria potencialmente resolvido através do pluralismo metodológico em termos de técnicas hermenêutico-constitucionais, anteriormente destacado no item 2.1.3, no qual se trabalhou o surgimento da escola da jurisprudência dos valores. Na esteira das doutrinas de Karl Larenz, Ricardo Lobo Torres e Carlos Alexandre de Azevedo Campos, sugere-se, portanto, a adoção de um pluralismo metodológico, capaz de conjugar os métodos de interpretação histórico, sistemático, literal e teleológico no intuito de desenvolver a melhor interpretação possível e evitar subjetivismos.

⁴⁶ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 225.

esse princípio no centro das preocupações de todos os sistemas jurídicos, opção que denota uma forma de concretização do processo que busca resgatar a importância de uma ordem valorativa não adstrita ao direito positivado⁴⁷.

Na mesma perspectiva, algumas décadas mais tarde, sob influência das constituições alemã e italiana, observam-se essas mudanças também mediante a edição de novos textos constitucionais em Portugal, em 1976, e na Espanha, em 1978, o que gera repercussões em países do terceiro mundo, em geral, a partir da década de 80, incluindo o Brasil⁴⁸. Para Daniel Sarmento, esse processo representaria uma espécie de americanização do direito europeu e de outros países, na medida em que essas constituições demarcam também o fim da cultura legicêntrica, que tratava a lei editada pelo parlamento como centro da ordem jurídica⁴⁹.

No novo modelo, que passa a ser denominado como neoconstitucionalismo, os ordenamentos instituídos a partir desses novos textos constitucionais deixariam de considerar as constituições como meros programas políticos que deveriam guiar a atuação do legislador, para desempenhar uma função de protagonismo nos ordenamentos. Assim, constituem-se como autênticas normas jurídicas que deveriam pautar e também limitar o exercício do Poder Legislativo, fundamentando as leis ou justificando a invalidação de leis editadas em desacordo com os comandos constitucionais⁵⁰.

Segundo o conceito utilizado sobretudo na Espanha e na Itália, e também por influência da divulgação ocorrida no Brasil da publicação de uma coletânea organizada pelo jurista mexicano Miguel Carbonell, intitulada neoconstitucionalismo(s), esse modelo passa a denominar-se neoconstitucionalismo, segundo a doutrina pátria. Desde logo, deve-se

⁴⁷ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme e MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 56.

⁴⁸ STRECK, Lênio. Uma Leitura hermenêutica das características do Neoconstitucionalismo. *Revista da AJURIS*, Porto Alegre, v. 40, n. 132, p. 185-208, dez./2013. p. 186 e seguintes. O autor destaca algumas características do novo modelo, que passa a incorporar um padrão de constituição normativa importado do modelo estadunidense, ressaltando, desde logo, a sua posição, segundo a qual não se considera propriamente neoconstitucionalista, autodesignando-se principalmente como defensor do que chama de “Constitucionalismo Contemporâneo”, em virtude especialmente de suas divergências em relação àquilo que considera equívocos do novo modelo, em especial no que pertine aos exageros perpetrados no âmbito do ativismo judicial ou daquilo que denomina como ‘loteria do protagonismo judicial’. Sem adentrarmos neste ponto nos potenciais problemas decorrentes do excesso ou falta de ativismo judicial e do equilíbrio entre os poderes, ou das possibilidades de maior concreção do princípio da solidariedade através do judiciário ou de reformas legislativas, o que se pretende trabalhar adiante, convém aqui referir que o autor destaca assim, suas posições convergentes com o neoconstitucionalismo voltadas à construção de um direito democraticamente produzido sob o signo de uma constituição normativa e da integridade da justiça.

⁴⁹ SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. In: FELLET, André Luiz Fernandes; PAULA, Daniel Giotti de; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2011. p. 73-113, p. 73-75.

⁵⁰ SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. In: FELLET, André Luiz Fernandes; PAULA, Daniel Giotti de; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2011. p. 73-113, p. 73-75.

ressalvar, contudo, que o termo, já colocado no plural no título da obra de Carbonell, comporta uma multiplicidade de visões sobre o fenômeno jurídico na contemporaneidade, apresentando alguns denominadores comuns que permitiriam o agrupamento sob o mesmo rótulo.⁵¹

O termo neoconstitucionalismo seria, assim, representado por diversas características até então inexistentes no ordenamento jurídico, passando a constituição a ocupar papel central nesse contexto, marcado por textos constitucionais abrangentes, impregnados de alto teor axiológico e com importantes decisões substantivas sobre variados temas da vida social que condicionam a legislação, a jurisprudência e a doutrina⁵². Diante dessa constitucionalização de todo o ordenamento, os juízes acabam por desenvolver um papel protagonista na tarefa de interpretação constitucional,⁵³ o que ocorre, inclusive, em função da demanda pelo Poder Judiciário daqueles grupos que eventualmente não consigam ter seus interesses albergados pelas leis editadas pelo Parlamento⁵⁴.

Este movimento também se caracteriza por preocupações com a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana e de um elenco de direitos fundamentais nos textos constitucionais – direitos sociais, difusos e coletivos, que irradiam sua eficácia para todos os outros ramos do direito⁵⁵ – e com a com a redução da desigualdade e a realização de justiça⁵⁶. Nesse sentido, pertinentes às colocações de Lênio Streck, que pondera que, embora muitas das concepções de neoconstitucionalismo tenham caminhado para aquilo que chama de “voluntarismo” ou de excesso de ativismo judicial, outras grandes qualidades desenvolvidas

⁵¹ SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. In: FELLET, André Luiz Fernandes; PAULA, Daniel Giotti de; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2011. p. 73-113. p. 73-75.

⁵² COMANDUCCI, Paolo. *Constitucionalización y Teoría del Derecho*. Conferencia pronunciada en el acto de recepción como académico correspondiente en la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales, 2005. Disponível em: http://www.acaderc.org.ar/doctrina/articulos/artconstitucionalizacionyteoriadelderecho/at_download/file. Acesso em: 29 mar. 2019. p. 01.

⁵³ SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. In: FELLET, André Luiz Fernandes; PAULA, Daniel Giotti de; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2011. p. 73-113. p. 73.

⁵⁴ SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. In: FELLET, André Luiz Fernandes; PAULA, Daniel Giotti de; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2011. p. 73-113. p. 73-75.

⁵⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. Neoconstitucionalismo e influência dos direitos fundamentais no direito privado: algumas notas sobre a evolução brasileira. *Civilistica.com*, Rio de Janeiro, ano 1, n. 1, jul./set. 2012. Disponível em: <http://civilistica.com/neoconstitucionalismo/>. Acesso em: 06 out. 2016. p. 1-30.

⁵⁶ BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro, *Revista da EMERJ*, Rio de Janeiro, v. 4, n.15, 2001, p.11-45, p. 38-40.

pelo novo modelo residiriam nas propostas de construção de sociedades livres, justas e solidárias, voltadas a manter o direito sempre conectado ao problema das injustiças sociais⁵⁷.

Além disso, por influência do pós-positivismo, o novo modelo dogmático caracterizado sob o neoconstitucionalismo também reconhece e incorpora no seu desenho o papel de normatividade dos princípios jurídicos. Rejeitando o formalismo interpretativo, vale-se de conteúdos mais abertos⁵⁸ e inclui também a aproximação entre o direito e a moral, com incorporação de conteúdos valorativos ao direito⁵⁹.

Entretanto, deve-se destacar que parcela da doutrina considera que o novo paradigma hermenêutico introduzido pelo neoconstitucionalismo, na realidade, não estaria tão afastado do positivismo quanto se imagina, uma vez que a obediência à moral teria sido incluída no sistema e, de certa forma, teria sido constitucionalizada. Assim, estaríamos vivenciando um novo modelo positivista, ou “o positivismo dos nossos tempos”, uma vez que o dever de

⁵⁷ STRECK, Lênio. Uma Leitura hermenêutica das características do Neoconstitucionalismo, *Revista da AJURIS*, Porto Alegre, v. 40, n. 132, p. 185-208, dez./2013. p. 185-208. Nesse sentido, as colocações do autor se fazem muito pertinentes destacando os pontos ditos positivos do modelo neoconstitucionalista que se relacionam aos objetivos e à temática desta tese, em especial quando refere, *ibid*, p. 190, que: “Na medida em que existem vários neoconstitucionalismos, uma coisa é possível dizer: mesmo que muitas das concepções neoconstitucionalistas tenha resvalado para o voluntarismo, elas não trouxeram a indiferença. Sem exclusões, para elas há uma preocupação de ordem ético-filosófica: a de que o direito deve se ocupar com a construção de uma sociedade justa e solidária. Em outras palavras, o desafio tem sido o seguinte: Como fazer com que o direito não fique indiferente às injustiças sociais?”

⁵⁸ Acerca dos riscos que essa abertura do ordenamento representaria, importante referir que já se buscou trabalhar a questão no tópico anterior, quando se abordou o processo caracterizado pela criação da escola da jurisprudência dos valores e da necessidade de que se desenvolva uma espécie de pluralismo metodológico que tenha por objetivo o de evitar subjetivismos e a de promover a segurança jurídica. Nesse contexto, pertinentes as palavras de Sarmento quando o autor adverte para os riscos de que o novo modelo principiológico descambe para subjetivismos e para os potenciais benefícios de uma hermenêutica mais fluida em benefício dos mais favorecidos na sociedade. SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. In: FELLETT, André Luiz Fernandes; PAULA, Daniel Giotti de; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2011. p. 73-113. p. 85 e seguintes.

⁵⁹ Nesse sentido, Sarmento faz um bom apanhado geral da multiplicidade de características que demarcam o novo modelo dogmático, referindo que: “O Direito brasileiro vem sofrendo mudanças profundas nos últimos tempos, relacionadas à emergência de um novo paradigma tanto na teoria jurídica quanto na prática dos tribunais, que tem sido designado como ‘neoconstitucionalismo’. Estas mudanças, que se desenvolvem sob a égide da Constituição de 88, envolvem vários fenômenos diferentes, mas reciprocamente implicados, que podem ser assim sintetizados: (a) reconhecimento da força normativa dos princípios jurídicos e valorização da sua importância no processo de aplicação do Direito; (b) rejeição ao formalismo e recurso mais frequente a métodos ou ‘estilos’ mais abertos de raciocínio jurídicos: ponderação, tópica, teorias da argumentação etc; (c) constitucionalização do Direito, com a irradiação das normas e valores constitucionais, sobretudo os relacionados aos direitos fundamentais, para todos os ramos do ordenamento; (d) reaproximação entre o Direito e a moral, com a penetração cada vez maior da Filosofia nos debates jurídicos; (e) judicialização da política e das relações sociais, com um significativo deslocamento de poder na esfera do Legislativo e do Executivo para o Poder Judiciário”. SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. In: FELLETT, André Luiz Fernandes; PAULA, Daniel Giotti de; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2011. p. 73-113. p. 73.

obediência aos valores constitucionais, à Constituição e às leis editadas segundo esse sistema valorativo estaria positivado no ordenamento.⁶⁰

Neste debate, relevantes as considerações de Daniel Sarmento. Ele aponta que, dentre os autores que atualmente se denominam neoconstitucionalistas, existiriam os positivistas, que não aceitam a existência de uma conexão necessária entre direito e moral, mas reconhecem a possibilidade de que se estabeleça essa conexão, quando se positivem valores morais, conferindo-lhes força jurídica. Haveria, ainda, autores que integram a corrente não positivista⁶¹, que afirmam a existência de uma conexão necessária entre direito e moral e aderem à tese de que o direito só seria válido quando fosse material e efetivamente justo. Contudo, à medida que as constituições contemporâneas tenham incorporado os valores morais de forma significativa, o debate perderia, de certa maneira, a importância, pois, mesmo os neoconstitucionalistas que se consideram positivistas reconhecem a penetração da moral no tecido jurídico, em especial mediante os princípios constitucionais.⁶²

⁶⁰ Comanducci refere que: “Dado que alguns de seus promotores (penso por exemplo em Alexy, Dworkin e Zagrebelsky) entende que, nos ordenamentos democráticos e constitucionalizados contemporâneos se produz uma conexão necessária entre direito e moral, o neoconstitucionalismo ideológico se mostra inclinado a entender que pode subsistir hoje uma obrigação moral de obedecer à Constituição e neste específico sentido o neoconstitucionalismo pode ser considerado como uma moderna variante do positivismo ideológico do século XIX, que pregava a obrigação moral de obedecer a lei. [...] Por outro lado, no neoconstitucionalismo teórico, se aceita a tese da conexão somente contingente entre o direito e a moral, não é fato incompatível com o positivismo metodológico; ao contrário, poderíamos dizer que é seu filho legítimo. Dado que tenham (parcialmente) mudado os modelos de Estado e de Direito em relação aos típicos do século XIX e à primeira metade do século XX, a teoria do direito neoconstitucionalista resulta ser nada mais que o positivismo jurídico dos nossos dias”. Tradução nossa: “Dado que algunos de sus promotores (pienso por ejemplo en Alexy, Dworkin y Zagrebelsky) entiende que, em los ordenamientos democráticos y constitucionalizados contemporaneos, se produce una conexión necesaria entre Derecho y moral, el neoconstitucionalismo ideológico se muestra proclive a entender que puede subsistir hoy una obligación moral de obedecer a la Constitución y a las leyes que son conformes a la Constitución. Y em este específico sentido el neoconstitucionalismo puede ser considerado como una moderna variante del positivismo ideológico del siglo XIX, que predicaba la obligación moral de obedecer la ley. [...] Por outro lado, en el neoconstitucionalismo teórico, si acepta la tesis de la conexión sólo contingente entre Derecho y moral, no es de hecho incompatible con el positivismo metodológico; al contrario, poderíamos decir que es su hijo legítimo. Dado que han (parcialmente) cambiado los modelos de Estado y de Derecho respecto a los típicos del siglo XIX y la primera mitad del siglo XX, la teoría del derecho neoconstitucionalista resulta ser nada más que el positivismo jurídico de nuestros días.” COMANDUCCI, Paolo. Formas de (Neo)Constitucionalismo: un Análisis Metateórico. In: CARBONEEL, Miguel (org). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Editora Trotta, 2003. p. 75-99. p. 86-88.

⁶¹ Dentre os “positivistas” estariam Luigi Ferrajoli, Luiz Pietro Sachis, Ricardo Guastini, ao passo que na corrente dos não positivistas, se poderiam incluir nomes como Ronald Dworkin, Robert Alexy e Carlos Santiago Nino, e seus seguidores que adeririam à tese de Gustav Radbruch, segundo a qual normas terrivelmente injustas não teriam validade jurídica, independentemente do que diga o ordenamento. SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. In: FELLET, André Luiz Fernandes; PAULA, Daniel Giotti de; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2011. p. 73-113. p. 81-82.

⁶² COMANDUCCI, Paolo. Formas de (Neo)Constitucionalismo: un Análisis Metateórico. In: CARBONEEL, Miguel (org.). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Editora Trotta, 2003. p. 75-99. p. 86-88.

2.3 A Teoria Sistemática e a unidade do ordenamento jurídico tributário

Uma vez descrito o processo de mudanças de paradigmas que o modelo pós-positivista representa, convém que sejam analisadas as possíveis repercussões da inserção de valores no direito também no âmbito tributário.

Resultado desse processo, a Teoria Sistemática do Direito Tributário consolidar-se-ia segundo uma visão inovadora de compreensão do fenômeno jurídico, especialmente destacada pela incorporação de novos mecanismos de análise jurídica e pela revisão de conceitos anteriormente estabelecidos. Isso seria fruto da obra de inúmeros autores nacionais e estrangeiros dedicados à utilização de muitos recursos hermenêuticos para construir uma teoria tributária que restabeleça a centralidade dos direitos humanos na problemática do financiamento dos direitos fundamentais.⁶³

Segundo a dogmática, o estudo jurídico deve ser formulado de forma imanente ao sistema, e a estrutura normativa deve orientar-se dogmático-sistematicamente com base nos valores e princípios orientadores do sistema.⁶⁴ A teoria sistemática do direito se caracteriza como uma teoria dogmática que trabalha o sistema jurídico como um todo unitário, consolidando-se como um dos pilares de fundamentação desta tese, num contexto de aplicação do sistema tributário também sobre esse viés.

Para a teoria sistemática, o sistema jurídico deveria constituir-se como um uma rede de princípios, normas e valores fundantes do ordenamento, cuja função primordial seria a de, superando antinomias, dar cumprimento aos objetivos constitucionais do Estado Democrático de Direito, assim como se encontram consubstanciados na Constituição⁶⁵. Segundo essas

⁶³ CALIENDO, Paulo. Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 15, p. 191- 214, jul./set. 2009. p. 191.

⁶⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 22.

⁶⁵ No Brasil, Juarez Freitas é um dos grandes responsáveis pelo estudo e desenvolvimento da teoria sistemática de interpretação do direito através da obra já considerada um clássico FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*, São Paulo: Malheiros, 2010. Através de um profundo estudo da teoria dos sistemas, o autor procura introduzir um conceito de sistema mais rico e esclarecedor, que poderia ser traduzido pela seguinte conceituação (ibid, p. 63): “uma rede axiológica e hierarquizada topicamente de princípios fundamentais, de normas estritas (ou regras) e de valores jurídicos cuja função é de, evitando ou superando antinomias em sentido amplo, dar cumprimento aos objetivos justificadores do estado Democrático, assim como se encontram consubstanciados, expressa ou implicitamente, na Constituição.”. Nesse contexto, o autor procura conceituar ainda uma metodologia de hierarquização de princípios regras e valores como fórmula de interpretação do sistema jurídico, hierarquização esta que, contudo, não seria estanque, expressando, isso sim, um conceito de hierarquia como expressão de algo em movimento, que leve em conta a abertura e a mobilidade do sistema. (FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*, São Paulo: Malheiros 2010. p. 56-58 e p. 67-68).

diretrizes, toda a atividade de hermenêutica jurídica seria essencialmente sistemática, e essa exegese deveria levar em conta direta ou indiretamente a aplicação da totalidade do direito⁶⁶.

Essa visão decorreria da necessidade de fundamentação do direito, do sistema jurídico e também do sistema tributário a partir de conteúdos éticos e morais, o que apresenta íntima relação com a aplicação do princípio da solidariedade no direito tributário, conforme adiante será explicitado.

2.3.1 O legado de Albert Hensel, a formação do conceito de sistema jurídico e o destaque para o papel central dos direitos fundamentais

Quando se considera o desenvolvimento da teoria sistemática, não se pode olvidar o papel precursor desempenhado pelo legado da obra do alemão Albert Hensel. Em decorrência de sua ascendência judaica, o autor foi perseguido pelo nacional socialismo e afastado da docência na Universidade de Koinsberg no ano de 1933, viajando então para a Itália, a convite de Benvenuto Griziotti, para realizar estudos na Universidade de Pávia, onde faleceu, precocemente, no mesmo ano.⁶⁷

Em função da sua morte precoce e também pela interdição da citação de autores judeus entre 1934 e 1945, é possível que se refira, portanto, que a obra de Hensel não recebeu o merecido destaque ao tempo de sua elaboração. Somente depois desse período, com a publicação da Lei Fundamental de Bonn e a criação do Tribunal Constitucional alemão, ele volta a ser citado, em função de suas percepções precursoras relacionadas à necessidade de garantia dos direitos fundamentais em um sistema jurídico. Com a publicação da versão italiana do livro *Direito Tributário*, traduzido por Griziotti para o italiano em 1956, a obra de Hensel passa também a ser conhecida em outros países, contando atualmente com versões em espanhol e japonês.⁶⁸

Entre os méritos científicos de Hensel, estariam, portanto, a realização de uma construção teórica antipositivista, a defesa dos direitos fundamentais como conceitos centrais que irradiariam seus efeitos a todo o ordenamento jurídico, a atribuição de destaque ao direito

⁶⁶ FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*, São Paulo: Malheiros, 2010. p. 56-58 e p. 67-68

⁶⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. A construção do sistema jurídico-tributário e o direito constitucional tributário na época do nascimento do direito tributário moderno na Alemanha. Sobre a vida e obra de Albert Hensel. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 16, n. 81, p. 193-210, jul./ago. 2008. p. 198 e 208.

⁶⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. A construção do sistema jurídico-tributário e o direito constitucional tributário na época do nascimento do direito tributário moderno na Alemanha. Sobre a vida e obra de Albert Hensel. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 16, n. 81, p. 193-210, jul./ago. 2008. p. 208-209.

constitucional tributário e a realização de uma análise sistemática do direito tributário, na qual o pensamento relacionado à construção de um sistema representaria um elemento chave.⁶⁹

Na concepção de Hensel, o sistema de direito tributário desempenharia três funções principais. A primeira estaria relacionada à exposição esclarecedora do direito vigente, por meio de uma orientação para a sua compreensão, e não via simples repetição do conteúdo das leis, desempenhando, assim, a função de guia para a compreensão normativa. Precisamente, por intermédio do descobrimento das estruturas fundamentais da lei, o sistema jurídico permitiria a identificação de elementos alheios à lei ou de “corpos estranhos” à lei. A segunda função importante desempenhada pelo sistema seria a de, uma vez construído sobre bases sólidas, constituir-se como um guia para aplicação do direito. Em terceiro lugar, destaca o autor que, tendo o sistema experimentado certa independência, passaria a desempenhar o papel de critério de valoração dentro de uma análise de política legislativa segundo a qual só seriam admitidas quebras do sistema em razão de justificativas especiais.⁷⁰

A teoria sistemática do direito prega que a ordem jurídica deve constituir-se como um todo ordenado, que apresenta uma aproximação com a moral e conteúdo moral, não sendo orientada apenas por normas escritas, mas por valores positivados nas normas, ou que fundamentam o conjunto das normas de um determinado sistema jurídico. Ao adotar o pensamento sistemático, Hensel desempenha um papel precursor, sustentando que o direito tributário deve ser interpretado segundo uma orientação de garantia dos direitos fundamentais e que esteja submetido aos princípios do Estado de Direito, com destaque especial aos princípios da igualdade perante a lei e da capacidade contributiva.⁷¹

Posteriormente a Hensel, merecem destaque outros autores alemães responsáveis pela continuidade do desenvolvimento das ideias de sistema jurídico, a exemplo das já referenciadas obras de Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*⁷², e, mais atualmente,

⁶⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. A construção do sistema jurídico-tributário e o direito constitucional tributário na época do nascimento do direito tributário moderno na Alemanha. Sobre a vida e obra de Albert Hensel. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 16, n. 81, p. 193-210, jul./ago. 2008. p. 200-201.

⁷⁰ MORENO, Andrés Baéz; SERRANO, María Luisa Gonzalez-Cuellar; CALLE, Enrique Ortiz. El Nacimiento del Derecho Tributario como Disciplina Científica en la Alemania de Entreguerras: Aportación Particular de Albert Hensel y sus Repercusiones en la dogmática contemporánea. Estudio Preliminar, p. 3-78. p. 14. HENSEL, Albert. *Derecho Tributário*. Tradução de Andrés Baes Moreno, Maria Luísa Gonzalez-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005.

⁷¹ HENSEL, Albert. *Derecho Tributário*. Tradução de Andrés Baes Moreno, Maria Luísa Gonzalez-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005. p. 134-135. O autor menciona a consolidação dos referidos princípios nos arts. 109 e 134 da constituição de Weimar.

⁷² LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

Claus Wilhem Cannaris, na obra *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*⁷³, e Karl English, na obra *Introdução ao Pensamento Jurídico*⁷⁴.

2.3.2 A colaboração da obra de Klaus Tipke e a formação de uma unidade jurídico-tributária orientada à realização da justiça

No âmbito tributário alemão, merece absoluto destaque o trabalho do tributarista Klaus Tipke, ao referir que o pensamento sistemático traria vantagens, tais como a de promoção de harmonia, boa disposição, clareza, transparência e inteligibilidade, tornando-se esta concepção fundamental para a eficiência tributária. Cabe salientar aqui a passagem de Joachim Lang, responsável pela atualização da obra de Klaus Tipke, que menciona de forma explícita o objetivo de formar um sistema jurídico tributário orientado à realização de justiça, dizendo que:

O Direito Constitucional Tributário forma a base para a teoria sistemática da ciência do direito tributário fundada por K. Tipke no ‘Steuerrechtsordnung’ posteriormente desenvolvida, que extrai do princípio do Estado de Direito uma atribuição abrangente de uma efetiva organização do Direito Tributário, cujo sistema é sustentado por princípios de formal e material jusestatalidade. Essa teoria exige do legislador e aplicador das leis tributárias a consequente execução de princípios de sustentação sistemática, um consequente desenvolvido sistema tributário de regras ajustadas ao caso, que garante justiça tributária, segurança jurídica no Direito Tributário e também oportunidade da imposição. A necessidade de uma tal teoria desponta especialmente da real desordem do Direito Tributário, da assim chamada selva tributária ou caos tributário. Acima de tudo deve a ciência tributária explicar ao legislador que em um Estado Fiscal orientado pelo Estado de Direito tributos não podem ser arbitrariamente introduzidos e elaborados. A doutrina da justificação do tributo proporciona isto.⁷⁵

Entretanto, a preocupação relacionada à formação de um sistema orientado segundo valores constitucionais nem sempre teria estado presente nos debates jurídicos. Conforme já referido, por influência dos positivismos de diversos matizes, o questionamento acerca da legitimação do ordenamento jurídico e da justificação da imposição tributária esteve ausente das discussões jurídicas por aproximadamente um século.

⁷³ Neste livro o autor formula o conceito de sistema, que pode ser definido como: “uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de Direito, na qual o elemento de adequação valorativa se dirige mais à característica da ordem teleológica e o da ordem interna à característica dos princípios gerais.” CANNARIS, Claus Wilhem. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Tradução de Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012. p. 77-78.

⁷⁴ ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 7. ed. Tradução de J. Baptista Machado, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

⁷⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. p. 71.

Tipke menciona que, umbilicalmente ligado ao conceito de Estado de Direito, estaria o de “jusestatalidade material”, representado pela aplicação do direito conforme orientações valorativas, que emanariam ou poderiam ser extraídas da totalidade do ordenamento jurídico, e ligadas à concepção de justiça tributária, não derivando apenas da análise de um único preceito legal. O autor destaca o papel dos princípios constitucionais, referindo que o direito constitucional tributário, base para a teoria sistemática do direito tributário, se embasaria nos direitos fundamentais e nos princípios estruturais da Constituição, especialmente o princípio do Estado de Direito e o princípio do Estado Social⁷⁶.

Esses princípios jurídicos de formal e, principalmente, de material jusestatalidade desempenhariam um papel fundamental, portanto, na medida em que formariam a base do sistema jurídico tributário. Isso exigiria do legislador e do aplicador das leis tributárias a execução de princípios de sustentação sistemática que objetivassem a justiça mediante a aplicação desses princípios portadores do sistema⁷⁷.

No entanto, a demonstração de que o ordenamento jurídico constitua um todo ordenado segundo esses princípios e valores constitucionais esbarraria em diversas dificuldades, tanto no que tange à efetiva formação de uma unidade da ordem jurídica, quanto em relação à existência de uma unidade jurídico-tributária propriamente dita.

A ordem jurídica unitária seria possível somente quando os princípios de justiça fossem seguidos à risca, de forma a permitir o surgimento de um direito homogêneo, consistente e harmônico, livre de contradições axiológicas. Para Tipke, defensor enfático da necessidade de formação de uma unidade nos ordenamentos jurídicos, a incoerência sistemática levaria a infrações ao princípio da igualdade, sendo que a observância à igualdade seria característica essencial da justiça.⁷⁸

Disso se poderia depreender que as ordens jurídicas parciais, dentre elas, a ordem jurídico-tributária, devam observância aos princípios constitucionais, ao princípio da dignidade humana – de que o mínimo existencial necessário a todos os homens deve ser

⁷⁶ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 71.

⁷⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Direito Tributário*, Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 71.

⁷⁸ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70. p. 60.

isentado pelo direito tributário ou garantido pela assistência social – e aos princípios da justiça e da igualdade.⁷⁹

Para Tipke, o postulado da ordem jurídica total seria corrente entre os juristas alemães, mas o mesmo não ocorreria em relação à existência de uma ordem jurídico-tributária, o que decorreria da inexistência dessa ordem em termos de realidade.⁸⁰ Ao abordar a temática da sistematicidade no Estado de Direito, o autor polemiza, lançando questionamentos acerca da efetiva formação de um sistema tributário, ou quanto à existência, na prática, não de um sistema, mas de uma espécie de caos tributário.

Paralelamente a essas considerações, faz-se necessária a referência de que o objetivo da obra de Klaus Tipke, atualizada e comentada por Joachim Lang, ao tomar por base a doutrina sistemática, seria propor ao direito tributário patamares de justiça e segurança jurídica, que em geral fixam a essência do verdadeiro direito. Nesse contexto, observa-se que a estrada que conduz à superação da anarquia e a uma ordenação jurídica em qualquer ramo do direito poderia ser introduzida facilmente no Direito Tributário, ramo que comportaria, segundo Tipke, a aplicação da metodologia da Teoria Sistemática Geral do Direito, proposta, sobretudo, nas obras de Karl Larens e C.W Cannaris.⁸¹

Entretanto, o que se verifica na prática da imensa maioria dos ordenamentos seria a inexistência de unidade da ordem jurídico tributária, o que poderia ser explicado por razões históricas, decorrentes da diversidade de bases tributárias utilizadas na criação dos tributos modernos, sendo alguns instituídos segundo a capacidade contributiva, outros impostos antiquados fundados nas necessidades do fisco, ao que se acresceriam os tributos instituídos sobre o consumo, sobre a propriedade ou herança. Além disso, as diversas classificações dos tributos, em reais e pessoais, diretos e indiretos, objetivos ou subjetivos, muitas vezes seriam incompatíveis com a formação de uma ordem tributária ou com a criação de tributos em observância ao princípio da capacidade contributiva.⁸²

Outras justificativas para a falta de unidade do sistema tributário seriam a enumeração dos tributos pela Constituição, e a distribuição constitucional das competências

⁷⁹ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70. p. 60.

⁸⁰ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70. p. 61.

⁸¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 167.

⁸² TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70. p. 61-62.

tributárias entre as unidades da federação, a qual geralmente apenas tentaria preservar uma distribuição das receitas fiscais de forma mais ou menos equânime entre os entes federados, sem examinar se esses impostos seriam propriamente justos.⁸³

Essa situação de caos decorreria do manejo do direito tributário como veículo de propostas político-partidárias, em que interesses diversificados e antagônicos de distintos grupos sociais representados em uma democracia pluralista poderiam produzir injustiça e insegurança tributária, por vezes suplantando o objetivo de realização do bem comum^{84,85}.

Considerando que a imposição fiscal apresente esses variados matizes, tem-se que o caminho para a unidade do sistema tributário ainda seria longo e tortuoso. Isso se deveria ao fato de que os parlamentares, ao instituírem tributos, observam aspectos distintos da justiça fiscal, tais como a facilidade de arrecadação, a possibilidade de afetar de modo moderado o cidadão ou o seu eleitorado, ou a vantagem da aprovação de determinado tributo em termos de reeleição, entre tantos outros motivos não relacionados à unidade da ordem jurídica tributária. Em outras situações, impostos seriam instituídos nos ministérios das finanças por especialistas dotados de vastos conhecimentos técnicos que acabam por “inflar o imposto e complicá-lo”, o que ocorre quando esses especialistas não estão alinhados sob uma orientação global de direito tributário e desconsideram as ligações transversais entre tributos.⁸⁶

Assim, teoricamente, a unidade da ordem fiscal somente poderia ser alcançada por meio de uma corte constitucional independente, pois os juízes constitucionais estariam liberados de tomar em consideração os eleitores e tampouco estariam limitados a uma especialidade. Tipke refere que é tarefa do direito tributário apresentar fundamentos para que se possam superar as dificuldades relativas à formação de uma ordem unitária, no intuito de promover justiça e descomplicar o direito tributário.⁸⁷

⁸³ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70. p. 62. Nesse contexto, menciona o autor ainda que: “Se cada imposto ou espécie de imposto for classificada para uma fonte de imposto e se for justificada a tributação sobre esta fonte, então não se fomentará, infelizmente, a unidade do direito tributário, mas sua multiplicidade (pluralidade) e diversidade.”

⁸⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. p. 165-167.

⁸⁵ No sentido de que as opções e fórmulas de tributação numa determinada sociedade devam necessariamente ser resultado do processo democrático e consentimento democrático, vide SCHÖN, WOLFGANG. Taxation and Democracy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, *Working paper 2018-13*, October 2018. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3267279. Acesso em 19/07/2019.

⁸⁶ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70.

⁸⁷ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70. p. 69 e 70.

Em realidade, a unidade da ordem jurídica tributária não demandaria que apenas uma espécie de imposto fosse exigida, mas sim que todas as espécies de impostos fossem baseadas no princípio da capacidade contributiva e harmônicos entre si, de forma a evitar contradições axiológicas.

Nesse contexto, as principais consequências da inserção de valores na ordem jurídico-tributária estariam relacionadas à superação do positivismo formalista e à adoção de uma visão sistemático-fiscal, apoiada em conceitos de justiça e na tributação segundo a consideração das manifestações individuais de riqueza expressas pela capacidade contributiva. Esta, então, consolida-se como critério indispensável para a repartição da carga tributária entre os cidadãos.⁸⁸

Como possíveis soluções para as múltiplas bases tributárias, Tipke aponta a alternativa que tomaria como base tributável apenas a renda poupada (ou disponível para o pagamento de impostos) e o lucro. Estes seriam critérios que representariam parâmetros relativamente justos, capazes de servir como solução para o problema da justiça tributária e, ao mesmo tempo, como critérios de comparação para aplicação do princípio da igualdade. O autor refere, ainda, que os critérios da renda e do lucro seriam os únicos que teriam estreita relação com o princípio da capacidade contributiva e que, embora nem todas as constituições reconheçam expressamente a existência do princípio, este seria o único justo no âmbito tributário e que serviria de parâmetro adequado de comparação para a aplicação do princípio da igualdade, este, sim, reconhecido por todas as constituições dos Estados democráticos.⁸⁹

Na medida em que os princípios tributários, a exemplo do princípio da capacidade contributiva ou da distribuição de rendas, fossem expressões da ideia de justiça fiscal, seria possível afirmar que o processo de inserção dos valores no direito tem claras repercussões no âmbito tributário.⁹⁰ A justiça tributária seria, assim, essencialmente distributiva, mas,

⁸⁸ Nesse sentido refere Ribeiro que: “Nessa nova diretriz, a capacidade contributiva representa não só um limite negativo que exclui os fatos que não revelam manifestação de riqueza, como constitui critério indispensável para a repartição da carga tributária pelos cidadãos. Essa reabilitação do princípio, não apenas superou o ceticismo formalista, buscando conteúdo no valor da igualdade, e no direito fundamental de pagar tributo na mesma proporção daquele que possui a mesma riqueza.” RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Constitucionalização do Direito Tributário*. In: NETO, Claudio Pereira de Souza e SARMENTO, Daniel (org.). *A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 987-1009. p. 999-1000.

⁸⁹ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70. p. 64.

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 173-195. p. 185.

enquanto conceito abstrato, não ganharia dicção constitucional, concretizando-se mediante princípios e subprincípios.

O problema ético da capacidade contributiva estaria na sua fundamentação, a qual seria adequadamente consolidada pelo conceito de solidariedade entre os cidadãos, que deveria fazer com que a carga tributária recaísse mais sobre os mais ricos, fosse aliviada sobre os mais pobres e isenta em relação à parcela necessária ao mínimo para a sobrevivência. Nesse contexto, sempre pertinentes as palavras de Ricardo Lobo Torres, jurista carioca que figura como principal responsável pela introdução do pensamento sistemático no direito tributário brasileiro, cuja influência a seguir se destaca ao referir que a solidariedade seria “um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade de correlação entre direitos e deveres fiscais”.⁹¹

2.3.3 A influência da obra de Ricardo Lobo Torres para a incorporação da teoria sistemática do direito tributário no Brasil

Para Ricardo Lobo Torres, a inserção de conceitos morais no campo tributário tem lugar com a chamada “virada kantiana”, ocorrida a partir da década de 70, que representa uma mudança de paradigmas jurídicos, sob influência do “imperativo categórico” de Kant. Esse processo seria caracterizado pela adoção de uma nova visão do direito como um sistema ordenado de valores e normas, tendo as normas seu fundamento e sustentáculo nos valores fundamentais da sociedade.⁹² O direito passaria a contemplar a inclusão da regra de justiça, ao lado da liberdade, no imperativo categórico e a considerar os conteúdos éticos das normas abstratas, além de promover a aproximação entre a justiça e os direitos humanos, o que se refletiria no campo do direito tributário⁹³.

Conforme já referido, este “giro ético” ocorrido na ciência do direito seria característico do século XX, tendo-se verificado na Alemanha do pós-guerra e se disseminado em nível mundial após a queda do muro de Berlim, consolidando-se no Brasil com a

⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 173-195. p. 186.

⁹² TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. In: TORRES, Helene Tavaleira (coord.). *Direito e Poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri/SP: Manole, 2005. p. 460-503. p. 460.

⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 173-195. p. 176.

promulgação da Constituição de 1988.⁹⁴ Essa mudança de paradigmas implica a reaproximação entre direito e ética e entre liberdade e justiça. Além disso, é demarcada pela proeminência dos princípios jurídicos no quadro do ordenamento, pela via dos princípios estruturais (Estado Democrático de Direito, República, Federalismo) e dos princípios fundamentais (soberania, dignidade humana, cidadania, livre iniciativa e pluralismo político), assim como pelos princípios vinculados às ideias de liberdade, justiça e segurança (arts. 5º, 6º, 7º, 150, 170 e 195 da Constituição Federal).^{95,96} Esse novo panorama hermenêutico apoiar-se-ia na convicção de que existiriam valores e princípios jurídicos, de fundamentação ética, que penetrariam na Constituição, irradiando-se pelo ordenamento jurídico para concretizarem-se em normas jurídicas atributivas de direitos e deveres ou conformadoras de competências estatais.

Esses valores seriam, segundo Lobo Torres, a liberdade e a justiça, retomados no pensamento jurídico nos anos 70 pela via da obra seminal de John Rawls, que tenta conciliar os dois princípios em uma mesma equação.⁹⁷ O autor carioca também menciona a influência que recebeu do pensamento de Klaus Tipke em seus escritos, destacando o papel precursor do autor germânico ao realizar, a partir da década de 70-80, uma abordagem de temáticas como a aproximação entre a tributação, a ética e a justiça fiscal, o que redundaria na caracterização da justa repartição do encargo tributário entre os cidadãos como um imperativo de ética.⁹⁸

Em relação a essa necessidade de consolidação legislativa de valores, interessantes as considerações de Paulo Caliendo, para quem o pensamento sistemático, antes de ser uma escola, seria uma visão teórica que partilharia determinados fundamentos, metodologia e agenda de preocupações. A concepção sistemática partiria de uma premissa segundo a qual o ordenamento jurídico teria a preocupação com a realização de determinados fins, de forma que o direito emanaria não somente comandos normativos, mas estruturas com fulcro em

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Considerações sobre o Futuro da Hermenêutica Tributária à Luz dos Princípios da Liberdade e Justiça Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 88, p. 24-32, 2004, p. 26-27. Vide também RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Constitucionalização do Direito Tributário. In: NETO, Claudio Pereira de Souza e SARMENTO, Daniel (org.). *A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 987-1009.

⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Considerações sobre o Futuro da Hermenêutica Tributária à Luz dos Princípios da Liberdade e Justiça Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 88, p. 24-32, 2004, p. 27.

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. Introdução, p. 01.

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Considerações sobre o Futuro da Hermenêutica Tributária à Luz dos Princípios da Liberdade e Justiça Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 88, p. 24-32, 2004, p. 27.

⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 173-195. p.178-180. Conhecedor do idioma alemão, Lobo Torres destaca nesse contexto a importância de outros autores germânicos que se dedicaram a pesquisas relacionadas à abordagens sistemáticas, porém muito pouco conhecidos no Brasil, a exemplo de Klaus Vogel e Paul Kirschhoff.

valores firmados no texto constitucional. Nesse contexto, a concepção sistemática teria um caráter deontológico, e não apenas axiológico, visto que o sistema jurídico, além da afirmação de valores, deveria prever a forma para a sua concretização por meio de comandos normativos.⁹⁹

A juridicização da ética, portanto, dar-se-ia pelo processo de inserção de valores nas grandes constituições democráticas contemporâneas, os quais são interpretados pelos juízes através de princípios constitucionais. Os princípios constitucionais ocupariam, portanto, posição intermediária entre os valores e regras, devendo-se nesse contexto ressaltar a importância da distinção entre os institutos. Conforme refere Lobo Torres: “toda a política fiscal, firmada a partir de princípios e diretivas constitucionais, necessita de normas criadoras de obrigações e direitos para o contribuinte e para o Estado.”¹⁰⁰

2.4 Possíveis impactos tributários da teoria da justiça de John Rawls

Diante do processo de mudança de paradigmas ético-jurídicos verificado a partir da chamada virada kantiana, conforme já exposto, a sociedade ocidental volta a debater com mais intensidade problemas morais e retoma as discussões em torno do conceito de justiça aplicado às instituições sociais. Nesse contexto, assume grande destaque a obra do filósofo americano John Rawls, o qual, após décadas de pesquisa sobre o tema da justiça, publica em 1971 a obra denominada *Uma Teoria da Justiça*¹⁰¹. Esta obra, assim como as demais obras do autor, constitui um ponto de partida importante para esta tese, especialmente no que concerne à eleição dos princípios da justiça da liberdade e da diferença. Estes são especialmente relevantes quando se trabalham questões como a justiça fiscal e a equidade da tributação, ou as desigualdades sociais que possam ser prejudiciais à sociedade ou que devam ser consideradas adequadas e até certo ponto naturais ou decorrentes de diferenças de méritos entre indivíduos que partam de condições equitativas de oportunidades.

⁹⁹ CALIENDO, Paulo Antônio. *Teoria Sistemática do Direito Tributário*. Disponível em: https://www.academia.edu/33132875/TEORIA_SISTEM%C3%81TICA_DO_DIREITO_TRIBUT%C3%81RIO. Acesso em: 20 set. 2017. p. 5.

¹⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998. p. 173-195. p. 181. Torres, *ibid*, refere também que a filosofia ou jurisprudência dos valores tem na obra do alemão Karl Larenz sua principal sustentação, fazendo derivar da ideia de direito os princípios e as normas, conceitos estes que encontram eco nos Estados Unidos na obra de Ronald Dworkin.

¹⁰¹ RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1997. No português: RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

2.4.1 A estrutura básica da sociedade, a concepção pública de Justiça e os princípios básicos de justiça

Com a formulação de sua Teoria da Justiça, Rawls propõe um modelo a partir do qual se pode classificar a estrutura básica de uma sociedade, formada a partir de seus pilares de sustentação, como mais ou menos justa. Exemplos de instituições sociais importantes formadoras desses pilares de sustentação social seriam a constituição política, a proteção da liberdade de pensamento e consciência, os mercados competitivos, a proteção do direito de propriedade no âmbito dos meios de produção, a família monogâmica¹⁰².

A concepção de justiça em uma determinada sociedade, portanto, ocupar-se-ia da forma pela qual seriam distribuídos os direitos e deveres fundamentais e pela qual se molda a divisão dos benefícios gerados pela cooperação social entre os indivíduos¹⁰³. A justiça, assim, seria uma virtude obtida a partir de um conjunto de normas e instituições que governam determinada sociedade.¹⁰⁴

O sistema de cooperação social, segundo Rawls, deve ser concebido para promover o bem dos que fazem parte da sociedade e ser voltado à obtenção do bem comum, formulação segundo a qual as liberdades básicas dos indivíduos devem ser consideradas invioláveis. Essa concepção contratualista, segundo o próprio autor, propor-se-ia a um contraponto em relação à visão utilitarista de justiça, que aceita que o conceito geral de bem possa prejudicar um indivíduo sobremaneira, desde que se justifique por um benefício maior partilhado pelos demais.¹⁰⁵

Para que se pudesse chegar a esse conjunto de normas e instituições que compõem a estrutura social básica, essa concepção pública de justiça deveria propor a superação dos naturais conflitos de interesses entre indivíduos relacionados à forma de distribuição dos ônus e benefícios decorrentes da existência da sociedade. Mais ainda, deveria procurar eleger

¹⁰² RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 7-8.

¹⁰³ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 7-8.

¹⁰⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167. p. 148.

¹⁰⁵ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 135. O autor procura demonstrar distinções marcantes entre a sua visão e a visão utilitarista, quando refere que: “Na história do pensamento democrático, duas idéias contrastantes de sociedade têm um lugar proeminente: uma é a idéia de sociedade como sistema equitativo de cooperação social entre cidadãos livre se iguais; a outra é a idéia de sociedade como sistema social organizado com o intuito de produzir o bem máximo considerando-se todos os seus membros, sendo que esse bem é um bem completo especificado por uma doutrina abrangente. A tradição contratual elabora a primeira idéia, a tradição utilitarista é um caso especial da segunda. [...]” (*ibid*, p. 135).

princípios básicos de justiça social, aplicáveis a homens nascidos em condições econômicas e sociais distintas, que representariam as desigualdades inevitáveis, não decorrentes de condições de mérito ou valor dos indivíduos.¹⁰⁶

Os princípios básicos de justiça seriam os conceitos portadores de um conteúdo substancial de justiça, em torno dos quais seja formulado um acordo mínimo, que representaria a evolução apresentada por Rawls em relação às teorias do contrato social¹⁰⁷. A teoria de John Rawls retoma a ideia de contrato social de Rousseau e Kant, propondo uma fórmula de integração das liberdades civis e políticas com os direitos econômicos, sociais e culturais, assim se transformando em uma referência por meio daquilo que chamaria de “justiça como equidade.”¹⁰⁸ Esse novo modelo desenvolvido por Rawls, portanto, seria formado pelos indivíduos que compõem a sociedade, em torno das concepções sociais de justiça e daquilo que entre eles deve considerar-se justo ou injusto¹⁰⁹.

Para o autor, a convivência cívica demandaria que indivíduos com concepções e crenças distintas chegassem a algum tipo de consenso para a concretização do desejo geral de justiça, que limitaria a persecução de outros fins, sendo essa concepção de justiça uma espécie de carta fundamental de uma associação humana bem ordenada. Entretanto, as sociedades raramente seriam bem ordenadas, uma vez que a concepção do justo e injusto seja variável e objeto de constantes disputas, além de caracterizar-se por uma natural discórdia em torno dos princípios básicos da associação humana. Apesar dessa natural discordância, cada homem tem a sua concepção de justiça e entende aquilo que necessita e está disposto a defender em termos de um conjunto de princípios que lhes atribuam direitos e deveres básicos e para determinar uma distribuição correta de benefícios e encargos da cooperação social.¹¹⁰

Rawls propõe, portanto, a formulação de princípios básicos de justiça, que seriam obtidos a partir de uma situação hipotética caracterizada por uma “posição original de igualdade” e seus valores anteriores encobertos por um “véu de ignorância”. Essa situação impediria as pessoas de terem conhecimento sobre sua posição na sociedade – se são ricas ou

¹⁰⁶ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 8.

¹⁰⁷ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 12-13.

¹⁰⁸ RAWLS, John. Uma concepção Kantiana de igualdade. *Revista Veritas*, Porto Alegre, v. 52, p. 108-119, mar./2007.

¹⁰⁹ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 43.

¹¹⁰ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 6.

pobres, pertencentes a alguma minoria étnica ou religiosa –, para assim elegerem, segundo o senso comum, os valores que seriam considerados justos¹¹¹.

Nesse contexto, os princípios de justiça seriam aqueles que pessoas racionais preocupadas em promover seus interesses consensualmente aceitariam em condições de igualdade nas quais ninguém é consciente de ser favorecido ou desfavorecido por contingências sociais e naturais¹¹². A eleição desses princípios de justiça, que parte de uma premissa de ignorância das pessoas em relação à sua situação social concreta, tenderia a ser feita da forma mais neutra possível, de maneira a não beneficiar especialmente determinados grupos sociais, formando assim o conceito de justiça que Rawls denomina como “justiça como equidade”.¹¹³

No rol dos princípios de justiça, Rawls aponta dois como aqueles em torno dos quais haveria um consenso na posição original, princípios esses inicialmente formulados na obra *Uma Teoria da Justiça*, posteriormente revisitados e reformulados nas obras subsequentes do autor.¹¹⁴ A partir dessas reformulações, portanto, seguem explicitados os princípios da liberdade e da diferença, como enunciados pelo autor na obra *Justiça como Equidade - Uma Reformulação*, onde ele próprio esclarece estar enunciando novamente tais princípios após uma revisão daqueles que havia discutido na obra *Uma Teoria da Justiça*, expressos da seguinte forma:

- a) cada pessoa tem o mesmo direito irrevogável a um esquema plenamente adequado de liberdades básicas iguais que seja compatível com o mesmo esquema de liberdades para todos; e
- b) as desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições: primeiro, devem estar vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades; e, em segundo lugar, têm de beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade (o princípio da diferença).¹¹⁵

Esses dois princípios são conhecidos como princípio da liberdade e da diferença porque procuram assegurar liberdades básicas iguais e uma fórmula que estabeleça em quais hipóteses as desigualdades sociais e econômicas existentes na sociedade devem ser

¹¹¹ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. *passim*.

¹¹² RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 21.

¹¹³ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 13-14.

¹¹⁴ WEBER, Thadeu. *Ética e Filosofia do Direito - Autonomia e Dignidade da Pessoa Humana*. Petrópolis: Vozes, 2013. p. 146. O autor refere que: “A explicitação e delimitação da concepção de justiça efetuada por Rawls no Liberalismo político e em Justiça como equidade inclui uma reformulação dos princípios de justiça tal como enunciados em Teoria.”

¹¹⁵ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 60.

consideradas como justas¹¹⁶. Segundo Rawls, os dois princípios em questão deveriam obedecer a uma ordenação serial, de modo que o primeiro anteceda o segundo. Isso significaria dizer que as liberdades básicas protegidas pelo primeiro princípio não poderiam ser justificadas nem compensadas por maiores vantagens econômicas e sociais, sendo a injustiça, portanto, caracterizada pela existência de desigualdades que não beneficiam a todos.¹¹⁷

Dentre as liberdades básicas enunciadas por Rawls no primeiro princípio de justiça, estão a liberdade de pensamento e de consciência, as liberdades políticas, a liberdade de associação, as liberdades físicas e psicológicas das pessoas, e os direitos e liberdades abarcados pelo Estado de Direito.¹¹⁸

O princípio da diferença, a seu turno, estabeleceria que as desigualdades seriam aceitáveis desde que estivessem vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades e beneficiassem ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade. A seguir, pretende-se debater em que medida efetivamente o princípio da diferença pode fundamentar as desigualdades sociais e até que ponto estas devem ser consideradas justas e benéficas no contexto social.

2.4.2 O princípio da diferença e os limites das desigualdades

Conforme acima referido, a extensão e a aplicação do princípio da diferença despertam maior atenção na discussão em curso na presente tese, dadas as dificuldades de estabelecimento de limites a partir dos quais as diferenças não seriam mais benéficas a todos e tampouco aceitáveis.

Antes de qualquer coisa, convém referir que, conforme o próprio Rawls enuncia, certo nível de desigualdade seria inerente à sociedade e resultaria de méritos pessoais, condições naturais diferentes entre os seres humanos, talentos especiais ou deficiências físicas e intelectuais impositivas de limitações. Contudo, a ideia do autor, ao formular sua proposta de “justiça como equidade”, estaria relacionada não a essas desigualdades naturais e

¹¹⁶ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 65. O autor refere que esses princípios expressam uma concepção mais geral de justiça, que significa que todos os valores sociais - liberdade de oportunidade, renda e riqueza, e as bases sociais da auto-estima - devem ser distribuídos igualitariamente a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos esses valores traga vantagens a todos.

¹¹⁷ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 65.

¹¹⁸ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 62.

inevitáveis, ou decorrentes de méritos¹¹⁹, mas sim à limitação dos efeitos que condições de pobreza ou falta de oportunidades impõem às pessoas, resultando em desigualdades praticamente insuperáveis ao longo de todas as suas vidas e em situações desiguais que de maneira alguma beneficiam a todos ou à sociedade como um todo.¹²⁰

Assim, naturalmente, a questão que se coloca fundamental é a de que as desigualdades não podem ser aceitas quando não resultantes de condições de igualdade equitativa de oportunidades¹²¹. Além disso, segundo o princípio da diferença, por maiores que sejam as desigualdades em termos de riqueza e renda, e por mais que determinadas pessoas queiram trabalhar para ganhar mais, as desigualdades devem efetivamente beneficiar os membros menos favorecidos da sociedade, sendo que, se assim não ocorrer, essas desigualdades não serão toleráveis¹²².

Para Rawls, a justiça como equidade é necessariamente uma visão igualitária, e disso decorreria a necessidade de regulamentação das desigualdades. Essa necessidade justificar-se-ia por algumas razões, dentre as quais, mereceriam maior ênfase: 1) a de que não seriam admissíveis situações em que boa parte da sociedade seja amplamente provida e viva nas melhores condições enquanto outra passe agruras; 2) a de que se deva controlar as desigualdades para evitar que uma parte da sociedade exerça um domínio sobre a outra e 3) a de que as desigualdades econômicas e sociais estão, em geral, ligadas às desigualdades de “status” social: os que têm status menor são vistos por si mesmos e pelos outros como inferiores.¹²³

Rawls remonta à solução de Rousseau, sugerindo que, na sua concepção de justiça como equidade, o status fundamental na sociedade política seria o da cidadania igual para

¹¹⁹ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 111.

¹²⁰ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 67. Rawls refere que: “Se certas desigualdades de riqueza e diferenças de autoridade colocam todos em melhores condições do que nessa posição inicial hipotética, então elas estão de acordo com a concepção geral. [...] A concepção geral de justiça não impõe restrições quanto aos tipos de desigualdades permissíveis; apenas exige que a posição de todos seja melhorada.” (p. 67).

¹²¹ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 86. Rawls refere nesse contexto que: “Voltamo-nos agora para o princípio da diferença enquanto princípio de justiça distributiva em sentido estrito. Lembrem-se que ele está subordinado tanto ao primeiro princípio de justiça (que garante as liberdades básicas iguais) como ao princípio de igualdade equitativa de oportunidades”. (p.86).

¹²² RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 90-91.

¹²³ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 183-187. Acerca da necessidade de regulamentação das desigualdades, importante destacar Weber ao apontar que: “Ao explicitar a concepção de igualdade da justiça como equidade, o autor salienta a necessidade de regulamentar as desigualdades econômicas e sociais. Isto porque não é justo que alguns sejam amplamente providos e outros passem fome e padeçam de doenças tratáveis. Ter o suficiente para a satisfação das necessidades básicas é o mínimo que se espera de uma sociedade cooperativa justa. Este é o princípio da justiça distributiva.” WEBER, Thadeu. *Ética e Filosofia do Direito - Autonomia e Dignidade da Pessoa Humana*. Petrópolis: Vozes, 2013. p. 151-152 e p. 217.

todos – um status em que todos são pessoas livres e iguais. Isso seria representado por uma situação em que essa igualdade alcançasse o mais alto grau e os aspectos mais fundamentais, na qual os cidadãos reconhecessem uns aos outros como iguais e se relacionassem como iguais, devendo, ainda, o vínculo social entre eles ser constituído pelo compromisso político público de preservar as condições que a relação igualitária entre cidadãos exige¹²⁴.

Uma das alternativas sugeridas por Rawls para impedir que as desigualdades sejam extremadas ou se tornem formas de dominação de uma parcela da sociedade sobre a outra, ou de diferenciação de status na sociedade política e de ausência da almejada cidadania igual para todos, seria o uso de leis que regulam os legados e as heranças, bem como os impostos, como forma de evitar concentrações excessivas de poder privado¹²⁵.

Na obra *Uma Teoria da Justiça*, o autor tece maiores considerações sobre o problema das instituições básicas da sociedade e da justiça distributiva, assim como sobre o papel do setor de governo que ele denomina de “setor de distribuição”, responsável pelo estabelecimento de normas que imponham limites à acumulação de riquezas e pelo uso da tributação sobre heranças, da tributação progressiva sobre a renda ou proporcional sobre o consumo para proteger a justiça da estrutura básica da sociedade¹²⁶, com relação ao primeiro princípio de justiça e à igualdade equitativa de oportunidades, de forma a evitar acúmulos de riqueza, propriedade e poder que provavelmente inviabilizem a construção de uma situação de justiça dessa estrutura básica da sociedade.¹²⁷

Assim, lançadas algumas premissas e bases filosóficas da tributação progressiva sobre as rendas, no sentido de que se evitem acumulações de riqueza que violem a formação de uma estrutura básica da sociedade alicerçada nos dois princípios de justiça formulados por Rawls, destaque-se que o tema será mais bem desenvolvido e aprofundado no desenrolar do

¹²⁴ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 183-187.

¹²⁵ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 72.

¹²⁶ Conforme define Rawls: “a estrutura básica da sociedade é a maneira como as principais instituições políticas e sociais da sociedade interagem formando um sistema de cooperação social, e a maneira como distribuem direitos e deveres básicos e determinam a divisão das vantagens provenientes da cooperação social no transcurso do tempo.” RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 13.

¹²⁷ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 303-309. Nesse contexto, pertinentes as palavras do autor, *ibid*, p. 307, quando refere que: “Como já foi dito anteriormente, a igualdade equitativa de oportunidades significa um certo conjunto de instituições que assegura oportunidades semelhantes de educação e cultura para pessoas semelhantemente motivadas e mantém as posições e os cargos públicos abertos a todos, levando em conta as qualidades e esforços razoavelmente relacionados com os respectivos deveres e tarefas. São essas instituições que correm risco quando as desigualdades de riqueza excedem um certo limite, e da mesma forma, a liberdade política tende a perder seu valor, e o governo representativo só existirá nas aparências. Os tributos e as normas do setor de distribuição devem evitar que esse limite seja ultrapassado”. Acerca da questão das heranças e méritos não merecidos por elas representados, vide observações da nota de rodapé n. 644, no subtópico 5.1.4 do tópico 5.

presente estudo. A seguir, consideradas as premissas estabelecidas pelos princípios de justiça elaborados por Rawls, observem-se as críticas a essa teoria da justiça desenvolvidas pelo francês Pierre Rosanvallon, que lança um olhar sobre os limites de aplicação prática nos quais a abstração da teoria da justiça poderia esbarrar quando transposta à realidade, em especial quando se pretende dar aplicação a propostas que visam à redução de desigualdades sociais.

2.4.3 As críticas à teoria da justiça de John Rawls formuladas por Pierre Rosanvallon

Dada a sua magnitude e importância, bem como seu papel fundamental em termos de retomada do conceito de justo e das tentativas de definição da concepção mais adequada de justiça em uma determinada sociedade, a teoria de John Rawls sempre foi alvo de inúmeras discussões. Interessantes são as repercussões de sua teoria, considerada como de índole liberal¹²⁸, tanto no incessante diálogo e conflito de ideias entre liberais e comunitaristas¹²⁹, quanto nas suas influências junto ao pensamento de esquerda, especialmente em relação à social democracia francesa, representada pelo pensamento de Pierre Rosanvallon.¹³⁰

¹²⁸ Numa tentativa de formulação de um acordo semântico, se poderia referir que o conceito de liberal seria essencialmente representado pelo pensamento que defende o individualismo, as liberdades civis, e a constituição da sociedade a partir da ideia de contrato social, de Rosseau, reformulado sob uma ótica do véu da ignorância de Rawls, segundo a qual os indivíduos desconhecem suas posições sociais, e que serve como ponto de partida para a formulação de princípios de justiça que se apliquem universalmente. Vide RAWLS, John. *O Liberalismo Político*. Tradução de Sergio René Madero Báez. México, D.F: Fondo de Cultura Económica, 2011. p. 10 e seguintes.

¹²⁹ Esse conflito de ideias entre liberais e comunitaristas surgiu a partir da publicação em 1971 da obra “Uma Teoria da Justiça”, de John Rawls, tendo gerado imensa repercussão e fortes críticas dos escritores comunitaristas. Diante dessas críticas, Rawls publicou a obra “O Liberalismo Político” e, a seguir, “Justiça como Equidade- uma reformulação. Segundo aponta Silveira, as críticas dos comunitaristas à teoria da justiça de Rawls poderiam ser assim descritas e contrapostas: “As críticas comunitaristas à teoria da Justiça de Rawls podem ser sintetizadas em cinco teses, a saber: 1) opera como uma concepção abstrata de pessoa que é consequência do modelo de representação da posição original sob o véu da ignorância; 2) utiliza princípios universais (deontológicos) com a pretensão de aplicação em todas as sociedades, criando uma supremacia de direitos individuais em relação aos direitos coletivos; 3) não possui uma teoria da sociedade em função de seu contratualismo, trazendo como consequência uma atomização do social, em que a pessoa é considerada como átomo isolado; 4) utiliza a idéia de um Estado neutro em relação a valores morais, garantindo apenas a autonomia privada (liberdade dos modernos) e não a autonomia pública (liberdade dos antigos), estando circunscrita a um subjetivismo ético liberal; 5) é uma teoria deontológica e procedimental, que utiliza uma concepção ética antiperfeccionista, estabelecendo uma prioridade absoluta do justo sobre o bem. Meu objetivo é apontar que essas críticas podem ser facilmente respondidas, evidenciando que a teoria da justiça como equidade utiliza alguns mecanismos e pressupostos encontrados em modelos teleológicos/substanciais, a saber: possui uma concepção deontológica com grandes características teleológicas, na qual o justo e o bem são complementares; está circunscrita a uma concepção substancial de justiça, não sendo apenas procedimental; seu universalismo não se fundamenta no idealismo transcendental, pois não determina a *priori* os seus princípios de justiça, com a intenção de apontar para os aspectos aproximativos entre comunitaristas e liberais”. 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. Disponível em: <http://ref.scielo.org/qg2cpy>. Acesso em: 31 jan. 2019. p. 02 e seguintes.

¹³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. A Teoria da Justiça de Rawls e o Pensamento de Esquerda. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 5, p. 157-175, 1997. p. 158 e 160.

O historiador francês promove uma reflexão sobre o modelo do Estado Providência, desenvolvido com base em um sistema securitário, em que as garantias sociais estariam associadas a seguros obrigatórios, cobrindo os principais riscos da existência (doença, desemprego, aposentadoria, invalidez, etc.). O autor refere que essa formatação de organização de Estado teria se esgotado, na medida em que o padrão securitário no qual esse sistema se funda, baseado em uma categoria unificadora de risco social e na imaginada exposição das pessoas aos mesmos riscos em relação a doenças e situações incapacitantes, teria perdido sua pertinência.^{131, 132}

Para Pierre Rosanvallon, os progressos da ciência e da genética e os avanços tecnológicos permitiriam atualmente uma reavaliação radical da análise dos riscos de saúde e uma visão social mais individualista e determinista. Isso transformaria a noção de risco social, a qual culminaria, sob uma perspectiva filosófica, em caracterizar a situação que o autor denomina de rompimento do “véu da ignorância” de Rawls. Conforme mencionado anteriormente, a situação característica desse “véu da ignorância” seria representada pelo desconhecimento dos indivíduos em relação à sua posição social, para eleição, nesse contexto, de princípios básicos de justiça. Contudo, para o historiador francês, esse véu da ignorância não teria mais aplicação prática, uma vez que na atualidade a situação das pessoas na sociedade, inclusive no futuro, lhes seria sempre conhecida e mensurável.¹³³

Para explicitar esse ponto de vista, o autor exemplifica que o Estado Providência funcionava encoberto sob um “véu da ignorância”, que justificava a aplicação de um princípio securitário para proteger os indivíduos de diversas situações de riscos sociais. Essa “opacidade social” formaria uma noção de equidade e de solidariedade social na qual os indivíduos poderiam considerar-se solidários diante de eventuais infortúnios, pois suas percepções indicariam que os membros do grupo social em geral correriam riscos relativamente homogêneos. Entretanto, essa noção perderia sentido na medida em que a

¹³¹ ROSANVALLON, Pierre. *A Nova Questão Social: repensando o Estado Providência*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998. p. 31 e 26. O autor menciona que: “O Estado Providência da tradição funciona na verdade como uma máquina indenizatória. É um ‘Estado Providência compensatório’ que repousa no princípio da separação entre econômico e social: os direitos sociais são simplesmente direitos de concorrer. Em um contexto de desemprego de massa e de aumento da exclusão, essa cisão dos direitos como compensação de uma disfunção passageira (por motivo de doença, desemprego de curto prazo, etc) não é mais apropriada. Concebida para tratar situações apreendidas como riscos conjunturais, ela não serve para gerenciar situações mais estáveis” (p.26). Sobre esse conceito de “Estado-Providência” como uma nova configuração de estado, mais comprometida com a justiça social ou com a democrática distribuição de direitos entre os cidadãos, que assumiria variadas denominações sendo muitas vezes designado como ‘Estado Social’; ‘Estado Providência’ ou ‘Estado de Bem-Estar, vide ainda subtópico 3.5.2 deste trabalho.

¹³² ROSANVALLON, Pierre. *A Nova Questão Social: repensando o Estado Providência*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998. p. 37-38.

¹³³ ROSANVALLON, Pierre. *A Nova Questão Social: repensando o Estado Providência*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998. p. 41 e 56-61.

situação das pessoas é cada vez mais diferente, o que tende a modificar a percepção daquilo que é justo ou injusto.¹³⁴

Segundo o pensador francês, em um universo opaco, no qual as pessoas não sabem sua posição social, a aplicação e aceitação do princípio da diferença beneficiando os menos favorecidos são maiores à medida que os indivíduos cogitem que eles próprios possam vir a ser ou a compor esse grupo. Contudo, em um universo de chances cada vez menos aleatórias de que determinados indivíduos estejam nessas posições menos favorecidas – ou, nas palavras utilizadas pelo autor, de “rompimento do véu da ignorância”, caracterizado pela situação em que os indivíduos sabem quem são os ricos e pobres, e quem tem maiores ou menores chances de ocupar posições de menor favorecimento ou de sofrer infortúnios decorrentes de doenças ou de situações incapacitantes –, seria natural que surgissem dúvidas acerca da efetiva aceitação do princípio da diferença na sociedade.¹³⁵

Dessa forma, a noção de justiça que vigia no período do Estado Providência, baseada em um sistema securitário em que predominaria o véu de ignorância ou o desconhecimento dos indivíduos sobre a sua situação na sociedade, proporcionaria uma situação de superposição dos conceitos de justiça e de solidariedade, uma vez que a distribuição dos riscos seria ao mesmo tempo uma norma de equidade e um procedimento de solidariedade. Na atualidade, contudo, essa concepção precisaria ser revista, já que o véu da ignorância estaria rompido, redundando na retomada das divergências sobre o conceito de justiça, que não poderia mais ser definido *a priori*. Assim, considerando-se que as diferenças sociais não resultariam de mero acaso, far-se-ia necessária a construção de uma nova abordagem de justiça, nessa era *post-rawlsiana*, caracterizada pela situação de conhecimento prévio das diferenças existentes entre os homens.¹³⁶

Portanto, para Pierre Rosanvallon, o novo cenário de “rompimento do véu da ignorância” redundaria na constatação da impossibilidade prática de uma teoria da justiça nos moldes propostos por Rawls, o que também acarretaria mudanças na nossa visão da política e das suas relações com as esferas de direito.¹³⁷

Nesse contexto, inclusive, o caráter geral ou abstrato da legislação, de certa forma, teria perdido sentido, pois atualmente seria possível saber de antemão a quem determinadas

¹³⁴ ROSANVALLON, Pierre. *A Nova Questão Social: repensando o Estado Providência*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998. p. 56.

¹³⁵ ROSANVALLON, Pierre. *A Nova Questão Social: repensando o Estado Providência*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998. p. 57.

¹³⁶ ROSANVALLON, Pierre. *A Nova Questão Social: repensando o Estado Providência*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998. p. 58.

¹³⁷ ROSANVALLON, Pierre. *A Nova Questão Social: repensando o Estado Providência*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998. p. 58.

leis serão aplicadas, o que levaria a uma confusão crescente entre a prática da política e a busca pela justiça. Assim, a gestão de conflitos contemporânea demandaria um esforço para se chegar a um consenso sobre as categorias do justo e do injusto, discussão que estaria presente no centro da vida social e política da maioria dos países.¹³⁸

Uma das sugestões do autor francês para a superação do cenário de crise do conceito de solidariedade baseado no sistema securitário e de superação do modelo do Estado Providência, que constituiria uma das etapas para o desenvolvimento de um novo padrão de sociedade justa e solidária, passaria por uma reforma da tributação sobre a renda. Aqui, são pertinentes as palavras de Lobo Torres, ao tratar das perspectivas da obra de Rosanvalon:

Hoje se impõe a separação progressiva entre seguro social e solidariedade, de modo que se alcance uma visão ‘diretamente política da solidariedade, identificada com a reformulação do contrato social, em busca de uma justiça redistributiva e não simplesmente comutativa. A solidariedade, nesse modelo, passa a ser financiada pelo imposto.

[...]

Rosanvalon defende a ideia de uma solidariedade que brota das próprias relações sociais, refratária ao seguro social e ao mútuo. Tal solidariedade amplia o dever tributário por parte da camada mais rica da população, substituindo as contribuições dos usuários das prestações estatais pelo imposto dos que detêm a capacidade contributiva, principalmente o imposto de renda.”¹³⁹

Segundo Pierre Rosanvalon, a proposta de reforma fiscal focada na tributação sobre a renda teria sido muito difundida na França por setores da esquerda¹⁴⁰, que defendiam o aumento de impostos diretos e a redução de impostos indiretos – considerados mais injustos porque menos redistributivos –, assim como o aumento da pressão fiscal sobre as classes mais favorecidas e a conseqüente redução sobre as classes populares. A instituição do imposto sobre grandes fortunas em 1982 teria sido um passo para satisfação dessas condições¹⁴¹.

Contudo, embora implementado o imposto sobre grandes fortunas na França, e estando no poder a esquerda nesse período, esta teria se mostrado incapaz de fazer uma reforma fiscal nos moldes que preconizava. Ainda que se tenha mantido a tendência de salvaguardar da tributação as rendas mais baixas, a esquerda francesa ter-se-ia associado progressivamente a uma política de redução dos tributos sobre as rendas médias e elevadas, de

¹³⁸ ROSANVALLON, Pierre. *A Nova Questão Social: repensando o Estado Providência*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998. p. 60- 61.

¹³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. A Teoria da Justiça de Rawls e o Pensamento de Esquerda. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 5, p. 157-175, 1997. p. 169 e 170.

¹⁴⁰ Acerca do conceito de ‘esquerda’, interessante a formulação de Torres quando refere que: “Averbação que não pode deixar de ser feita é a de que se considera aqui a ‘esquerda’ como a tendência para a defesa do socialismo, do igualitarismo ou da social democracia.” TORRES, Ricardo Lobo. A Teoria da Justiça de Rawls e o Pensamento de Esquerda. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 5, p. 157-175, 1997. p. 158.

¹⁴¹ ROSANVALLON, Pierre. *A Nova Questão Social: repensando o Estado Providência*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998. p. 78.

forma que, paradoxalmente, o imposto sobre a renda teria acabado por representar, na França, uma das arrecadações mais fracas entre os países desenvolvidos.¹⁴²

Segundo a interpretação do autor francês, ainda, o principal fator causador do insucesso do projeto esquerdista relacionado a uma reforma mais ampla da tributação sobre a renda nessa época teria sido a manutenção da visão da sociedade baseada no modelo socialista de dualismos, que contrastavam os grandes e os pequenos, os burgueses e os proletários, os capitalistas e os trabalhadores. Essa esquerda, então, mostrava-se incapaz de refletir sobre a sociedade real e complexa e sobre a solidariedade em termos mais práticos¹⁴³.

Feitas essas considerações e breves constatações neste tópico, importa referir que o debate acerca da utilização da tributação sobre a renda como forma de maximização do conceito de justiça, de construção de um novo paradigma e de prática da solidariedade social¹⁴⁴ será retomado nos próximos capítulos do presente estudo, devendo-se, a seguir, lançar as bases que justificaram o desenvolvimento do conceito de solidariedade social, do século XIX até a sociedade contemporânea.

2.5 As concepções sociológicas e jurídicas da solidariedade

O princípio da solidariedade, desenvolvido a partir do final do século XIX e início do século XX, relaciona-se ao conceito de contrato social, ao qual se refere Rousseau, no sentido de uma “forma de associação que defenda e proteja de toda força comum a pessoa e os bens de cada associado e pela qual, cada um, unindo-se a todos, não obedeça portanto senão a si mesmo, e permaneça tão livre como anteriormente”¹⁴⁵. Modernamente, tal conceito resulta em um dever dos homens em relação aos seus semelhantes e também decorrente desse mesmo

¹⁴² ROSANVALLON, Pierre. *A Nova Questão Social: repensando o Estado Providência*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998. p. 78.

¹⁴³ ROSANVALLON, Pierre. *A Nova Questão Social: repensando o Estado Providência*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998. p. 78-79.

¹⁴⁴ Nesse contexto, pertinentes as observações de Torres, quando, em seu artigo que trabalha as críticas à teoria de John Rawls formuladas por autores de esquerda a exemplo de Pierre Rosanvallon, tenta de certa forma resumir os desafios que se propõem diante do pensamento desenvolvido pelo autor francês, quando menciona que: “Repensar o Estado-providência, na obra de Rosanvallon, é sacar das próprias relações sociais o conteúdo juridicizável, o que reacende a velha vocação dos sociólogos para transformar o ser em dever ser. Como observou Antônio Paim, trata-se de um modelo teórico de muito difícil implementação, exigindo talvez uma sociedade de seres morais (onde a solidariedade seria talvez o valor maior), de que os sociais- democratas não parecem ter-se livrado, em que pese seu esforço de diferenciação dos socialistas.” TORRES, Ricardo Lobo. *A Teoria da Justiça de Rawls e o Pensamento de Esquerda*. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 5, p. 157-175, 1997. p. 170.

¹⁴⁵ ROUSSEAU, Jean Jaques. *Do Contrato Social*. Tradução de Rolando Roque da Silva. Edição eletrônica: Ed. Ridendo Castigat Mores, 2002. e-book. Disponível em: <http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/contratosocial.pdf>. Acesso em: 01 out. 2018. p. 8.

convívio¹⁴⁶. Segundo uma concepção de conduta solidária, portanto, os homens vivem em sociedade e devem considerar os efeitos de suas condutas em relação aos seus semelhantes e à sociedade, afastando-se de um pensamento eminentemente individualista.

Inicialmente, o conceito de solidariedade esteve relacionado ao humanismo cristão e à doutrina social da igreja, a qual extrai sua fundamentação a partir de um resgate do pensamento filosófico de Santo Agostinho e Tomás de Aquino. A doutrina social da Igreja era baseada na fé e nas leis naturais, aplicáveis aos problemas sociais, com o intuito de ajudar os povos e governantes a organizarem uma sociedade mais humana, que buscasse o bem comum e a justiça, segundo os desígnios de Deus.¹⁴⁷

Na modernidade, esse conceito cristão que expressa o dever de caridade e filantropia passa a ser inserido nos textos legais por meio das declarações de direitos. Exemplo disso é a consagração do dever de ajuda aos necessitados contido no art. 21 da versão da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão francesa de 1793, pelo qual: “Os socorros públicos são uma espécie de dívida sagrada. A sociedade deve a subsistência aos infelizes, seja lhes dando trabalho, seja assegurando os meios de existência àqueles que não podem trabalhar.”¹⁴⁸

Contudo, afora essa caracterização de solidariedade enquanto dever de assistência, verifica-se que, durante o período do liberalismo, há uma exacerbação da ideia de liberdade, especialmente baseada na doutrina de Kant. Isso resulta em um esquecimento em relação aos conceitos de justiça, igualdade e solidariedade.¹⁴⁹

As doutrinas liberais eram marcadamente individualistas, caracterizadas pela exacerbação dos direitos e pela limitação dos poderes do Estado pelo direito¹⁵⁰, o que conduzia a uma noção de direito individual muito ampla.¹⁵¹ Embora essas doutrinas tenham tido grande valia na afirmação das liberdades individuais frente aos regimes absolutistas

¹⁴⁶ USTARROZ, Daniel. *Responsabilidade Civil por Ato Ilícito*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 13.

¹⁴⁷ SEVAGNANI, Joacir. *A Solidariedade Social no estado Constitucional de Direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 46-49.

¹⁴⁸ FARIAS, José Fernando Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 188.

¹⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181.

¹⁵⁰ SEVAGNANI, Joacir. *A Solidariedade Social no estado Constitucional de Direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 112.

¹⁵¹ A Declaração francesa de Direitos do Homem, de 1789, caracterizaria a expressão da consolidação destes direitos, vide arts. 1 e 4º, pelos quais destaca-se: “Art. 1º. Os homens nascem e vivem livres e iguais em direitos. As diferenças sociais só podem ser fundamentadas no interesse comum. Art. 4º. A liberdade consiste em poder fazer tudo que não prejudique outro: assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem tem como única baliza a que assegura aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Essas balizas só podem ser determinadas pela Lei.” FRANÇA. *Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão*, 1789. Disponível em: http://pfdc.pgr.mpf.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf. Acesso em: 01 mar. 2018.

monárquicos, seria possível referir que, de fato, o direito individual pura e simplesmente, enquanto concepção ideal, constituía uma doutrina utópica ou anticientífica.¹⁵²

Além disso, as práticas liberais acabaram resultando na proliferação de um capitalismo alicerçado no individualismo. Daí decorreu uma situação econômica e social marcada por extremos de exploração social, pela submissão da classe operária a condições degradantes de trabalho e pela opressão econômica e política.¹⁵³

No final do século XIX, o liberalismo ortodoxo fundado na apologia do mercado parecia, a cada dia, menos aceitável diante das crescentes injustiças sociais, fazendo proliferar o antagonismo entre ideologias liberais e socialistas, individualistas e coletivistas. Os males provocados pela industrialização e pelo desenvolvimento do capitalismo culminavam por fortalecer o movimento operário, que oferecia ao socialismo a possibilidade de maior contestação ao regime liberal e de fazer triunfar as aspirações coletivistas. Diante da dicotomia existente entre as ideologias até então vigentes, desponta o conceito de solidarismo, que ofereceria uma espécie de intermediação entre as correntes divergentes, de modo a preservar, de alguma forma, a existência social burguesa, porém, conferindo-lhe maior caráter humanitário.¹⁵⁴

Oferecendo uma alternativa de rejeição aos insucessos do liberalismo e do socialismo, a concepção de solidariedade surge como nova forma de pensar a sociedade¹⁵⁵, com um discurso que não se confunde com caridade ou filantropia, representando outra fórmula de organização das relações dos indivíduos entre si e entre os indivíduos e o Estado.¹⁵⁶ Este moderno conceito de solidariedade, ou concepção solidária de vida em

¹⁵² DUGUIT, Leon. *Fundamentos do Direito*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2005. p. 16.

¹⁵³ SEVAGNANI, Joacir. *A Solidariedade Social no estado Constitucional de Direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 50 e 112.

¹⁵⁴ Ustároz sintetiza o pensamento do sociólogo francês Leon Bourgeois, considerado um dos pais da doutrina solidarista, acerca de todo esse processo de conflitos e mudança de paradigmas, de forma muito pertinente, ao referir que: “A partir desse intenso conflito, entre o alvo socialista e a razão liberal, o autor identificou uma opinião intermediária, mas não superior, em face destas duas correntes. [...]. Os indícios de formação dessa nova doutrina encontravam-se nítidos, de sorte que Bourgeois imaginou um ponto comum no pensamento de socialistas, economistas, filósofos ou positivistas: [...] há entre cada um dos indivíduos e todos os outros um liame necessário de *solidarité*; é o estudo exato das causas, das condições e dos limites dessa *solidarité* que poderá determinar a medida dos direitos e dos deveres de cada um verso os demais e de todos em relação a cada um, e que assegurará as conclusões científicas e morais do problema social.” USTÁRROZ, Daniel. *Responsabilidade Civil por Ato Ilícito*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 22.

¹⁵⁵ Nesse sentido, Farias refere que: “O aparecimento do discurso solidarista foi profundamente condicionado pela crise do modelo liberal. [...] O liberalismo econômico passava a agir contra ele mesmo a partir do momento em que servia à concentração dos grandes monopólios, negando os próprios mecanismos de livre concorrência.” FARIAS, José Fernando Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 196.

¹⁵⁶ FARIAS, José Fernando Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 190.

sociedade, encontra suas raízes e estudo no campo da sociologia a partir do final século XIX, sendo defendido por autores como León Bourgeois e Émile Durkheim.¹⁵⁷

Na ciência do Direito, o conceito de solidariedade ingressa no século XX, com base nas doutrinas sociológicas desenvolvidas por Bourgeois e Durkheim,¹⁵⁸ que são incorporadas ao ordenamento jurídico por meio de estudos de autores como Leon Duguit, posteriormente rediscutidos por Maurice Hauriou¹⁵⁹ e Georges Gurvitch¹⁶⁰. Nesse contexto, a concepção de solidariedade passa, portanto, a considerar que as doutrinas jurídicas devam partir não do indivíduo, mas da sociedade para chegar ao indivíduo, da regra social para chegar ao direito individual, no sentido de harmonizar os valores inerentes à coletividade com os da individualidade da pessoa.¹⁶¹

2.5.1 As concepções sociológicas da solidariedade formuladas por Leon Bourgeois e Émile Durkheim

Conforme já referido, o conceito de solidariedade ou de uma concepção solidária de vida em sociedade surgiu no campo da sociologia, a partir do século XIX, defendido por autores como León Bourgeois e Émile Durkheim.¹⁶² A partir dos estudos pioneiros desenvolvidos por esses autores, o conceito foi gradualmente sendo transportado e incorporado ao âmbito jurídico.

Partindo-se dessas premissas, observa-se que o conceito de solidariedade tratado no presente estudo obviamente destoa da concepção romana referente à relação de dependência entre credores ou devedores em um negócio jurídico¹⁶³. O conceito ora abordado, portanto, está relacionado à concepção sociológica antes mencionada, no sentido de solidariedade como dever dos homens em relação a seus semelhantes, necessário para o convívio social e também decorrente deste mesmo convívio.¹⁶⁴

¹⁵⁷ USTÁRROZ, Daniel. *Responsabilidade Civil por Ato Ilícito*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 12.

¹⁵⁸ DUGUIT, Leon. *Fundamentos do Direito*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2005. p.7.

¹⁵⁹ HAURIOU, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação: ensaio de vitalismo social*. Tradução de José Ignácio Coelho Mendes Neto. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2009.

¹⁶⁰ GURVITCH, Georges. *A Vocação Atual da Sociologia*. v. 1. Santos: Martins Fontes, 1979.

¹⁶¹ SEVAGNANI, Joacir. *A Solidariedade Social no estado Constitucional de Direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 111.

¹⁶² USTÁRROZ, Daniel. *Responsabilidade Civil por Ato Ilícito*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 12.

¹⁶³ MORAES, Maria Celina Bodin de. O Princípio da Solidariedade. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabela Franco; FILHO, Firly Nascimento (org.). *Os Princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p.157-176. p. 158.

¹⁶⁴ USTÁRROZ, Daniel. *Responsabilidade Civil por Ato Ilícito*. São Paulo: Atlas, 2014. p.13-14.

Aqui, convém fazer referência ao estudo desenvolvido por Daniel Ustarroz¹⁶⁵, ao referir que o autor francês Leon Bourgeois desempenhou papel decisivo com a publicação, no final do século XIX, de importantes monografias sobre o tema do solidarismo, instando a comunidade acadêmica à reflexão, tanto sobre o papel da solidariedade nas ciências sociais, quanto sobre sua incorporação na ciência jurídica. Assim, a despeito da passagem de mais de um século desde as publicações de Bourgeois, suas ideias permaneceriam atuais e merecedoras de estudo e debate.

Leon Bourgeois elabora algumas formulações pioneiras, partindo de conceitos advindos das ciências biológicas. O autor exemplifica, nesse contexto, a dependência entre as células ou órgãos do corpo humano, que não poderiam funcionar autonomamente. Da mesma maneira, o convívio das espécies na natureza dá-se de forma interdependente, o que não permite a pretensão de extermínio de uma espécie ou outra sem que isso prejudique as demais. Igualmente, os seres humanos também apresentariam a necessidade de convívio social, caracterizando a existência de liames de dependência recíproca dos indivíduos convivendo em sociedade.¹⁶⁶ A solidariedade, então, seria decorrente de uma lei natural, e as concepções de liberdade e de justiça seriam definidas levando-se em conta o conceito de solidariedade¹⁶⁷.

Em decorrência das ideias oriundas da comparação entre a vida em sociedade e a interdependência entre organismos na biologia, Leon Bourgeois refere que as consequências sociais da ideia de solidariedade envolveriam a noção de responsabilidade mutualista dos homens em relação a todos os fatos sociais¹⁶⁸. A partir desses postulados, o autor formula a noção de quase contrato social, que divergiria do conceito formulado por Rousseau, o qual parte do pressuposto de que seria necessário um consentimento prévio dos homens para a formação da sociedade, referindo que este consentimento seria, em realidade, posterior à formação da sociedade, estabelecido quando atingido certo grau de civilização. Esse “quase

¹⁶⁵ USTÁRROZ, Daniel. *Responsabilidade Civil por Ato Ilícito*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 18

¹⁶⁶ USTÁRROZ, Daniel. *Responsabilidade Civil por Ato Ilícito*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 21 e seguintes. No mesmo sentido, USTARROZ refere, op. cit p. 25, que: “As relações de dependência recíproca entre os órgãos do corpo humano podem ser observadas no corpo social, ou seja, nas relações entre seus próprios membros. Diz o autor que as leis da espécie (a herança, a adaptação, a seleção natural, leis de integração e desintegração) não são outra coisa senão aspectos diversos da mesma lei geral de dependência recíproca – em outros termos: a solidariedade – dos elementos da vida universal.”

¹⁶⁷ Bourgeois refere que: “A solidariedade é um fato anterior à liberdade e à justiça e, conseqüentemente, nem a liberdade nem a justiça podem impedir que as pessoas sejam definidas sem levar em consideração o fato da solidariedade; eles não podem ser definidos exatamente senão de acordo com a solidariedade”. Tradução nossa: “La solidarité est un fait antérieur à la liberté et à la justice et, par conséquent, ni la liberté, ni la justice ne prevent se définir désormais sans tenir compte du fait de la solidarité; elles ne se peuvent exactement définir qu'en fonction de la solidarité.” BOURGEOIS, Leon. *L'idée de solidarité et ses conséquences sociales*. Essai d'une philosophie de la solidarité: conférences et discussion. 2. ed. Paris: Felix Alcan, 1907. p. 42.

¹⁶⁸ USTÁRROZ, Daniel. *Responsabilidade Civil por Ato Ilícito*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 27.

contrato social” seria a base para a teoria que defende que aquilo que os homens possuem teria origem social e seria resultado do esforço comum da sociedade¹⁶⁹, o que demandaria que todos os homens oferecessem, mediante uma associação voluntária e mutualista¹⁷⁰, parte de sua liberdade com o objetivo de proporcionar aos demais membros da sociedade certa proteção contra os riscos sociais.

Ao comentar a teoria do quase contrato social e da dívida social dos indivíduos em relação à sociedade, conforme desenvolvida por Leon Bourgeois, Daniel Ustarroz estabelece interessantes pontos de vista, referindo que essa dívida social corresponderia a uma contraprestação da pessoa, de certa forma, proporcional ao legado recebido, de modo que, quanto mais o cidadão avançasse na vida, maior seria a sua dívida. Assim, em que pese a dificuldade de estabelecimento da adequada proporção dessa dívida social dos indivíduos em melhores condições, assim como a da sociedade em relação àqueles em piores condições, o importante seria que se observasse o conceito da existência dessa dívida, que estabelece um contrato de solidariedade contra a injustiça social, com o qual todos deveriam consentir¹⁷¹.

Sem dúvida, essas ideias de Leon Bourgeois referentes à existência de uma dívida social e à mutualização dos riscos sociais estão definitivamente relacionadas a toda a teoria desenvolvida no presente estudo, servindo como arcabouço teórico para a justificativa da repartição da carga tributária que combata a injustiça social e vise à redistribuição de renda.

Além de Leon Bourgeois, é importantíssimo que se faça referência ao pensamento de Émile Durkheim, que, na obra *Da Divisão do Trabalho Social*, aborda a formação de laços de união e solidariedade entre os homens sob outro enfoque. Para o autor, os homens estão ligados por laços de solidariedade, que podem advir da chamada solidariedade mecânica,

¹⁶⁹ USTÁRROZ, Daniel. *Responsabilidade Civil por Ato Ilícito*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 28-31.

¹⁷⁰ Para Bourgeois “Esses princípios são estabelecidos, essas indicações sobre a teoria solidarista da significância moral e sobre o significado que as palavras "social" e "vida social" assumem em nosso sistema, percebemos assim que os meios de realizar a justiça são um contrato, uma associação consagrada. Mutualidade e solidariedade entre os homens, cujo objetivo é assegurar todos os benefícios resultantes do fundo comum da forma mais equitativa possível e garantir de forma tão equitativa quanto possível contra os riscos comuns. O nó da vida social é este contrato, um contrato complexo, mas a essência é clara desde o início: tem como contratantes todos os homens e como objeto de estabelecer a justiça no setor de serviços. sociais.” Tradução nossa: “Ces principes posés, ces indications donnés sur la portée morale théorie solidariste, et sur le sens que prennent les mots être social et vie sociale dans notre système, nous apercevons aussitôt que le moyen de réaliser la justice c'est un contract, une association consrtie, mutuelle et solidaire entre les hommes, dont le objet est d'assurer à tous aussi équitablement que possible les avantages resultant du fund commun et de garantir tous aussi équitablement que possible contre les risques communs. Le noeud de la vie sociale c'est ce contrat, contrat complexe " coup sur, mais dont l'essence est bien claire doravant: il a pour contractants tous les hommes et pour objet l'établissement de la justice dans l'échange des services sociaux.” BOURGEOIS, Leon. *L'idée de solidarité et ses conséquences sociales*. Essai d'une philosophie de la solidarité: conférences et discussion. 2. ed. Paris: Felix Alcan, 1907. p. 46.

¹⁷¹ USTÁRROZ, Daniel. *Responsabilidade Civil por Ato Ilícito*. São Paulo: Atlas, 2014. p. 34-37.

decorrente da similitude do homem com os demais, ou da solidariedade orgânica, formada pela divisão do trabalho¹⁷².

A solidariedade mecânica vincularia diretamente o indivíduo à sociedade.¹⁷³ Seria característica dos grupos sociais mais simples, em que os indivíduos guardam alto grau de semelhanças, ou nos quais as ideias comuns a todos os membros superem em número e intensidade as que pertencem individualmente a cada um deles.¹⁷⁴

Essa forma de solidariedade mecânica, ou por similitude, seria formada, portanto, por meio de sentimentos e aspirações semelhantes, que constituiriam aquilo que Durkheim chama de “consciência coletiva”. Esta seria representada pelo conjunto de crenças e sentimentos comuns à média dos membros de uma mesma sociedade, sendo a força da solidariedade por similitude proporcional à da consciência coletiva que supere a consciência individual¹⁷⁵. Dessa forma, a solidariedade mecânica ou por similitude somente poderia realizar-se pela vida em comum.

A solidariedade orgânica, por seu turno, apareceria como elemento essencial de interdependência social nas sociedades que teriam chegado a alto grau de civilização. Nessas sociedades, devido à multiplicidade de necessidades de toda ordem – físicas, intelectuais e morais, mais numerosas à medida que a sociedade evolui –, seriam desenvolvidas fórmulas de divisão do trabalho e de intercâmbio de serviços, em função das diferentes habilidades manifestadas por diferentes pessoas¹⁷⁶. Assim, nesse tipo de sociedade cooperativa, cada indivíduo desenvolveria suas habilidades próprias, segundo suas capacidades, para, via intercâmbio de serviços, colaborar com o atendimento das necessidades de todos.

Para Émile Durkheim, a moral social na solidariedade mecânica seria definida a partir dos valores incorporados pela consciência coletiva, ao passo que, na solidariedade orgânica, essa mesma moral emanaria da divisão do trabalho social. Além disso, importa referir que o autor pouco considera os efeitos econômicos da divisão do trabalho via solidariedade mecânica ou orgânica, sendo de maior relevância em seu legado a preocupação

¹⁷² DURKHEIM, Émile. *Da Divisão do Trabalho Social*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p.78-79 e p. 106-107.

¹⁷³ FARIAS, José Fernando Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 215.

¹⁷⁴ DURKHEIM, Émile. *Da Divisão do Trabalho Social*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 108.

¹⁷⁵ DURKHEIM, Émile. *Da Divisão do Trabalho Social*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 50; 78-79 e p. 106.

¹⁷⁶ DURKHEIM, Émile. *Da Divisão do Trabalho Social*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 107-108.

com o efeito moral da função criadora de sentimentos de solidariedade entre duas ou várias pessoas.¹⁷⁷

2.5.2 Os conceitos jurídicos de solidariedade desenvolvidos por Leon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch

Leon Duguit formula um conceito jurídico segundo o qual a solidariedade advém de um contexto marcado pela polarização entre as doutrinas de direito individual, por um lado, e de direito social, por outro lado¹⁷⁸.

O autor foi discípulo de Émile Durkheim, de quem sua obra sofre forte influência, quando refere que os conceitos de solidariedade mecânica e orgânica desenvolvidas por Durkheim se mesclam e se complementam na construção da concepção moderna de solidariedade. Para Duguit, o homem simultaneamente reconheceria a necessidade de desenvolvimento de suas atividades individuais e da subjetivação individual, assim como a necessidade de socialização e de viver em sociedade. Segundo essas influências, o autor desenvolve um conceito de solidariedade resultante de uma mescla de valores individuais e sociais¹⁷⁹.

Assim, o homem, enquanto ser naturalmente social, seria submetido a uma regra impositiva de obrigações para com os outros homens, sendo seus direitos derivados das suas obrigações e dos poderes dos quais seria dotado para cumprir seus deveres sociais¹⁸⁰. Nesse contexto, Duguit desenvolve suas concepções de solidariedade decorrentes da lei, de um dever ou de uma regra de conduta imposta aos homens vivendo em sociedade.¹⁸¹

A solidariedade, portanto, constituiria o verdadeiro fundamento do direito. O homem seria um ser social, e a sociedade subsistiria apenas pela solidariedade que une seus integrantes. Dessa forma, as regras de conduta impor-se-iam aos homens pela própria força das coisas, determinando que não praticassem condutas contrárias à solidariedade social e que fizessem esforços para a realização e desenvolvimento dessa mesma solidariedade.¹⁸²

¹⁷⁷ SEVAGNANI, Joacir. *A Solidariedade Social no estado Constitucional de Direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 29.

¹⁷⁸ DUGUIT, Leon. *Fundamentos do Direito*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2005. p. 13-18.

¹⁷⁹ DUGUIT, Leon. *L'Etat de droit objectif et la loi positive*. Paris: Dalloz, 2003. p. 92 e 78.

¹⁸⁰ DUGUIT, Leon. *Fundamentos do Direito*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2005. p. 17.

¹⁸¹ Observa-se que a visão de solidariedade decorrente da regra de conduta é desenvolvida por Duguit resulta da influência do positivismo e das doutrinas individualistas de Augusto Comte. DUGUIT, Leon. *Soberania y Libertad*. Traducción de Jose G. Acuna. Rio de Janeiro/Buenos Aires: Tor, 1943, p. 89-90.

¹⁸² DUGUIT, Leon. *Fundamentos do Direito*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2005. p. 23.

Possivelmente, também fruto da influência das doutrinas de Durkheim em torno da ideia de consciência coletiva, que representa o conjunto de valores e sentimentos comuns à média dos membros da sociedade¹⁸³, Duguit também considera que o conceito de solidariedade teria sempre permeado, de certa maneira, essa consciência coletiva. Em função do fato de que o homem vive em sociedade ao longo de sua história, é possível que essa consciência de solidariedade sempre tenha existido, o que permearia a consciência comum, a qual, contudo, pode ter permanecido obscura por muito tempo.

Entretanto, a partir do momento em que o homem adquire essa noção de forma concreta, teria passado a desenvolver o sentimento de que essa solidariedade lhe era obrigatória. A consciência dessa regra de conduta passaria a confundir-se com a consciência da solidariedade social, a qual se imporia ao homem precisamente porque ele vive em sociedade.¹⁸⁴

Duguit considera, ainda, os conceitos de Bourgeois, que compara o sistema de solidariedade social em que se inserem os homens ao funcionamento de um corpo vivo. A partir dessa consideração, refere que a sua concepção destacaria a diferença no sentido de que as células do corpo vivo não seriam capazes de conscientização sobre sua dependência recíproca, ao passo que os homens vivendo em sociedade teriam consciência dessa interdependência, de forma menos ou mais explícita, o que legitimaria a norma de conduta que impõe o dever de colaboração com a vida social.¹⁸⁵

Para Duguit, a doutrina individualista partia da ideia de que o homem é um ser individual e isolado e de que os homens formariam as sociedades mediante atos voluntários. Por outro lado, a doutrina solidarista preconiza que o homem seria um ser social por natureza, que não pode viver a não ser em sociedade. Dessa maneira, não seria possível falar-se no homem enquanto ser individual e isolado, nem como possuidor de direitos pela sua qualidade humana, se não considerado o contexto social e o homem como ser social, como membro da sociedade.¹⁸⁶

Assim, as doutrinas sociais de direito tenderiam a substituir as doutrinas individuais, dados os laços de interdependência social que abrangeriam toda a humanidade. Isso ainda

¹⁸³ DURKHEIM, Émile. *Da Divisão do Trabalho Social*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 50.

¹⁸⁴ DUGUIT, Leon. *L'Etat de droit objectif et la loi positive*. Paris: Dalloz, 2003. p. 85.

¹⁸⁵ DUGUIT, Leon. *Soberania y Libertad*. Traducción de Jose G. Acuna. Rio de Janeiro/Buenos Aires: Tor, 1943, p. 92.

¹⁸⁶ DUGUIT, Leon. *Soberania y Libertad*. Traducción de Jose G. Acuna. Rio de Janeiro/Buenos Aires: Tor, 1943, p. 89.

seria uma realidade parcialmente verificável, assim como os laços de interdependência entre os homens de um determinado grupo social em especial.¹⁸⁷

A crítica ao objetivismo marcadamente positivista da teoria da solidariedade como regra de direito desenvolvida por Leon Duguit encontra expressão na obra do sociólogo Maurice Hauriou, considerado um dos principais autores de direito público na França, representando mais uma escola de pensamento que aborda a questão da teoria da solidariedade social. Para Hauriou, a solidariedade social é pensada mediante a “instituição”, em um contexto em que as instituições fazem as regras de direito, e não as regras de direito que fazem as instituições¹⁸⁸.

Para o autor, em uma de suas obras mais importantes, a *Teoria da Instituição e da Fundação: ensaio sobre vitalismo social*, o erro de Leon Duguit ao construir seu sistema de direito objetivo seria representado pela aposta na regra de direito. Isso seria um equívoco, uma vez que a instituição seria o verdadeiro elemento objetivo do sistema jurídico – a instituição é que faria as regras de direito, e não as regras de direito que fariam as instituições.¹⁸⁹

Hauriou faz considerações sobre os antagonismos existentes ao longo da história do direito entre sistemas de direito subjetivo, que se mantêm pelo auxílio da vontade consciente de sujeitos determinados, e sistemas de direito objetivo, que prescindem do elemento volitivo, sobre o qual se funda a tese de Duguit¹⁹⁰. O autor aponta que o sistema subjetivista conteria as forças criadoras que representam a ação que movimenta o meio social, ao passo que o sistema objetivista conteria a regra de direito e a ordem pública, elementos de reação à ação criada pelo elemento volitivo contido na subjetividade. Ambos os sistemas, objetivo e subjetivo, desconsiderariam a questão da fundação das regras de direito e das instituições, que sua teoria da instituição e da fundação pretende contemplar, trazendo para a discussão jurídica a abordagem dos fundamentos do direito.¹⁹¹

Hauriou desenvolve sua teoria referindo que as grandes linhas desse pensamento seriam as seguintes:

¹⁸⁷ DUGUIT, Leon. *Fundamentos do Direito*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005. p. 20.

¹⁸⁸ HAURIOU, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação: ensaio de vitalismo social*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009. p. 53.

¹⁸⁹ HAURIOU, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação: ensaio de vitalismo social*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009. p. 53.

¹⁹⁰ HAURIOU, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação: ensaio de vitalismo social*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009. p. 12-13.

¹⁹¹ HAURIOU, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação: ensaio de vitalismo social*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009. p. 18-19.

Uma instituição é uma ideia de obra ou de empresa que se realiza e dura juridicamente num meio social; para a realização dessa ideia, organiza-se um poder que lhe confere órgãos; por outro lado, entre os membros do grupo social interessado na realização da ideia, produzem-se manifestações de comunhão dirigidas pelos órgãos do poder regulados por procedimentos.¹⁹²

A teoria da instituição e da fundação prioriza, como primeiro e mais importante elemento, a ideia de obra a realizar em um grupo social; como segundo elemento, o poder organizado posto a serviço dessa ideia para a sua realização; e, em terceiro lugar, as manifestações de comunhão que ocorrem no grupo social a respeito da ideia e de sua realização.¹⁹³

Para o autor, portanto, a ideia diretriz da obra, que constituiria o elemento mais importante de sua teoria, ultrapassaria as noções de meta e função e seria mais corretamente identificada com a noção de objeto do grupo social. Este deve ter, desde o início, uma natureza objetiva, considerada a sua característica de passar de um indivíduo para o outro¹⁹⁴. Nesse contexto, tem-se a exemplificação do autor em relação à ideia diretriz de uma empresa, referindo que: “a ideia diretriz da obra, que ultrapassaria assim as noções de meta e de função, seria mais corretamente identificada com a noção de objeto. A ideia da empresa é o objeto da empresa, pois a empresa tem por objeto realizar a ideia.”¹⁹⁵

O segundo elemento fundamental de toda instituição corporativa seria um poder de governo organizado, que existiria para a realização da ideia da empresa e a seu serviço. Isso representaria o que se chama comumente de organização da instituição, e, em se tratando de organização de poder de governo, seria fundamental referir dois princípios: o da separação de poderes e o do regime representativo.¹⁹⁶ Ainda, segundo Maurice Hauriou, o último elemento da instituição corporativa seria a manifestação de comunhão dos membros do grupo e também dos órgãos de governo, seja na ideia da obra a realizar, seja na dos meios a empregar. De toda a sua exposição, o autor conclui que o fundamento da continuidade das coisas sociais deva ser procurado nas instituições corporativas, das quais faz parte o Estado, e que, na operação de

¹⁹² HAURIOU, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação*: ensaio de vitalismo social. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009. p. 19.

¹⁹³ HAURIOU, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação*: ensaio de vitalismo social. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009. p. 21.

¹⁹⁴ Hauriou menciona como exemplos dessa ideia diretriz da obra a realizar ou objetos da obra, os seguintes: “Uma sociedade anônima é a implementação de um negócio, ou seja, de uma empresa de especulação; um hospital é um estabelecimento constituído para a realização de uma idéia caritativa; um Estado é um corpo constituído para a realização de um certo número de idéias [...]”. HAURIOU, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação*: ensaio de vitalismo social. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009. p. 21-25.

¹⁹⁵ HAURIOU, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação*: ensaio de vitalismo social. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009. p. 23.

¹⁹⁶ HAURIOU, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação*: ensaio de vitalismo social. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009. p. 26.

fundação dessas instituições, deva ser buscado o fundamento da continuidade das coisas sociais.

Hauriou reforça sua crítica à teoria defendida por Duguit e relega o papel da regra de direito a um segundo plano, de importância inferior quando comparado ao papel desempenhado pelos atores jurídicos – os indivíduos, por um lado, e as instituições corporativas, por outro – no contexto do sistema jurídico. Isso porque, nas palavras do autor: “as regras de direito apenas representariam ideias limite, ao invés de encarar ideias de empresa e de criação”¹⁹⁷. No entorno das instituições existentes no meio social é que se formaria e se traduziria o ideário da solidariedade social¹⁹⁸.

Seriam, portanto, a força da ideia diretriz de empresa que moveria essas instituições e a continuidade que os indivíduos conferem a essas ideias diretrizes os elementos preponderantes e de vital importância no sistema jurídico.¹⁹⁹ Para a teoria da instituição, desse modo, a formação do direito seria reflexo das experiências coletivas na vida em sociedade, de onde provêm as instituições, sendo que no seio das instituições se vislumbra a colaboração entre os indivíduos, decorrente da participação na gestão e na discussão das ideias que determinam a sua evolução permanente. A sociedade seria, assim, fruto da interpenetração das consciências individuais que formariam as instituições, de onde proviriam as regras de direito.²⁰⁰

Influenciado pelo legado das obras de Leon Duguit e Maurice Hauriou²⁰¹, Georges Gurvitch foi um sociólogo russo especialista em sociologia do conhecimento que ocupou a cadeira de Sociologia da Sorbonne em Paris. Destacou-se como um dos pensadores que propuseram um sistema próprio de organização social que rejeita com veemência o individualismo²⁰², assim como o estatismo intervencionista.

O autor refere que o direito social seria eminentemente coletivo, decorrente da interpenetração ou fusão das consciências individuais, nasceria espontaneamente e seria

¹⁹⁷ HAURIU, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação: ensaio de vitalismo social*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009. p. 53.

¹⁹⁸ SEVAGNANI, Joacir. *A Solidariedade Social no estado Constitucional de Direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 41.

¹⁹⁹ HAURIU, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação: ensaio de vitalismo social*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009. p. 52-53.

²⁰⁰ SEVAGNANI, Joacir. *A Solidariedade Social no estado Constitucional de Direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 41-42.

²⁰¹ Gurvitch menciona suas críticas ao formalismo da obra de Duguit, destacando, porém, sua influência na criação de novos conceitos jurídicos, assim como a obra de Hauriou, reputada por Gurvitch como uma concepção mais aprofundada em relação àquela estabelecida por Duguit. GURVITCH, Georges. *La Idea del Derecho Social*. Granada: Editora Comadres, 2005. p. 10.

²⁰² Gurvitch elenca duras críticas à doutrina individualista imperante no direito especialmente no século XIX. GURVITCH, Georges. *La Idea del Derecho Social*. Granada: Editora Comadres, 2005. p. 5-8.

independente do Estado. Nesse contexto, constrói uma lógica sustentando a existência de um “direito social” que seria produzido pela pluralidade e multiplicidade de grupos sociais e fruto da colaboração entre os atores sociais, empenhados em superar as tensões que os dividem.²⁰³

A concepção de pluralismo é vista como integrante do direito, resultante da diversidade e da pluralidade existente de fato na sociedade. Isso também representa uma característica marcante na construção do discurso do direito social, constituindo-se os conceitos de pluralismo e de direito social como duas abordagens que caminhariam juntas, uma não podendo existir sem a outra.²⁰⁴

Para Gurvich, portanto, o direito social seria uma das manifestações do solidarismo jurídico, pelo qual a experiência jurídica seria concebida a partir da participação dos sujeitos ou atores sociais. De certa forma, como um direito de comunhão ou comunitário, nasceria a partir daquilo que o autor denomina de “fato normativo”, representando o nascimento desse direito a partir do grupo social no qual se integra, e retirando o direito sua força obrigatória e legitimação desse mesmo grupo social²⁰⁵

Os membros desse grupo social seriam responsáveis pelo processo de geração do “fato social” que demarcaria a criação do direito válido para um determinado grupo; vivenciariam, assim, aquilo que Gurvich denomina como uma “interdependência mútua do todo com as partes”, que resultaria na fusão de pretensões e deveres dos indivíduos, do que decorreria a formação de um “poder de integração”. Para o autor, esse direito seria simultaneamente um direito de subordinação – porque passa a impor-se aos indivíduos membros do grupo social – e de integração – porque é resultado das forças sociais existentes nesse mesmo grupo²⁰⁶.

Dessa forma, o direito social que fundamenta sua força obrigatória sobre o grupo social ou o “todo” ao qual pertence institui relações jurídicas de um modo especial, pois ao mesmo tempo em que faz esse “todo” participar da elaboração das relações jurídicas, também cria uma ligação especial, de interdependência mútua entre os sujeitos desse direito. Este é caracterizado pela fusão parcial das pretensões e dos deveres individuais, o que seria típico do direito social construído pela doutrina de Gurvich.²⁰⁷

²⁰³ SEVAGNANI, Joacir. *A Solidariedade Social no estado Constitucional de Direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 42-44.

²⁰⁴ FARIAS, José Fernando Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 270.

²⁰⁵ GURVITCH, Georges. *La Idea del Derecho Social*. Granada: Editora Comadres, 2005. p. 24.

²⁰⁶ GURVITCH, Georges. *La Idea del Derecho Social*. Granada: Editora Comadres, 2005. p. 14 e 23. FARIAS, José Fernando Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 274-275.

²⁰⁷ GURVITCH, Georges. *La Idea del Derecho Social*. Granada: Editora Comadres, 2005. p. 26.

2.5.3 A Problemática da Solidariedade Contemporânea

Segundo a concepção mais contemporânea desenvolvida por Ricardo Lobo Torres, a solidariedade expressaria estreita relação com o conceito de justiça social, de justiça distributiva e de deveres jurídicos. Refere o autor:

A solidariedade se aproxima da justiça por criar um vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição dos bens sociais. A justiça social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade. Os direitos sociais, ou direitos de segunda geração como preferem outros, dependem dos vínculos de fraternidade. Solidários são os contribuintes e os beneficiários das prestações estatais, em conjunto. Diz Isensee que ‘às pretensões solidárias às prestações correspondem deveres solidários.’²⁰⁸

Portanto, a partir da consolidação constitucional do conceito de solidariedade, antes adstrito ao campo moral, ele se projetará para o mundo jurídico, passando a impor às pessoas deveres de cooperação, assistência, amparo, auxílio em relação às demais e também a consciência de interdependência social. Esse processo de aproximação entre o direito e a moral, representado pela inserção dos valores, como o da solidariedade, no âmbito da tributação e do direito, é abordado no Brasil de forma precursora por Ricardo Lobo Torres. O autor demonstra que o pagamento de tributos é uma forma de exercício da liberdade individual, que liberdade e tributação são conceitos amalgamados e que existe uma parcela da riqueza individual que deve ser excluída da tributação, destinada a assegurar o mínimo para proporcionar condições de vida digna aos indivíduos, de onde se origina o conceito de mínimo existencial intocável pela tributação.²⁰⁹

Contudo, embora reconhecido o dever geral ao pagamento de impostos, a forma como a carga tributária é dividida ainda seria altamente injusta. Ela não se prestaria à redução de desigualdades sociais e das diferenças abissais entre ricos e pobres, o que será discutido adiante mais detalhadamente.

Além disso, na atualidade, a sociedade e as pessoas teriam se acostumado ao termo *solidariedade*. Tal termo passaria a ser universalmente admirado ou aceito e a ter penetração nas mais diversas áreas da ciência jurídica, além de ser incorporado a muitas constituições ou sistemas jurídicos. Entretanto, ainda que o conceito venha sendo amplamente aceito em teoria, é possível referir que, na prática, as sociedades contemporâneas estariam bastante distantes de

²⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 183.

²⁰⁹ LAKS, Larissa. Ricardo Lobo Torres: A Ideia de Liberdade no estado Fiscal e no estado Patrimonial. In: CALIENDO, Paulo (org.). *Clássicos do Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 105-117. p. 106.

um patamar adequado de aplicação da solidariedade social em termos de igualdade material, combate às desigualdades sociais e realização do bem comum.

Nesse contexto, pertinentes as lições de José Fernando de Castro Farias, quando refere que a ideia de solidariedade teria se tornado uma espécie de mito em nossa sociedade, um tipo de “ideia-força” que incorporaria algo simbólico, ou uma representação coletiva mobilizadora, na medida em que o homem contemporâneo despreza, em larga escala, as tentativas de construção de uma sociedade efetivamente democrática, livre e solidária²¹⁰. Para o autor, a ilustração desse grande problema de implementação prática do conceito de solidariedade atualmente relaciona-se com os desafios impostos pelas crescentes desigualdades sociais:

Hoje, a palavra solidariedade torna-se uma espécie de fantasma na memória do homem contemporâneo, servindo para dar boa consciência a uns e amenizar a má consciência de outros. Após todas as aventuras e desventuras do século XX, não é difícil constatar-se que grande parte da humanidade se encontra hoje confrontada com os problemas cotidianos da fome, saúde, educação, desemprego, etc. Problemas esses postos pelas profundas desigualdades sociais.²¹¹

Assim, a controvérsia quando se aborda a questão da solidariedade na sociedade contemporânea diz com a sua relação com a questão das desigualdades sociais, ou mesmo com a ideia segundo a qual o conceito de solidariedade foi concebido como forma de tratamento e redução dessas desigualdades, o que se pretende debater nos próximos capítulos do presente estudo. Trata-se do potencial da tributação para a concretização de propósitos constitucionais justos e solidários.

²¹⁰ FARIAS, José Fernando Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 194.

²¹¹ FARIAS, José Fernando Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 194-195.

3 O CONCEITO DE SOLIDARIEDADE ENQUANTO VALOR E PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL: O DESENVOLVIMENTO DA CONCEPÇÃO DE TRIBUTO COMO PREÇO DA LIBERDADE E FONTE DE RECURSOS PARA A PROMOÇÃO E EFICÁCIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

3.1 A Teoria dos Direitos Fundamentais e a distinção entre princípios, regras e valores: a solidariedade como valor e como princípio jurídico

Conforme anteriormente referido, com a consagração do novo paradigma em termos filosófico-jurídicos delineado pelo pós-positivismo, consolidando a aproximação entre direito e moral e novos padrões que estabelecem a necessidade de estudo da normatividade dos princípios, regras e valores jurídicos²¹² como formas de desenvolvimento de processos interpretativos e de solução de controvérsias e lacunas jurídicas, faz-se necessária, no âmbito do presente estudo, uma abordagem das principais teorias que trataram do tema.

Paralelamente, observa-se que, segundo o modelo dogmático delineado pelo neoconstitucionalismo, desenvolve-se um processo que inclui o reconhecimento da força normativa da constituição, a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de uma nova dogmática de interpretação constitucional. Reconhecem-se os direitos fundamentais como alicerces do ordenamento jurídico²¹³, pela via da expansão das declarações constitucionais de princípios em diversas constituições, a exemplo da alemã de 1949, da espanhola de 1978, da portuguesa de 1976 e da brasileira de 1988²¹⁴.

Nesse novo contexto da filosofia jurídica e da dogmática, deve-se necessariamente abordar a obra daqueles que são considerados os principais autores responsáveis pela formulação de uma “Teoria dos Direitos Fundamentais” e pelo desenvolvimento desses conceitos relacionados à normatividade dos princípios. Sem sombra de dúvida, são eles Ronald Dworkin²¹⁵ e Robert Alexy²¹⁶.

Registre-se que, para Dworkin, o sistema jurídico se constituiria por meio de regras e princípios, devendo as regras ser aplicadas de maneira automática, segundo a fórmula do

²¹² WEBER, Thadeu. Justiça e Poder Discricionário. *Revista de Direitos Fundamentais & Justiça*. Porto Alegre, v. 2, n. 2, p. 214-242, 2008. p. 233 e 239.

²¹³ CALIENDO, Paulo. Elementos para Uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 15, p. 191- 214, jul./set. 2009, p. 197.

²¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 194.

²¹⁵ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2014. p. 35.

²¹⁶ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

“tudo ou nada”; na hipótese de uma regra não ser aplicável, ou ela seria nula, ou deveria ser revista. Assim, a decisão sobre a validade de uma regra em detrimento de outra deveria ser tomada em consonância com padrões que transcenderiam as regras, expressos por princípios, os quais estariam, de alguma forma, permeados por conteúdos de justiça, equidade ou outra dimensão de moralidade.²¹⁷

Em relação aos princípios, Dworkin refere que mesmo aqueles dotados de maior grau de concretude não seriam aplicáveis de forma automática como as regras. Sua aplicação deveria dar-se na medida das possibilidades do caso concreto, segundo uma dimensão de peso ou importância²¹⁸.

Já de acordo com a Teoria dos Direitos Fundamentais formulada por Alexy, desenvolvida a partir desses conceitos de normatividade dos princípios elaborada por Dworkin, a base da fundamentação e da dogmática no âmbito dos direitos fundamentais seria formulada mediante a distinção entre princípios e regras, a qual constituiria a mais importante diferenciação elaborada pela teoria de direitos fundamentais. Sem essa distinção, não poderia haver uma teoria adequada nem sobre restrições, nem sobre colisões entre direitos fundamentais, tampouco sobre o papel dos direitos fundamentais no sistema jurídico. Assim, a distinção entre princípios e regras constituir-se-ia como uma das colunas mestras do “edifício” da Teoria dos Direitos Fundamentais.²¹⁹

Conforme a distinção tradicional entre princípios e regras, que não é nova, Alexy inclui a reunião dos conceitos de regra e princípio sob o conceito de norma. Tanto regras quanto princípios seriam normas, pois diriam o que deve ser. Desse modo, princípios seriam, tanto quanto as regras, juízos concretos de dever-ser, de maneira que a diferenciação entre os institutos seria estabelecida essencialmente entre duas espécies de normas. Ainda, sob o prisma da distinção tradicional, o autor refere que, dentre os critérios de distinção entre regras e princípios, o mais utilizado seria o da generalidade, sendo alta a generalidade dos princípios, e a das regras, baixa²²⁰.

Além disso, Alexy inova ao caracterizar os princípios como mandamentos de otimização, os quais poderiam ser satisfeitos em graus variados, o que não dependeria apenas das possibilidades fáticas, mas também jurídicas, sendo o âmbito das últimas determinado pelos princípios e regras colidentes. As regras, a seu turno, seriam sempre satisfeitas ou não

²¹⁷ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2014. p. 36 e 43.

²¹⁸ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2014. p. 38-44.

²¹⁹ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 85.

²²⁰ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 87.

satisfeitas e conteriam determinações no âmbito do que é fática e juridicamente possível. Assim, a distinção entre princípios e regras seria essencialmente qualitativa, e não de grau²²¹.

Essa diferenciação entre regras e princípios se demonstraria com mais clareza nas hipóteses de colisões entre princípios e regras, em que a aplicação dos institutos conflitantes leve a soluções inconciliáveis. Desse modo, o conflito entre regras somente poderia ser solucionado se introduzida em uma das regras uma cláusula de exceção, que elimine o conflito, ou se pelo menos uma das regras for declarada inválida. Já na colisão entre dois princípios, um deles deverá ceder, o que não significa que o princípio cedente deva ser declarado inválido, tampouco que nele deva ser introduzida uma cláusula de exceção²²².

Nos conflitos entre princípios, o que ocorre é que um deles tem precedência sobre o outro em determinada situação, sendo que, diante de outras condições, a precedência pode ser resolvida de forma oposta. Portanto, princípios têm pesos diferentes, e aqueles com maior peso têm precedência; os conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade, ao passo que os conflitos entre princípios se caracterizam segundo uma avaliação de peso ou importância. A hipótese de não aplicação de um princípio em um determinado caso não implicaria necessariamente sua revisão ou nulidade, sendo o conflito entre princípios aplicáveis em um determinado caso resolvido conforme um modelo de ponderação relacionado à dimensão de peso dos princípios.

Entretanto, consideradas as premissas adotadas neste estudo, e quando se menciona ou se adota a doutrina de Alexy e sua “fórmula de ponderação de princípios”, deve-se, necessariamente, também considerar suas principais críticas, que referem que essa fórmula resultaria em um “Estado de Ponderação”.²²³ Entre nós, críticas equivalentes são formuladas por Lênio Streck, que aponta enfaticamente para os possíveis excessos do ativismo judicial desmedido, praticado no Brasil sob o pretexto da ponderação de princípios, conduzindo a situações muitas vezes demarcadas por decisionismos que caracterizariam uma situação de arbítrio judicial^{224, 225}.

²²¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90-91.

²²² ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90-99.

²²³ Segundo Torres, mereceria destaque na doutrina alemã a crítica formulada Wlteira Leisner à doutrina de Alexy, ao apontar que a adoção da fórmula de ponderação de princípios de Alexy resultaria numa “Estado de Ponderação” (*Abwägungsstaat*). TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 225-229.

²²⁴ Vide: STRECK, Lênio. Do Panprincipiologismo à concepção hipossuficiente do princípio Dilemas da crise do direito. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, nº 194, abr./jun. 2012, p. 7- 21. p. 17. Ainda: STRECK, Lênio. Hermenêutica, Neoconstitucionalismo e “O Problema da Discricionariedade dos Juízes. *ÂNIMA* -

Essas críticas não são também desconhecidas do próprio Alexy, o qual se dedica, no *Epílogo à Teoria dos Direitos Fundamentais*, à tentativa de respondê-las. No livro em questão, Alexy considera, em especial, as críticas formuladas por Habermas e Bockenförde, os quais, respectivamente, afirmariam que o modelo de ponderação redundaria em um “*demasiado pouco*” ou em um “*demasiado*” em termos de direitos fundamentais²²⁶, apontando, portanto, equívocos nessa perspectiva de aplicação dos direitos fundamentais como mandados de otimização. Habermas critica, ainda, a possibilidade de uma exagerada liberdade em termos de discricionariedade legislativa, ao passo que Böckenforde atenta para a possibilidade de restrição exagerada a essa liberdade pela via da ponderação e da ação do judiciário²²⁷.

Alexy procura responder às críticas e tratar da questão da liberdade do legislador, a qual se relacionaria ao modelo constitucional, sendo que, na hipótese de uma constituição eminentemente material, essa discricionariedade legislativa seria baixa, mas, segundo um modelo de constituição procedimental, alta. Para o autor, a fórmula mais próxima do ideal seria, então, resultado de uma combinação dos modelos de constituição formal e material que permitisse níveis de liberdade de ação epistêmica do legislador. Isso seria fundamental ao processo democrático, que incluiria necessariamente essa atuação do legislador democraticamente legitimado²²⁸.

Ainda, ao tratar das críticas e potenciais problemas ocasionados pelas técnicas de ponderação, aplicáveis tanto na ação do legislador quanto na do judiciário, Alexy procura delimitar margens de ponderação e do conceito de princípios como mandamentos de otimização. Assim, conforme exposto na sua obra *Teoria dos Direitos Fundamentais*²²⁹, o autor procura estabelecer uma fórmula de aplicação dos princípios como mandamentos de

Revista eletrônica do Curso de Direito Opet, Curitiba, n. 1, 31p. Disponível em: http://anima-opet.com.br/pdf/anima1/artigo_Lenio_Luiz_Streck_hermeneutica.pdf. Acesso em: 31 mar. 2019.

²²⁵ Acerca do tema, vide também Campos onde de certa forma diverge da crítica contundente à prática do ativismo judicial no Brasil e o autor procura categorizar as diversas dimensões desse ativismo praticado no âmbito do Supremo Tribunal Federal Brasileiro, prática que não em geral seria fruto excessos praticados na atividade jurisdicional ou de vontade dos juízes, mas sim decorrente do contexto brasileiro pós- Constituição de 1988 e de diversas transformações institucionais, políticas, sociais. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Dimensões do Ativismo Judicial do STF*. Rio de Janeiro: Forense, 2013. *passim*.

²²⁶ ALEXY, Robert. *Epílogo à la Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de Espanha, 2004. p. 16 e seguintes. Expressões que no espanhol sintetizam a ideia de “um muito” ou “muito pouco” em termos de direitos fundamentais.

²²⁷ ALEXY, Robert. *Epílogo à la Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Centro de Estudios Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de Espanha, 2004. p. 19 e seguintes.

²²⁸ ALEXY, Robert. *Epílogo à la Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Centro de Estudios Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de Espanha, 2004. p. 20-32.

²²⁹ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

otimização e do princípio da proporcionalidade e seus três subprincípios da idoneidade, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito²³⁰.

Contudo, em que pese a tentativa de racionalização do uso do princípio da ponderação mediante esse modelo triádico proposto por Alexy, o próprio autor reconhece que sua teoria não é absoluta e não se demonstra como a fórmula ideal em todos os casos, apontando que:

Se a tese de que a ponderação carece de medidas racionais é interpretada literalmente, deve-se chegar à conclusão de que, mediante a ponderação, não se pode estabelecer um resultado de forma racional em nenhum caso. A esta tese, podem-se opor duas teses contrárias – uma radical e uma moderada. A tese radical sinala que a ponderação estabelece um resultado de forma racional para todos os casos. A teoria dos princípios não defendeu nunca esta tese e, pelo contrário, sempre enfatizou que a ponderação não é um procedimento que em cada caso conduza necessariamente a um único resultado. Tudo conflui à tese moderada. Esta tese sustenta que, com ajuda da ponderação, certamente não em todos, mas em alguns casos, se pode estabelecer um resultado de maneira racional e que a classe destes casos é suficientemente interessante para que a existência da ponderação como método esteja justificada.²³¹

Consideradas, portanto, as críticas e as considerações do próprio Alexy sobre elas, no âmbito deste estudo, adota-se a posição de que os princípios são aplicáveis como mandados de otimização e, na medida das possibilidades, segundo técnicas de ponderação aplicáveis na maioria dos casos. As técnicas de ponderação se mostrariam como adequadas não em todas, mas em boa parte das questões e seriam hábeis a conduzir a formulação de respostas, que também não seriam absolutas ou estanques, mas ainda assim, razoáveis e adequadas para muitos dos problemas em termos de conflitos de princípios e de aplicação de direitos fundamentais, sendo tomadas como referência para a aplicação do princípio da solidariedade, conforme adiante se prosseguirá a abordar.

Assim, a solução para o conflito de princípios consistiria no estabelecimento de uma relação de precedência condicionada entre eles, com base nas circunstâncias do caso.²³² Alexy

²³⁰ ALEXY, Robert. *Epílogo à la Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Centro de Estudios Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de Espanha, 2004. p. 38 e seguintes.

²³¹ ALEXY, Robert. *Epílogo à la Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Centro de Estudios Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de Espanha, 2004. p. 50. Tradução nossa: “Si la tesis de que la ponderación carece de medidas racionales se interpreta literalmente, debe llegarse a la conclusión de que mediante la ponderación no puede establecer-se un resultado de forma racional en ningún caso. A esta tesis pueden oponerse dos tesis contrarias, una radical y una moderada. La tesis radical señala que la ponderación establece un resultado de forma racional para todos los casos. La teoría de los principios no ha defendido nunca esta tesis y, por el contrario, siempre ha enfatizado que la ponderación no es un procedimiento que em cada caso conduzca necesariamente a un único resultado. Con ello, todo confluye a la tesis moderada. Esta tesis sostiene que, con ayuda de la ponderación, ciertamente no em todos, pero sí em algunos casos, puede establecer-se un resultado de manera racional y que la clase de estos casos es suficientemente interesante como para que la existencia de la ponderación como método este justificada”.

²³² ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90-99; p. 97 e 111. onde o autor aponta o princípio da dignidade humana como

formula a seguinte lei de colisão: as condições sob as quais um princípio tem precedência em face de outro constituem o suporte fático de uma regra que expressa a consequência jurídica do princípio que tem precedência. Esta lei reflete a natureza dos princípios como mandamentos de otimização: em primeiro lugar, em relação à ausência de relação de precedência e, em segundo lugar, sua referência a ações e situações que não são quantificáveis.²³³

Observe-se que, nesse debate e tentativa de síntese das principais conceituações, diferenças e semelhanças entre regras e princípios, o tema segue sendo objeto de constantes estudos, discussões, formulações e reformulações que ora incorporam, ora refutam as teorias de Dworkin e Alexy.²³⁴ Vale mencionar que as diretrizes desses autores são eleitas como as mais apropriadas no âmbito deste estudo, considerando-se suas possibilidades de adequação à defesa da solidariedade como princípio jurídico, em um contexto demarcado pela reaproximação entre o direito e a moral típicos do pós-positivismo e delineado por diversas declarações constitucionais de princípios, a exemplo da Constituição Brasileira de 1988.²³⁵

A síntese das diferenças entre regras e princípios formulada por Canotilho também se mostra interessante para as conceituações e posições adotadas neste estudo, quando o autor refere que:

Saber como distinguir no âmbito do superconceito norma, entre regras e princípios, é uma tarefa particularmente complexa. Vários são os critérios sugeridos.

- a) Grau de abstração: os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado: de modo diverso, as regras possuem uma abstração relativamente reduzida.
- b) Grau de determinabilidade na aplicação ao caso concreto: os princípios do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, juiz), enquanto as regras são susceptíveis de aplicação direta.
- c) Caráter de fundamentalidade no sistema das fontes do direito: os princípios são normas de natureza estruturante ou com um papel fundamental no ordenamento

excepcional, à medida em que este não seria aplicável segundo essa fórmula de estabelecimento de relação de precedência.

²³³ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 99.

²³⁴ Nesse contexto, destaque para a Teoria dos Princípios de Humberto Ávila, obra muito citada quando se aborda essa temática. O autor faz, assim, a seguinte e relevante conceituação: “As regras são normas mediamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.” ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 70.

²³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 194.

jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito)

d) ‘Proximidade’ da ideia de direito: os princípios são *standards* juridicamente vinculantes ‘radicados’ nas exigências da ‘justiça’ (Dworkin) ou na ideia de direito (Larenz); as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional.

e) Natureza normogenética: os princípios são fundamento das regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.²³⁶

Destaque-se que, para o presente estudo, consideram-se pertinentes, além das conceituações de Alexy e Dworkin anteriormente salientadas, a menção a essa “função normogenética” dos princípios apontada pelo autor português. Tal conceito é incorporado por autores pátrios, a exemplo de Lênio Streck, ressaltando exatamente essa característica primordial dos princípios enquanto alicerces e expressão dos objetivos constitucionais, como fundamento das regras, e indicando de forma muito apropriada que nenhuma regra poderia validamente existir sem estar respaldada em um princípio ou conjunto de princípios²³⁷.

Ao tratar da função normogenética dos princípios, Lênio Streck faz ainda interessantes considerações sobre o caráter deontológico atribuído aos mesmos. Estes divergiriam essencialmente dos valores, com características axiológicas, em função do que os valores não teriam potencialidade em termos de aplicação prática²³⁸.

Contudo, em que pesem as críticas do autor sobre a aproximação entre princípios e valores, no âmbito deste estudo, adota-se a posição mais adstrita ao pensamento de Alexy, para quem os princípios constituiriam a base para a resposta a objeções que se apoiam na proximidade da teoria dos princípios com a teoria dos valores. Segundo o autor, seria necessário que, à já mencionada variedade de formas de denominarem-se os objetos do sopesamento de princípios, deva ser acrescentada mais uma, a dos valores constitucionais.²³⁹

Assim, apesar do reconhecimento de que os valores têm características axiológicas e teleológicas, enquanto os princípios seriam deontológicos, considera-se no âmbito desta tese como correto o posicionamento no sentido de que ambos os institutos integram o

²³⁶ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6. ed. Lisboa: Almedina, 1991. p. 1146-1147.

²³⁷ Isso depreende-se quando o autor refere que: “O que deve ficar claro é que a legitimidade de uma decisão será auferida no momento em que se demonstrar que a regra por ela concretizada é instituída por um princípio. Desse modo, tem-se o seguinte: não há regra sem um princípio instituidor. Sem um princípio instituinte, a regra não pode ser aplicada, posto que não será portadora do caráter de legitimidade democrática”. STRECK, Lênio. Do Pamprincipiologismo à concepção hipossuficiente do princípio Dilemas da crise do direito. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília nº 194 abr./jun. 2012, p. 7- 21. p. 14.

²³⁸ STRECK, Lênio. Do Pamprincipiologismo à concepção hipossuficiente do princípio - Dilemas da crise do direito. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília a. 49 n. 194 abr./jun. 2012, p. 7- 21.

²³⁹ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 103.

ordenamento, com suas características e peculiaridades. Portanto, embora considerada a característica de abstração pertinente aos valores, estes teriam certa carga eficaz, podendo produzir efeitos jurídicos por meio de princípios²⁴⁰, além de servirem muitas vezes como fundamento do ordenamento, protegidos pela via dos princípios²⁴¹.

No âmbito deste estudo, então, adota-se a posição de que os valores constitucionais compartilhariam com os princípios as características de abstração e generalidade, as quais seriam mais acentuadas em relação aos valores do que no campo dos princípios. Os valores seriam, portanto, dotados de alto grau de abstração e supraconstitucionais, caracterizando-se como exemplos dessa categoria o valor da dignidade humana, da justiça, da liberdade e da segurança jurídica. Os princípios, por outro lado, situar-se-iam no espaço compreendido entre os valores e as regras, exibindo, em parte, certo grau de abstração típico dos valores e, em outra parte, um grau de concretude mais próximo do das regras²⁴².

Os princípios e valores estariam intimamente relacionados, e seria possível falar-se em sopesamento tanto de princípios quanto de valores²⁴³. A adequada fórmula de interpretação, que visa à construção de sentidos, portanto, deve levar em conta valores, princípios e regras, prudentemente hierarquizados e objeto de ponderação²⁴⁴.

Considerando-se o menor grau de generalidade apresentado pelos princípios, estes poderiam ingressar no ordenamento positivado, de maneira a apresentar muitas vezes uma fórmula de concretização dos valores. Contudo, ainda nas hipóteses em que os valores não estejam expressos em princípios positivados, isso não significaria que não existam ou que percam seus atributos característicos. Além disso, muitas vezes os valores poderiam ser positivados no ordenamento e, outras vezes, seriam insuscetíveis de tradução em linguagem constitucional. De toda forma, embora considerada a possibilidade de positivação de valores pela via dos princípios e de produção de certo grau de eficácia, segundo as características de

²⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 194-195.

²⁴¹ CALIENDO, Paulo. Para uma nova interpretação constitucional em matéria tributária. *Revista Direitos Fundamentais & Justiça*, Porto Alegre, ano 5, n. 15, p. 230-257, abr./jun. 2011. p. 253.

²⁴² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 195.

²⁴³ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 145-151.

²⁴⁴ Caliendo pondera os benefícios de uma fórmula de interpretação tópico-sistemática, propugnada por Juevez Freitas, sob o enfoque de que: A interpretação tópico-sistemática caracteriza-se por hierarquizar prudencialmente princípios, regras e valores em uma nova formulação. Assim, a antinomia de regras e princípios, será antes um conflito entre os fundamentos das normas (princípios em contradição) do que entre normas de estaturas diferentes”. CALIENDO, Paulo. Para uma nova interpretação constitucional em matéria tributária. *Revista Direitos Fundamentais & Justiça*, Porto Alegre, ano 5, n. 15, p. 230-257, abr./jun. 2011. p. 255.

dever-ser apresentadas pelos princípios, estes seriam mais apropriados para a produção de efeitos práticos e também para a legitimação de decisões²⁴⁵.

A partir dessas considerações, deve-se referir que a solidariedade, embora apresente também uma envergadura axiológica, condizente com a classificação enquanto valor jurídico, se adequaria melhor à condição de princípio jurídico relacionada ao valor da justiça, dadas as características deontológicas relacionadas aos princípios.

Assim, o que se pretende neste estudo é justamente a abordar a solidariedade com características de dever-ser, relacionada à imposição de deveres constitucionais. Procura-se realizar, ainda, uma tentativa de demonstração da relação entre o princípio da solidariedade e as possibilidades de realização de justiça social por meio da tributação.

3.2 Fundamentos constitucionais da solidariedade no Brasil

Atualmente, a solidariedade aparece consolidada na Constituição Federal de 1988 de modo expresso no art. 3º I, que prevê como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil o de construir uma sociedade livre, justa e solidária. No mesmo art. 3º, são elencados como objetivos republicanos: garantir o desenvolvimento nacional (inciso II); erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (inciso III); e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (inciso IV).

O texto constitucional brasileiro consolida no direito pátrio o Estado Social e Democrático de Direito, que pretende conferir máxima efetividade ao princípio da dignidade humana. Os objetivos constitucionais acima enumerados encontram claríssima relação e não deixam de constituir-se como forma de efetivação desse princípio da dignidade da pessoa humana, consolidado no art. 1º, inciso III.

Observe-se, ainda, que o art. 3º está inserido no Título I da Constituição Federal, denominado “Dos Princípios Fundamentais”, em razão do que se pode perceber o indicativo da fundamentabilidade do conceito de sociedade livre, justa e solidária no texto constitucional. Além disso, verifica-se que o mesmo artigo 3º consolida também o conceito incorporado pela Constituição de que a República Federativa do Brasil deva objetivar a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais.

²⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 195.

O modelo constitucional vigente garante também a aplicação do princípio da livre iniciativa (CF 1º, IV e 170), ao dispor que a ordem econômica assegure a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social (art.170). Isso nos faz observar que a aplicação do princípio da livre iniciativa e da economia capitalista, prevista na Constituição, deva necessariamente ser conciliada com a garantia da dignidade humana como princípio supremo que rege toda aplicação e interpretação constitucional.²⁴⁶

Seria possível referir, nesse contexto, que a sociedade delineada pelo Estado Social e Democrático de Direito, com fundamentos na dignidade da pessoa humana, na igualdade substancial e na solidariedade social²⁴⁷, que teria como metas específicas a redução das desigualdades sociais e regionais e a melhora da qualidade de vida de todos os cidadãos, seria essencialmente solidarista.²⁴⁸ Poderíamos afirmar, também, que os objetivos da atual Constituição Federal, embora ainda distantes de concretização efetiva em nossa sociedade, não se coadunam com as chamadas políticas públicas neoliberais, que apregoam os conceitos de Estado mínimo e liberdade de mercado.²⁴⁹ O atual modelo, pelo contrário, prevê a regulação econômica a ser implementada pelo Estado, a qual só faria sentido na medida em que se pretendesse proteger os mais fracos, por meio de medidas dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Observe-se, ainda, que a ideia de solidariedade estaria longe de constituir um modelo programático estabelecido pelo legislador constituinte. O ideal solidarista deveria, portanto, ser incorporado não apenas no momento de aplicação de políticas públicas, mas também nas

²⁴⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 89.

²⁴⁷ Moraes aponta que: “Do ponto de vista jurídico, como mencionado, a solidariedade está contida no princípio geral instituído pela Constituição de 1988 para que, através dele, se alcance o objetivo da “igual dignidade social”. O princípio constitucional da solidariedade identifica-se, assim, com o conjunto de instrumentos voltados para garantir uma existência digna, comum a todos, em uma sociedade que se desenvolva como livre e justa, sem excluídos ou marginalizados.” MORAES, Maria Celina Bodin de. O princípio da solidariedade. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabela Franco; FILHO, Firly Nascimento (org.). *Os Princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 157-176. p. 164.

²⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. *Revista da PGFN*, Brasília, ano I, n. I, p. 9-18, jan./jun. 2011. p. 14.

²⁴⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais sociais na Constituição de 1988. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 1, p. 5-8, abr. 2001. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br/pdf_seguro/REVISTA-DIALOGO-JURIDICO-01-2001-INGO-SARLET.pdf. Acesso em: 10 jun. 2016. Ainda sobre o conceito de neoliberalismo, importante contribuição de Bonavides quando o autor traça a conceituação desse modelo que defenderia políticas de liberalização econômica, liberdades de mercado, restrição à intervenção estatal na economia, privatizações de empresas públicas, referindo que esse padrão seria apenas favorável aos mais ricos, beneficiários de um capitalismo de mercado sem regras, que não seria adequado à uma sociedade efetivamente democrática preocupada com a promoção de igualdade substancial que se busca alcançar através do modelo do estado Social. BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 20-21.

situações de elaboração legislativa e em todos os momentos de interpretação e aplicação do direito.²⁵⁰

Contudo, a questão da assecuração da aplicação do princípio da dignidade da pessoa humana, objetivo primordial quando se trata da aplicação do princípio da solidariedade, não se caracteriza como tarefa fácil, sob qualquer espectro que se possa analisar a questão²⁵¹, o que demanda a verificação da efetividade de inúmeros direitos fundamentais sociais prestacionais assegurados na Constituição Federal e representativos de custos sociais que devem ser financiados pela sociedade. Portanto, é inegável que, assim como a Constituição Federal elenca um extenso rol de direitos fundamentais e o objetivo da República Federativa do Brasil de construir uma sociedade livre, justa e solidária, o mesmo texto constitucional admite que, paralelamente aos direitos fundamentais, existam deveres fundamentais dos cidadãos. O dever de contribuir para o financiamento do Estado é um exemplo de dever fundamental de cidadania e justifica-se para que o Estado possa dar cumprimento do seu dever de assegurar a efetivação dos direitos fundamentais.

A solidariedade, portanto, projetar-se-ia com muita força no direito fiscal, pelo motivo de extraordinária importância de que o pagamento de impostos é um dever fundamental, assim caracterizado no espaço aberto entre a reserva da liberdade e a declaração dos direitos fundamentais, transcendendo o conceito de mera obrigação legal, dada a sua dimensão constitucional.²⁵² Segundo Lobo Torres:

A solidariedade não traz conteúdos materiais específicos, podendo ser visualizada ao mesmo tempo como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado ou não nas constituições. É sobretudo uma obrigação moral ou um dever jurídico. Mas, em virtude da corresponsabilidade entre deveres e direitos, informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade.²⁵³

Com base na distinção entre as gerações ou dimensões de direitos fundamentais, que apontam para a existência de direitos fundamentais de 1ª, 2ª, 3ª geração ou dimensão, faz-se necessário referir que todas as dimensões ou gerações de direitos fundamentais representam custos ao Estado, inclusive os direitos a prestações negativas ou abstenções estatais,

²⁵⁰ MORAES, Maria Celina Bodin de. O Princípio da Solidariedade. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabela Franco; FILHO, Firly Nascimento (org.). *Os Princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 157-176.

²⁵¹ Dadas as gigantescas proporções do tema da dignidade da pessoa humana e as reduzidas possibilidades deste estudo, acerca do tema, vide, por todos, SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

²⁵² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181.

²⁵³ TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181.

consubstanciados nos direitos fundamentais de 1ª geração, que demandam, por exemplo, proteção à propriedade e à segurança pública.

Os deveres de solidariedade para financiamento do Estado aparecem, desse modo, desde os direitos de 1ª geração. Afirmam-se em maior espectro com o desenvolvimento da problemática da realização e efetividade das normas definidoras de direitos prestacionais sociais, e mesmo dos direitos difusos, direitos de 2ª e 3ª dimensões, que representam custos sociais ainda maiores e constituem um tema de elevada complexidade, deveras extenso e, talvez, um debate inesgotável.²⁵⁴

3.3 As concepções da solidariedade no direito constitucional estrangeiro

Conforme será demonstrado, a inserção do conceito de solidariedade nas cartas constitucionais é resultado de um longo processo histórico, que passa pela consolidação de direitos individuais, sociais e coletivos e, por fim, da solidariedade como valor jurídico. Aqui, destacam-se a Constituição mexicana de 1917, a Constituição de Weimar de 1919, a Constituição italiana de 1948 e as Constituições portuguesa e espanhola.

3.3.1 A Constituição mexicana de 1917

A revolução ocorrida no México em 1910 teve como um de seus principais resultados a elaboração da Constituição mexicana de 1917, a qual conferiu, em seu texto, expressão máxima às reivindicações revolucionárias. Esse texto constitucional foi um dos primeiros a incluírem, no rol das garantias constitucionais, um conjunto de regras voltadas à proteção do ser humano, no sentido não apenas individual, mas de coletividade de indivíduos.²⁵⁵

O texto constitucional mexicano apresenta grande importância histórica, uma vez que antecedeu até mesmo os textos constitucionais europeus em termos de consciência de que os direitos humanos também têm uma dimensão social. Esse tipo de previsão só aparece em

²⁵⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 53 e seguintes. Ver também: SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais sociais na Constituição de 1988. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 1, p. 5-8, abr. 2001. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br/pdf_seguro/REVISTA-DIALOGO-JURIDICO-01-2001-INGO-SARLET.pdf. Acesso em: 10 jun. 2016.

²⁵⁵ CASABONA, Marcel Barreto. *O Princípio Constitucional da Solidariedade no Direito de Família*. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp031499.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2016. p. 106- 109.

textos europeus após o final da 1ª Guerra Mundial, a partir da Constituição de Weimar, de 1919.

O texto constitucional do México é considerado por diversos juristas como o primeiro a reconhecer direitos aos trabalhadores, juntamente com as liberdades individuais e direitos políticos. Contempla previsões destinadas à proteção de diversos direitos sociais, a exemplo da limitação da jornada de trabalho; proteção ao desemprego e à maternidade; previsão de idade mínima para a admissão de trabalhadores nas fábricas; vedação ao trabalho noturno de menores de idade na indústria;²⁵⁶ direitos das gestantes; direito de greve; previsão de indenização em caso de demissão sem justa causa; direito à saúde; proteção à família; direito à moradia digna; direito ao trabalho e ao produto que dele resulta, entre outros.²⁵⁷

Além desses direitos de 1ª e 2ª dimensões, o texto constitucional mexicano previu também direitos fundamentais de 3ª dimensão, especificamente consagrados nos art. 3º, 25 § 4º e 27. O art. 3º da referida carta, que regulamenta o sistema público de educação, prevê expressamente que este deva promover a consciência da solidariedade internacional. Já o artigo 25 prevê que o Estado deva intervir no domínio econômico e que os recursos produtivos sejam usados em benefício geral. O art. 27, a seu turno, regulamenta a reforma agrária e determina a necessidade de que sejam editadas medidas para preservar e restaurar o equilíbrio ecológico e para evitar a destruição dos elementos naturais.^{258,259}

Essas previsões de direitos de 1ª, 2ª e 3ª dimensões e suas recíprocas influências com outros direitos fundamentais contidos na Constituição mexicana acabaram repercutindo em solo europeu, influenciando o conteúdo da Constituição de Weimar. Elaborada e votada na cidade alemã de mesmo nome na Saxônia, surgiu como resultado da 1ª Guerra Mundial e teve como característica marcante a de ser a primeira constituição europeia a conter previsões semelhantes.²⁶⁰

²⁵⁶ KOMPARATO, Fabio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 174-175.

²⁵⁷ CASABONA, Marcel Barreto. *O Princípio Constitucional da Solidariedade no Direito de Família*. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp031499.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2016. p. 111-112.

²⁵⁸ MÉXICO. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Disponível em: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>. Acesso em: 19.07.2019.

²⁵⁹ CASABONA, Marcel Barreto. *O Princípio Constitucional da Solidariedade no Direito de Família*. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp031499.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2016. p. 114.

²⁶⁰ CASABONA, Marcel Barreto. *O Princípio Constitucional da Solidariedade no Direito de Família*. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp031499.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2016. p. 114.

3.3.2 A Constituição de Weimar

A Constituição de Weimar exerceu decisiva influência sobre a evolução das instituições políticas em todo o ocidente ao instituir o Estado da Democracia Social, que representa, até o final do século XX, a melhor defesa da dignidade humana. Mediante a conciliação de direitos civis, políticos, econômicos e sociais, cujas linhas mestras já haviam sido delineadas pela Constituição mexicana, adquire, na Alemanha, uma estrutura mais elaborada. Porém, o projeto é interrompido durante a ditadura nazi-fascista e retomado em vários países após a 2ª Guerra Mundial.²⁶¹

A carta constitucional de Weimar prevê diversos dispositivos inovadores e relacionados à proteção da dignidade humana, com destaque para o direito à educação, a ser custeada pelo Estado, à saúde, à proteção ao trabalho e aos trabalhadores, à previdência social e outros do mesmo gênero, a serem realizados por meio de políticas públicas. Exigiam-se ações governamentais por meio de investimentos, distribuição de bens e redistribuição de renda pela via da tributação.^{262,263}

O valor solidariedade na Constituição de Weimar é, portanto, mais evidente do que na Constituição mexicana, uma vez que aquela prevê, ao lado do conjunto de disposições destinadas à assecuração dos direitos trabalhistas, o estabelecimento da função social da propriedade e um rol de inúmeros outros direitos relacionados à efetivação de valores solidários, com destaque para a instituição do já referido sistema de educação pública e gratuita, para a previsão de fornecimento de material escolar e para a subvenção de famílias carentes a fim de garantir a frequência à escola. O texto ainda prevê a instituição de um sistema de previdência do setor privado e do setor público, ambos com participação do segurado, além da proteção autoral do inventor e do artista, como meio de incentivo à pesquisa²⁶⁴.

A Constituição de Weimar inova também, por exemplo, ao conter disposições sobre o direito ao exercício da atividade econômica e à liberdade de mercado limitada pela preservação de um nível de existência conforme a dignidade humana, à igualdade entre

²⁶¹ KOMPARATO, Fabio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 189.

²⁶² GERMAN. *Weimar Constitution* (Constitution of The German Reich). Disponível em: https://en.wikisource.org/wiki/Weimar_constitution. Acesso em 19.07.2019.

²⁶³ KOMPARATO, Fabio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 190.

²⁶⁴ CASABONA, Marcel Barreto. *O Princípio Constitucional da Solidariedade no Direito de Família*. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp031499.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2016. p. 119.

marido e mulher, bem como entre filhos havidos no casamento ou fora dele,²⁶⁵ em relação à proteção à maternidade e à velhice, à habitação sadia, a um mínimo de direitos sociais à classe operária e à participação na negociação de condições de trabalho.

As constituições mexicana e de Weimar caracterizaram-se, portanto, como os primeiros textos constitucionais contendo previsões relacionadas à solidariedade. Efetivamente, concretizavam, ao lado das liberdades públicas, previsões impositivas de uma conduta ativa por parte do Estado para que se viabilizasse a plena fruição, por todos os cidadãos, dos direitos fundamentais de que são titulares. Mais ainda, apontavam direitos fundamentais de 3ª dimensão, como o de proteção do meio ambiente e do patrimônio histórico e cultural.²⁶⁶

É possível referir que o legado da Constituição de Weimar continuaria a repercutir atualmente na doutrina alemã, que ainda aborda e discute a inserção do tema da solidariedade nos textos constitucionais tedescos. Exemplo é o artigo “*Constitutional Law and Solidarity*”, pelo qual o professor Erhard Denninger propõe um amplo debate sobre a necessidade de inserção do conceito de solidariedade nos textos constitucionais. O autor cita o art.2º do chamado “*Round Table*”, ou rascunho da Constituição da então República Democrática Alemã, quando do processo de redemocratização, o qual previa a necessidade de desenvolvimento de uma comunidade baseada na democracia e na solidariedade, que protegesse a dignidade e a liberdade individuais e garantisse direitos iguais a todos, igualdade entre sexos e proteção do meio ambiente²⁶⁷.

Erhard Denninger destaca que, embora o esboço da Constituição da Alemanha oriental não tenha evoluído, em face da reunificação definitiva do lado oriental com a República Federal, a tentativa reforça a necessidade de que se observe que a inserção do conceito de solidariedade nos textos constitucionais representaria um marco importante na definição e consagração dos objetivos de uma nação. A tentativa então realizada representaria, portanto, o ideal que busca a inserção de valores éticos nos textos constitucionais e legais, além da necessidade de que essas decisões valorativas façam parte da jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal e permeiem também a interpretação das leis ordinárias.²⁶⁸

²⁶⁵ KOMPARATO, Fabio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 190-191.

²⁶⁶ PINHEIRO, Maria Claudia Bucchianeri. A Constituição de Weimar e os Direitos Fundamentais Sociais. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 43, n. 169, p. 101-126, jan./mar. 2006. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/92449>. Acesso em: 30 jul. 2016. p. 121.

²⁶⁷ DENNINGER, Erhard. *Constitutional Law and Solidarity*. In: *Solidarity*, K. Baez (ed.). In: *Solidarity*. Springer: Netherlands: Kluwer Academic Publishers, 1999. p. 223-242. p. 223-224.

²⁶⁸ DENNINGER, Erhard. *Constitutional Law and Solidarity*. In: BAYERTZ, K. (eds.). *Solidarity*. Philosophical Studies in Contemporary Culture. v. 5. Springer, Dordrecht, 1999. p. 223-242. p. 237-238.

Pode-se dizer que as funções necessárias de uma constituição moderna envolveriam necessariamente uma expressão de autogarantia dos cidadãos quanto às condições de sua existência moral, assim como em relação às condições de sua convivência em termos socioeconômicos. Para o autor, o comportamento voltado à solidariedade integraria a democracia e seria uma das virtudes necessárias em um ordenamento democrático, em razão do que deveriam ser refutados os posicionamentos daqueles que eventualmente considerassem que o tema da solidariedade não deveria integrar os textos constitucionais, argumentando que sua supressão nas constituições só seria recomendável na hipótese em que os atos de solidariedade se tornassem uma realidade óbvia para todos²⁶⁹.

Nesse contexto, registre-se ainda, que a destacada influência da tentativa de inserção do conceito de solidariedade no esboço da Constituição da Alemanha oriental e no contexto da reunificação alemã continuou a repercutir no país até os dias de hoje, o que se traduziu pela criação da chamada sobretaxa de solidariedade (*solidarity surcharge*), que é uma sobretaxa de tributação sobre a renda, criada em 1991 com a justificativa de financiamento dos custos de reunificação do país, de auxílio financeiro ao lado oriental e de suporte financeiro aos custos estatais decorrentes da guerra no golfo²⁷⁰. Embora bastante discutida, em virtude da passagem do tempo e eventual superação das razões que justificaram a sua instituição, essa sobretaxa de

²⁶⁹ Importante destacar as considerações de Denninger sobre a necessidade de consolidação constitucional da solidariedade, quando refere que: "Onde mais e em que forma mais pública e mais explícita uma sociedade civil deve expressar sua negação básica de todo o pensamento do inimigo amigo, porque esta é a verdadeira antítese da solidariedade no sentido descrito acima (II.3) - do que uma constituição escrita, apresentada e explicada a cada homem e mulher? Em nossas aldeias e cidades pequenas - e acima de tudo em toda a Europa - os memoriais da guerra passada ainda estão em pé. Eles são tão emocionalmente tocantes quanto os não estéticos e incorpóreos testemunhos muitas vezes questionáveis de uma solidariedade equivocada, politicamente mal utilizada e explorada dos jovens. Ninguém erige um memorial para os heróis modernos de uma auto-sacrificada solidariedade, tanto morta como viva. Mas se os atos de solidariedade um dia se tornam uma realidade essencial para todos, então não precisaremos mais deles." Tradução nossa: "Where else and in what more public and more explicit way should a civil society express her basic denial of all friend enemy thinking- because this is the real antithesis of solidarity in the sense described above (II.3) – than a written constitution, presented and explained to every man and woman? In our villages and small towns- and above all in the whole of Europe – the past war memorials still stand. They are just as emotionally touching as the aesthetic and often questionable witness of misguided, politically misused, exploited solidarity of Young people. Nobody erects a memorial for the modern heroes of self sacrificed solidarity, dead as well as alive. But if acts as solidarity one day become an obvious constitutional reality for all, then we won't need them anymore." DENNINGER, Erhard. *Constitutional Law and Solidarity*. In: *Solidarity*, K. Baez, Springer: Netherlands: Kluwer Academic Publishers, 1999. p. 223-242. p. 238 e 239.

²⁷⁰ SOLIDARITY Surcharge (*Solidaritätszuschlag*) - An additional fee on income in Germany. *WW + KN-German Tax Advisors – Your Gateway to Germany*. Disponível em: <https://wwkn.de/en/about-german-taxes/solidarity-surcharge-solidaritaetszuschlag/>. Acesso em: 25 jul. 2019.

solidariedade se mantém vigente até hoje à uma alíquota de 5,5% cobrada sobre as rendas que superem 1,340.69 euros²⁷¹.

3.3.3 A Constituição italiana de 1948

Outro texto constitucional importante para o estudo do princípio da solidariedade é, sem dúvida, a Constituição Italiana de 1948, na qual o princípio assume contornos de grande relevo, sendo impossível qualquer abordagem do tema sem estudá-lo à luz dessa Constituição. Logo no seu art. 2º, exalta a importância desse princípio: “A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, seja nas formas pelas quais se desenvolve a sua personalidade e exige o cumprimento de deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social.”²⁷²

O art. 2º da Constituição italiana estabelece, portanto, de forma associada, direitos e deveres fundamentais, especificamente relacionados à fruição de direitos invioláveis do homem, pertinentes ao desenvolvimento de sua personalidade, e ao estabelecimento de deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social. A partir do art. 2º da carta constitucional italiana, poder-se-ia partir para encontrar o fundamento do projeto de Estado social e de emancipação da pessoa, para cuja realização a obrigação tributária representaria um dever inderrogável de solidariedade econômica.²⁷³

A expressão *solidariedade* é usada como dever, e não apenas como direito,²⁷⁴ sendo enumerados na referida carta diversos deveres fundamentais, a exemplo dos seguintes: dever ao trabalho (art.4); dever de prestações pessoais e patrimoniais (art. 23); dever de defesa da pátria (art. 52); dever de contribuir para o pagamento das despesas públicas (art. 53); dever

²⁷¹ CHASE, Jefferson. Taxpayers demand end to ‘Soli’ tax to boost eastern German economy. *DW – Made for Minds*. 09 nov. 2017. Disponível em: <https://p.dw.com/p/2nM7x>. Acesso em: 25 jul. 2019. E também: TAXATION in Germany. In: WIKIPEDIA: the free encyclopedia. Disponível em: https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany. Acesso em: 25 jul. 2019.

²⁷² Tradução nossa: “La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo, sia come singolo sia nelle formazioni social ove svolge la sua personalità, e richiede l’adempimento dei doveri iderogabili di solidarietà politica, econômica e sociale.” ITÁLIA. *Costituzione della Repubblica Italiana*, 1948. Disponível em: <https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2018.

²⁷³ SACHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 9-52. p. 13-14.

²⁷⁴ CASABONA, Marcel Barreto. *O Princípio Constitucional da Solidariedade no Direito de Família*. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp031499.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2016. p. 123.

cívico de voto; dever de fidelidade à República e de observância da Constituição e das leis, entre tantos outros.²⁷⁵

A forma como o princípio da solidariedade é tratado na Constituição italiana constitui, portanto, um novo paradigma para as demais constituições europeias, na medida em que representa o reconhecimento pleno dos direitos fundamentais. Isso não compreende, todavia, apenas os direitos sociais, colocando-se a solidariedade em um contexto principiológico com autônoma relevância.²⁷⁶

Além de reconhecer a solidariedade como princípio, é possível que se afirme que a Constituição italiana faz uma previsão do conceito de solidariedade – além de um direito ou dever, como um juízo de valor muito forte, que orientaria todos os demais dispositivos constitucionais e que ora se referiria aos relacionamentos sociais, ora econômicos, ora familiares.²⁷⁷ Então, além de ser um princípio fundante da ordem constitucional, o princípio da solidariedade representaria também uma cláusula geral e flexível, uma janela do sistema jurídico aberta à sociedade e às novas normas, de modo a ampliarem-se suas possibilidades aplicativas.²⁷⁸

A visão da solidariedade como princípio e como valor constitucional italiano é também compartilhada por Cláudio Sachetto, que vê a solidariedade como um dever constitucional e um parâmetro para avaliação das leis ordinárias.²⁷⁹ O autor também propõe uma interessante reflexão acerca da relação entre a solidariedade e o dever tributário no ordenamento jurídico italiano.²⁸⁰ Refere que o momento histórico que demarcaria o início do

²⁷⁵ CARETTI, Paolo. *I Diritti Fondamentali. Libertà e Diritti social*. Torini: G. Giappichelli Editore, 2000. p. 455-474.

²⁷⁶ RODOTÀ, Stefano. *Solidarietà, un'utopia necessaria*. Bari: Editore Laterza, 2014. p. 39-40.

²⁷⁷ CASABONA, Marcel Barreto. *O Princípio Constitucional da Solidariedade no Direito de Família*. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp031499.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2016. p. 124.

²⁷⁸ RODOTÀ, Stefano. *Solidarietà, un'utopia necessaria*. Bari: Editore Laterza, 2014. p. 41-43.

²⁷⁹ Destaque para Sachetto ao referir que: “A solidariedade é um princípio de valor constitucional. Este é o primeiro dado original da experiência constitucional italiana que não encontra semelhança na constituição europeia, nem na americana ou inglesa, onde a proteção dos direitos sociais é confiada à lei ordinária e, consequentemente, expostas às condicionantes políticas circunstanciais. A este propósito, sublinhe-se que a solidariedade se coloca como critério de avaliação primária para o legislador ao decidir se os interesses que irá regular devem ser entregues à autonomia privada ou a disciplinas de natureza pública.” SACHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 9-52. p. 14.

²⁸⁰ Nesse contexto, sinalize-se que a questão dos deveres tributários, assim como do princípio da solidariedade e o princípio da capacidade contributiva, consolidados nos arts. 2º e 53 na Constituição Italiana tomam como ponto de referência a doutrina italiana quando se trabalha a temática da capacidade contributiva em qualquer ordenamento, o que será abordado adiante, em especial segundo a doutrina de Francesco Moschetti. Vide: MOSCHETTI, Francesco. O Princípio da capacidade Contributiva. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009 e MOSCHETTI, Francesco. *Il Princípio della Capacità Contributiva*. Padova: Cedam, 1973.

interesse da coletividade pela arrecadação de tributos com o fim de garantir o desenvolvimento e a maximização dos objetivos sociais gerais coincidiria com o momento em que a soberania, antes centrada na pessoa do soberano, se torna autônoma e assume um valor autorreferencial e objetivo, que fundamenta todos os demais poderes. Atualmente, portanto, a soberania pertenceria ao povo, o que acentuaria a ideia de “Estado-coletividade”, em contraposição ao antigo modelo de Estado soberano, redundando na visão da imposição como um dever solidário que serve de contribuição à realização de objetivos comuns.²⁸¹

3.3.4 O princípio da solidariedade nas Constituições portuguesa e espanhola

A solidariedade é consagrada na Constituição portuguesa de 1976 logo no art.1º do título I, que trata de princípios fundamentais, ao mencionar que: “Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária”. Segundo Marciano Seabra de Godói, esse artigo 1º da Constituição portuguesa teria servido de inspiração ao art. 3º da Constituição brasileira, que declara e elenca, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, os de construir uma sociedade livre, justa e solidária.²⁸²

Formas de aplicação do princípio também aparecem previstas no título II da referida carta constitucional, tratando dos direitos e deveres sociais e abordando temas como a seguridade social, a saúde, a habitação, a proteção à maternidade e à juventude, etc.

O art. 63 da Constituição portuguesa, por seu turno, trata da segurança social e da solidariedade, pretendendo garantir a todos o direito à segurança social, sob a organização e coordenação do Estado, visando à proteção contra a doença, a velhice e outras situações e determinando que o Estado apóie e fiscalize o funcionamento das entidades particulares de assistência social, respeitando as diretrizes previstas no n.º 2 do artigo 67.º, no artigo 69.º, na alínea do n.º 1 do artigo 70.º e nos artigos 71.º e 72.º, que tratam, respectivamente, da

²⁸¹ SACHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 9-52. p. 15.

²⁸² GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*, São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167. p. 142.

proteção à família, à infância, à juventude e à terceira idade.²⁸³ No art. 66, a Constituição portuguesa trata da proteção ao meio ambiente e da qualidade de vida, artigo que pode ser considerado como interligado ao dever de solidariedade intergeracional.

Relacionada ao tema da solidariedade na Constituição portuguesa, não podemos deixar de mencionar a obra do português Casalta Nabais, autor do livro *Dever Fundamental de Pagar Impostos*, com foco nesse dever no âmbito do ordenamento português. O autor destaca a importância da abordagem doutrinária no que tange aos deveres fundamentais, mencionando que, na maioria das constituições, a questão dos deveres resta relativamente esquecida, em função da primazia geralmente concedida à assecuração do rol de direitos fundamentais²⁸⁴.

Para o autor português, portanto, embora considerada a primazia concedida à questão dos direitos fundamentais, o dever fundamental de pagar impostos estaria consolidado na carta lusa, de forma obviamente relacionada à cláusula geral de solidariedade contida no art. 1º do mesmo diploma legal. Ainda, embora não explícito, esse dever seria relacionado ao contexto jurídico do ordenamento luso na sua totalidade, pois, mesmo que se observe que não existia na Constituição portuguesa essa regra expressa, tal condição seria obviamente deduzida de diversos dispositivos constitucionais²⁸⁵.

Pertinente considerar os regramentos contidos no art. 103 da Constituição Portuguesa, que, ao tratar do sistema fiscal, prevê especificamente que este vise à satisfação das necessidades do Estado, assim como a uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza

²⁸³ Artigo 63º. Segurança social e solidariedade: 1. Todos têm direito à segurança social. 2. Incumbe ao Estado organizar, coordenar e subsidiar um sistema de segurança social unificado e descentralizado, com a participação das associações sindicais, de outras organizações representativas dos trabalhadores e de associações representativas dos demais beneficiários. 3. O sistema de segurança social protege os cidadãos na doença, velhice, invalidez, viuvez e orfandade, bem como no desemprego e em todas as outras situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho. 4. Todo o tempo de trabalho contribui, nos termos da lei, para o cálculo das pensões de velhice e invalidez, independentemente do sector de actividade em que tiver sido prestado. 5. O Estado apoia e fiscaliza, nos termos da lei, a actividade e o funcionamento das instituições particulares de solidariedade social e de outras de reconhecido interesse público sem carácter lucrativo, com vista à prossecução de objectivos de solidariedade social consignados, nomeadamente, neste artigo, na alínea b) do n.º 2 do artigo 67.º, no artigo 69.º, na alínea e) do n.º 1 do artigo 70.º e nos artigos 71.º e 72.º. PORTUGAL, *Constituição da República Portuguesa*, 1976. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 10 fev. 2018.

²⁸⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3. reimp. Coimbra: Almedina, 2012. p. 63.

²⁸⁵ Campos refere que: “A identidade do estado português como Fiscal, assim como a própria fundamentalidade material dos impostos não são normas constitucionais expressas ou indiretamente referidas em um ou outro determinado dispositivo constitucional. São, sim, inferidas, por Casalta Nabais, das estruturas constitucionais – das tarefas e objetivos fundamentais do estado português e dos sistemas financeiro e fiscal (a Constituição Fiscal) e dos direitos fundamentais e sociais (a Constituição do indivíduo_ - e das relações e conexões normativas, valorativas e funcionais entre essas estruturas)”. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *O dever fundamental de pagar “tributos” na Constituição de 1988*. Disponível em: <http://uerj.academia.edu/CarlosAlexandreDeAzevedoCampos>. Acesso em: 20 fev. 2018. p. 17.

(art.103.1), consignando ainda que os impostos devam ser criados por lei (art. 103.2) e que ninguém possa ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou não sejam cobrados nos termos da lei (103.3). Sobre a natureza dos impostos, disciplinada no art. 104 da mesma carta, observa-se que o regramento constitucional consigna que o imposto sobre rendimentos pessoais vise à diminuição das desigualdades e seja único e progressivo, devendo levar em conta as necessidades e rendimentos do agregado familiar.²⁸⁶

Casalta Nabais refere que, segundo o ordenamento português, para que um dever seja considerado como constitucional, deve estar expressamente consignado na Constituição, de forma implícita ou explícita, em razão do que o texto constitucional do país seria marcadamente um dos mais exaustivos em relação à previsão de um rol de direitos e deveres fundamentais dos cidadãos²⁸⁷.

Ainda, acerca da necessária relação entre os deveres fundamentais e a solidariedade social como valor constitucional marcante na Constituição portuguesa, sempre pertinentes as palavras de Casalta Nabais:

De resto, alguns deveres têm mesmo um significado específico para certos valores ou instituições constitucionais como é visível, por exemplo, nos deveres de serviço militar, de voto e de pagar impostos, face, respectivamente, à defesa nacional, ao sistema democrático e ao estado fiscal, ou ainda na existência de deveres fundamentais associados a certos direitos ‘sociais’ – os designados direitos ‘ecológicos’ – que não só convertem estes direitos em direitos de solidariedade, mas simultaneamente contribuem para caracterizar o atual estado constitucional português como um estado fortemente social ou solidarista.²⁸⁸

A Constituição espanhola, por sua vez, também prevê o princípio da solidariedade em diversos dispositivos. Considerada a grande diversidade regional do país, o tema da solidariedade aparece primeiramente no art. 2º da referida carta constitucional: “Artigo 2º: A Constituição baseia-se na unidade indissolúvel da Nação Espanhola, a pátria comum e indivisível de todos os espanhóis, e reconhece e garante o direito à autonomia das

²⁸⁶ PORTUGAL, *Constituição da República Portuguesa*, 1976. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 10 fev. 2018.

²⁸⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3. reimp. Coimbra: Almedina, 2012. p. 61 e p. 63, nas quais o autor refere que nesse ponto as constituições italiana e espanhola seriam distintas da portuguesa, pois conteriam cláusulas gerais impositivas de deveres sociais. Nesse contexto, o autor destaca que: “Questão aparentemente fácil de resolver relativamente a constituições, como a italiana e a espanhola, que, segundo alguma doutrina, conteriam uma cláusula geral de deverosidade social, retirada respectivamente do art. 2º e do art. 9º, e que exprimiria a possibilidade de tutelar constitucionalmente deveres ou valores sem expressão no texto constitucional que vão emergindo ao nível da consciência comunitária ou da ‘constituição material’.”

²⁸⁸ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3. reimp. Coimbra: Almedina, 2012. p. 98.

nacionalidades e regiões que a integram e a solidariedade entre todas elas”. (tradução da autora)”²⁸⁹

Em relação à previsão do princípio da solidariedade no ordenamento espanhol, pertinentes as lições de Maria Cristina Pauner Chulvi. Segundo a autora, a consolidação desse princípio na Constituição do país teria duas expressões principais: a primeira, relacionada à tentativa de equilíbrio entre os princípios da autonomia das regiões e o da unidade da nação espanhola, e a segunda, no que se caracterizaria como um dos principais valores da carta constitucional, concernente à proteção das relações interpessoais e interterritoriais no âmbito econômico e financeiro.²⁹⁰

Dessa forma, observa-se que, no art. 40 da Constituição espanhola, consta a atribuição dos poderes públicos de promover condições favoráveis para o progresso social e econômico e para uma distribuição da renda regional e pessoal mais equitativa, previsão que pode ser considerada como estritamente relacionada à aplicação do princípio da solidariedade. Já no art. 45.2, consta o dever dos poderes públicos de zelar pela utilização racional de todos os recursos naturais, para proteção da qualidade de vida e defesa do meio ambiente, apoiando-se na indispensável solidariedade coletiva²⁹¹, que expressa a proteção da solidariedade entre gerações.

No art. 138 da referida carta constitucional, encontramos a previsão relacionada à efetividade do princípio da solidariedade propriamente dito. O referido artigo consigna que o Estado deve garantir a realização do princípio da solidariedade, zelando pelo estabelecimento de um equilíbrio econômico adequado e justo entre as diversas partes do território espanhol²⁹².

²⁸⁹ Tradução nossa: Artículo 2º: “La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”. ESPAÑA, *Constitución Española*, 1978. Disponível em: http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf. Acesso em: 01 fev. 2018.

²⁹⁰ CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 277.

²⁹¹ ESPAÑA, *Constitución Española*, 1978. Disponível em: http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf. Acesso em 01 fev. 2018. Tradução nossa: “Artículo 40 - Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial, realizarán una política orientada al pleno empleo”. Artículo 45 – “Medio ambiente. Calidad de vida 1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva”.

²⁹² ESPAÑA, *Constitución Española*, 1978. Disponível em: http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf. Acesso em: 01 fev. 2018. Tradução nossa: “Artículo 138.1: El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad, consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo,

3.4 A solidariedade como direito e como dever fundamental de pagar impostos e o financiamento dos direitos fundamentais

Preliminarmente, convém que se observe que, em relação à terminologia adotada quando se aborda o dever de pagar impostos, muitos autores e julgados utilizam, de forma relativamente indiscriminada, os termos *impostos* e *tributos*. Aqui, faz-se pertinente mencionar a crítica formulada pelo professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos, referindo que o termo é adotado em muitos julgados do Supremo Tribunal Federal que abordam o dever de pagar “tributos”, utilizando-se essa terminologia por meio de uma generalização e de forma imprecisa, em razão do que o autor intitula o artigo no qual aborda o tema como “O dever fundamental de pagar ‘tributos’”, com a expressão *tributos* entre aspas²⁹³.

Em uma tentativa de esclarecimento e adequação dessas generalizações, o autor aponta que, em realidade, a utilização da expressão *dever fundamental de pagar “impostos”* seria a mais adequada, dado o significado da ausência de contraprestação específica estatal no contexto do termo *impostos*, mas que comumente se poderia utilizar, algumas vezes, com ressalvas, a expressão *dever fundamental de pagar tributos*, que incluiria o dever de pagamento de contribuições sociais. Estas, no Brasil atual, representam parte considerável das receitas públicas²⁹⁴. Consideradas essas observações, adota-se como correta no âmbito do presente estudo a utilização da expressão *dever fundamental de pagar impostos*, dado o escopo da tese, que aborda especificamente a questão da aplicação do princípio da

entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular”.

²⁹³ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *O dever fundamental de pagar “tributos” na Constituição de 1988*. Disponível em: <https://uerj.academia.edu/CarlosAlexandreDeAzevedoCampos>. Acesso em: 20 fev. 2018. p. 26-27.

²⁹⁴ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *O dever fundamental de pagar “tributos” na Constituição de 1988*. Disponível em: <https://uerj.academia.edu/CarlosAlexandreDeAzevedoCampos>. Acesso em: 20 fev. 2018. p. 21 35 e 27. Campos pondera que: “Justamente por não concordar com essa generalização, coloquei, no título desse artigo, a palavra tributos entre aspas. A construção teórica de Nabais deixa claro que a fundamentalidade material alcança apenas os tributos unilaterais, mormente impostos, mas também espécies que possam ser reconduzidas ao ‘conceito constitucional de imposto’, como disse o próprio professor. [...] Portanto, para a correta migração de ideias, não há que se falar em um dever fundamental geral de pagar “tributos”, o que inclui taxas e contribuições sinalagmáticas. Ao se falar desse dever no Brasil, deve-se entender [...] o dever fundamental de pagar impostos e contribuições de seguridade social dos empregadores”. Aqui, conviria observar ainda as pertinentes colocações do autor, *ibid*, p. 34 e 40, que refere que apesar da classificação tradicional que considera que as contribuições de seguridade social seriam tributos, dada a magnitude que a arrecadação dessas contribuições atualmente possui, relacionadas ao extraordinário número de tarifas sociais que devem ser financiadas pelo Estado, essas contribuições poderiam ser consideradas como ‘impostos com destinação específica’.

solidariedade à cobrança do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, caracterizando-se a abordagem, portanto, em termos da cobrança de um imposto.

É necessário referir, então, que o ordenamento jurídico pátrio sem dúvida tenha incorporado também esse dever, o qual, para adequada denominação, seria o dever de pagar impostos. Este dever estaria previsto no contexto de todo o texto constitucional brasileiro²⁹⁵, quando se trata de direitos e deveres fundamentais, e não apenas nos dispositivos relacionados à tributação. Também estaria diretamente fundamentado pelo princípio da solidariedade social, que demanda o dever de todos para a formação de uma sociedade fundada na igualdade e justiça sociais.

Entretanto, ao abordarmos essa relação entre o dever de pagamento de impostos e o princípio da solidariedade, não se pode olvidar de tratar a questão da delimitação da carga eficaz desse princípio quando relacionado aos deveres tributários. Isso, especialmente, no que diz respeito à exata ou justa escolha de critérios para determinação da medida de colaboração dos indivíduos para o financiamento das estruturas sociais e dos direitos fundamentais.

Nesse contexto, não seria equivocado afirmar que a solidariedade não fundamenta diretamente direitos, pois o faria por intermédio dos deveres, caracterizando-se enquanto expressão de um dever, de forma a não encontrar melhor campo de aplicação do que o direito tributário. Portanto, a solidariedade estaria intimamente ligada à liberdade, e o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos pelo pagamento de impostos seria correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais: por eles é limitado e simultaneamente lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade.²⁹⁶

A solidariedade seria responsável pelo estabelecimento de um vínculo de fraternidade entre aqueles que participam do grupo beneficiário de prestações positivas, especialmente aquelas relacionadas com os mínimos sociais e os direitos difusos²⁹⁷. Não seria exagerado concluir, portanto, que a solidariedade se traduz como direito, para o grupo beneficiário de prestações positivas e direitos difusos, e, simultaneamente, como dever, na medida em que os direitos de que são signatários os cidadãos devam ser financiados por recursos públicos advindos em grande parte da arrecadação tributária, o que expressaria,

²⁹⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *O dever fundamental de pagar “tributos” na Constituição de 1988*. Disponível em: <https://uerj.academia.edu/CarlosAlexandreDeAzevedoCampos>. Acesso em: 20 fev. 2018.

²⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 182.

²⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 182.

assim, seu viés de dever fundamental. Sinala-se, ainda, que os mesmos cidadãos possam ser muitas vezes integrantes dos dois polos dessa relação jurídica, ora fazendo parte do grupo daqueles que são detentores de direito, ora do grupo que financia o exercício desses direitos.

Conforme já referido quando se tratou, no tópico anterior, da temática de direitos e deveres na Constituição portuguesa, convém dizer que, em relação aos deveres fundamentais, historicamente, na maioria das Constituições, se verifica a absoluta preponderância da preocupação com a garantia dos direitos fundamentais. Isso deve ser considerado natural, dado o contexto histórico de diversas constituições europeias do período posterior à Segunda Guerra Mundial e do Brasil, caracterizado pela promulgação da atual Constituição Federal após um longo período de ditadura militar. Portanto, a maior parte das cartas constitucionais atuais confere preponderância à garantia de direitos fundamentais, em detrimento da previsão de deveres. Na Constituição Federal Brasileira, por exemplo, verifica-se que, apesar de o Capítulo I do Título II ter a denominação de “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”, a grande maioria dos dispositivos elencados no art.5º, em realidade, trata de direitos fundamentais.

A esse respeito, contudo, convém referir que, conforme destaca a espanhola Maria Cristina Pauner Chulvi, na maioria das constituições, o conceito de dever fundamental seria complementar ao de direito fundamental. A autora refere que a aparição do conceito no constitucionalismo seria praticamente concomitante ao de direitos fundamentais, em relação ao que cita como exemplo a consagração constitucional dos deveres no preâmbulo da Constituição francesa de 1795²⁹⁸, antecedida pela Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, a qual, nos seus arts. 13 e 14, já fazia menção a deveres relacionados à contribuição para as despesas de administração da força pública.²⁹⁹

Para Maria Cristina Pauner Chulvi, a obra de Immanuel Kant teria tido grande influência no que concerne à inserção do conceito de dever jurídico na doutrina moderna, o

²⁹⁸ CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 32.

²⁹⁹ Segundo a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, arts. 13 e 14: “Artigo 13º- Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades. Artigo 14º- Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.” Tradução nossa: “*Declaration des Droits de l’Homme et du citoyen de 1789* “Art. 13. Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. Art. 14. Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi, et d’en déterminer la quotité, l’assiette, le recouvrement et la durée”. FRANÇA. *Déclaration des Droits de l’Homme et du Citoyen*, 1789. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>. Acesso em: 22 set. 2017.

qual passaria a ser consolidado, carregando intrínseco conteúdo ético e proporcionando um intercâmbio entre o universo jurídico e moral. Entretanto, ressalta a autora que, para que um dever seja considerado não apenas como moral ou decorrente de convicções íntimas de determinado sujeito, deve estar, de alguma forma, consolidado no ordenamento jurídico.³⁰⁰

Em relação a esse processo de inserção dos deveres fundamentais no ordenamento jurídico, Maria Cristina Pauner Chulvi destaca o papel inicialmente desempenhado pelos autores contratualistas clássicos, segundo os quais os deveres fundamentais teriam sua raiz originada no contrato social, que estabeleceria tanto as obrigações dos poderes públicos quanto as obrigações dos cidadãos.³⁰¹ Contudo, a mesma autora evidencia que essa visão dos contratualistas clássicos deveria ser tida por superada, uma vez que, atualmente, a justificação dos deveres constitucionais transcenderia o fundamento do poder estatal, passando os deveres dos cidadãos a ter embasamento no bem comum, para o qual todos os cidadãos teriam a responsabilidade de contribuir.³⁰²

Na doutrina pátria, os estudos em relação aos deveres fundamentais e suas características mostram-se ainda pouco numerosos, merecendo destaque os ensinamentos de Ingo Sarlet. Para o autor, a ideia de dever fundamental seria uma das mais importantes inovações trazidas pela “nova dogmática” dos direitos fundamentais, os quais seriam intimamente relacionados ao reconhecimento da dimensão normativa do princípio da solidariedade e dos deveres jurídico-constitucionais (indo além das dimensões ética e moral) que lhe são imanentes.³⁰³

O reconhecimento dos deveres fundamentais como categoria autônoma em relação aos direitos fundamentais é também formulado por Canotilho. Conforme o autor, apesar da

³⁰⁰ CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 33.

³⁰¹ Nesse sentido, Chulvi esclarece que: “No entanto, de um ponto de vista mais moderado, os contratualistas clássicos (puffendorf, Hobbes, Locke, Rousseau, Kant), a partir da tese de que a raiz dos deveres fundamentais pode ser encontrada na origem do sistema político moderno, argumentaram que do pacto social nascem obrigações tanto das autoridades públicas como dos cidadãos. Na própria origem da sociedade política e do Estado, os deveres serão dos cidadãos e dos governantes, e são explicados entrelaçando a origem do poder e sua função no papel que os cidadãos desempenham.” Tradução nossa: “Sin embargo, desde una posición más moderada, los contractualistas clásicos (puffendorf, Hobbes, Locke, Rousseau, Kant) partiendo de la tesis que sostiene que la raíz de los deberes fundamentales se puede encontrar en el origen del sistema político moderno, han defendido que del pacto social nacen obligaciones tanto de los poderes públicos como de los ciudadanos. En el propio origen de la sociedad política y del Estado los deberes serán de los ciudadanos y de los gobernantes y se explican entrelazando el origen del poder y su función y el papel que los ciudadanos desempeñan.” CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 55.

³⁰² CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 55-57.

³⁰³ SARLET, Ingo Wolfgang e FENSTERSEIFER, Tiago. *Princípios do Direito Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 71 e 46.

estreita ligação entre direitos e deveres, muitas vezes estes últimos existiriam sem uma correspondência com direitos fundamentais, citando como exemplo desta categoria o dever de pagar impostos, o dever de recenseamento, o dever de colaborar na Administração eleitoral, o dever de defesa da pátria, o dever do serviço militar, entre outros.³⁰⁴

No mesmo sentido, é o entendimento de Maria Cristina Pauner Chulvi. A autora entende que a correspondência entre direitos e deveres fundamentais seria uma premissa equivocada, pois existiriam diversos deveres fundamentais previstos no ordenamento jurídico espanhol, em relação aos quais não existiriam direitos correspondentes. Para ela, dessa forma, não há uma necessária correlação entre direitos e deveres fundamentais, ainda que não se possa afirmar a ausência total de vinculação entre os referidos institutos jurídicos.³⁰⁵

No que interessa especificamente ao âmbito tributário, pertinente que se retomem os estudos desenvolvidos pela espanhola Maria Cristina Pauner Chulvi e a obra do português José Casalta Nabais. Com algumas divergências, já evidenciadas pelos títulos dos trabalhos – o primeiro, denominado *Dever Constitucional de Contribuir para o Sustento dos Gastos Públicos*,³⁰⁶ e o segundo, a clássica obra *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*³⁰⁷ –, ambos os autores ibéricos defendem a existência de um dever fundamental dos cidadãos de pagar impostos, que seria a fonte de financiamento do Estado e de efetivação dos direitos fundamentais.

Conforme entendimento da autora espanhola, já referido quando se tratou dos deveres fundamentais em geral, quando se aborda a questão dos deveres fundamentais, deve ser superada a doutrina contratualista clássica, inicialmente utilizada para a sua fundamentação. Deve-se, portanto, formular o entendimento no sentido de que os deveres fundamentais seriam justificados pela necessidade de promoção do bem comum, que incluiria o objetivo do Estado Social e Democrático de Direito em relação ao desenvolvimento de certo nível de justiça social e igualdade, que também contempla uma tarefa redistributiva desempenhada pela tributação, devendo os custos de financiamento do Estado ser solidariamente financiados por todos os cidadãos.³⁰⁸

³⁰⁴ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 13. reimp. Lisboa: Almedina, 2003. p. 531-532.

³⁰⁵ CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 34-35.

³⁰⁶ CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

³⁰⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 3. reimp. Coimbra: Almedina, 2012.

³⁰⁸ CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 56-58. Nesse sentido, refere que: “A imposição de deveres aos cidadãos não pode mais se basear unicamente no poder do Estado, requer uma

No mesmo sentido, são relevantes as considerações da autora ao referir que o dever de solidariedade seria fundamento e guardaria estreita relação com o dever de contribuir para o sustento dos gastos públicos. Ainda, a realização de direitos de caráter econômico e social, assim como a realização de justiça social, não poderia ser dissociada do cumprimento de deveres tributários.³⁰⁹

Segundo José Casalta Nabais, todos os direitos teriam custos públicos, o que não se restringiria aos modernos direitos sociais (normalmente associados a custos sociais), sendo os custos comunitários também representados pelos clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais tenderiam a ficar esquecidos. Portanto, seriam carecedores de sentido os entendimentos segundo os quais os direitos negativos, normalmente caracterizados pelo direito de propriedade e pela liberdade contratual, representariam apenas custos privados.³¹⁰

Entendimento semelhante é esposado por Cass Sustein, que afirma que a distinção entre os direitos positivos, demandando prestações estatais, e os negativos, marcados, em geral, por abstenções estatais, seria relativamente indiferente. Isso porque todos os direitos demandariam ações estatais que garantam o seu exercício, caracterizando-se, portanto, todos como positivos e geradores de custos sociais.³¹¹

O direito de propriedade, por exemplo, classicamente considerado como direito negativo, somente existiria na hipótese de ser consagrado em lei³¹². Da mesma forma, o direito de propriedade só teria sentido quando seu exercício fosse garantido de modo

maior legitimação. E essa legitimação é aquela que concede o fim com o qual eles são estabelecidos: o interesse comum ou o bem. Por causa da sua realização, os encargos são distribuídos entre os cidadãos de uma forma que, em conjunto, contribuem para o fim público. [...] Uma das principais características do estado social é que ele tem um significado finalista: alcançar a justiça social por meio da legislação e a ação positiva dos poderes públicos.” Tradução nossa: “La imposición de deberes a los ciudadanos ya no se puede fundar unicamente en el poder estatal, requiere una legitimación superior. Y esta legitimación es la que la concede el fin con el que se establecen: el interés o bien común. En aras de su consecución se reparten las cargas entre los ciudadanos de forma que, solidariamente, contribuyan al fin publico. [...] Una de las principales características del estado social es que tiene una significación finalista: alcanzar la justicia social por medio de la legislación y de la acción positiva de los poderes públicos.”

³⁰⁹ CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 83-87.

³¹⁰ Nabais aponta que: “Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também tem custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento.” NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Sustentável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 21.

³¹¹ HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass. *The cost of Rights: Why Liberty depend on Taxes*. New York: W,W Norrron Company, 2000. p. 35-48.

³¹² GALDINO, Flavio. O Custo dos Direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Renovar: Rio de Janeiro, 2007. p. 209- 292. p. 262-263.

coercitivo pelas autoridades, pelo Estado disposto a cobrar impostos e gastar, uma vez que defender os direitos de propriedade seria custoso.³¹³

Neste estudo, adota-se como correto o estabelecimento de estreita relação entre o dever de pagar impostos e o princípio da solidariedade no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, o que é, em realidade, decorrente dos valores esparsos por todo o ordenamento jurídico pátrio. Esse dever de pagar impostos no Brasil é necessariamente vinculado ao princípio da solidariedade, também constitucionalmente assegurado³¹⁴, uma vez que a realização de direitos fundamentais, tanto os positivos ou prestacionais quanto os negativos, conforme já referido, depende de financiamento por meio de recursos públicos obtidos pela via da arrecadação de impostos.

Para reforço do argumento, válidas as palavras de Marciano Buffon ao referir que as normas constitucionais relativas a deveres fundamentais não possam servir apenas como uma “carta de boas intenções” e que os deveres fundamentais seriam um conjunto de normas dotado de certa carga eficaz, que tem por intuito a efetividade de preceitos constitucionais, dependendo de contínuo esforço para seu cumprimento. Para o autor, esses deveres não poderiam ser injustificadamente dispensados, pois deles dependeriam vínculos de solidariedade, considerando-se que o conceito atual de cidadania abrangeria o de ter deveres.³¹⁵

³¹³ Nesse sentido, Holmes e Sustain referem que: “Devemos incluir nessas observações a proposição correlata de que os direitos de propriedade dependem de um Estado disposto a cobrar impostos e a gastar. Defender direitos de propriedade é custoso. Identificar com precisão a soma exata de dinheiro dedicada a proteção de direitos de propriedade cria complexos problemas contábeis. Mas claro: um Estado incapaz de apropriar-se de bens privados tampouco poderia protegê-los com eficácia. A segurança das aquisições e das transações depende, em um sentido rudimentar, da capacidade do governo de extrair recursos dos cidadãos particulares e aplicá-los a fins públicos. No fim das contas, é possível que os direitos de propriedade custem ao tesouro público mais ou menos tanto como nossos volumosos programas sociais.” Tradução nossa: “What needs to be added to these observations is the correlative proposition that property rights depend on a state that is willing to tax and spend. Property rights are costly to enforce. To identify the precise monetary sum devoted to the protection of property rights, of course, raises difficult issues of accountin. But this much is clear: a state that could not, under specified conditions, ‘take’ private assets could not protect them effectively, either. The security of acquisitions and transactions depend, in a rudimentary sense, on the government’s ability to extract resourses from private citizens and apply them to public proposes. On balance, property rights may even place a charge upon the public treasury that vies with the burden of our massive entitlement programs.” HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass. *The cost of Rights: Why Liberty depend on Taxes*. New York: W,W Norrron Company, USA, 2000. p. 61.

³¹⁴ Sarlet e Fensterseifer ponderam nesse contexto que: “Para cumprir com o projeto político-normativo moderno, há que dar especial destaque ao fortalecimento normativo-constitucional do princípio da solidariedade, reequacionando a distribuição das responsabilidades pela proteção e promoção dos direitos fundamentais entre o Estado e a sociedade, inclusive em face dos novos conteúdos trazidos pelos direitos fundamentais de terceira dimensão, como é o caso da proteção do ambiente, além, é claro, de reafirmação dos próprios direitos fundamentais de segunda dimensão (direitos sociais).” SARLET, Ingo Wolfgang e FENSTERSEIFER, Tiago. *Princípios do Direito Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 67.

³¹⁵ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 88 e 223.

Maria Cristina Pauner Chulvi também consagra a inegável relação entre o dever de contribuir ao sustento dos gastos públicos e o princípio da solidariedade, o qual seria um valor fundante do Estado Social e Democrático de Direito. O princípio da solidariedade, assim, permearia o dever de contribuir para o financiamento dos gastos públicos e trar-lhe-ia conteúdo ético e de justiça, no sentido de que os cidadãos saberiam que suas contribuições econômicas estariam permitindo a manutenção do Estado e da função redistributiva constitucionalmente exigida do sistema tributário.³¹⁶

Para José Casalta Nabais, o dever de pagar impostos teria íntima vinculação com a realização dos fins estatais relacionados à proteção do princípio da dignidade da pessoa humana e de um determinado nível de direitos fundamentais, constituindo-se como expressão dos direitos do homem e como dever de cidadania.³¹⁷ Tanto os direitos quanto os deveres fundamentais integrariam uma espécie de estatuto constitucional dos indivíduos, sendo que, mesmo na hipótese de os textos constitucionais não os consignarem expressamente, conteriam a expressão de diversos deveres fundamentais³¹⁸, em relação ao que são pertinentes as considerações do autor:

Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, não todos os cidadãos de um estado, mas apenas os fiscalmente capazes, incluindo-se neles, de um lado, as pessoas (ou organizações) colectivas e, de outro, mesmo os estrangeiros e apátridas. Isto é, não há lugar a qualquer (pretenso) direito fundamental de não pagar impostos, como um radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo económico e

³¹⁶ CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 83-87.

³¹⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 3. reimp. Coimbra: Almedina, 2012. p. 55. O renomado autor português consigna que: “Ou seja, a instituição ou não de deveres fundamentais repousa, em larguíssima medida, na soberania do estado enquanto comunidade organizada, soberania que não pode, todavia, fazer tábua rasa da dignidade humana, ou seja, de ideia de pessoa humana como princípio e fim da sociedade e do estado [...]. Em suma, por detrás (do conjunto) dos deveres fundamentais está um estado entendido como uma organização e um valor função da pessoa humana, um estado, no fim das contas, instrumento de realização da eminente dignidade humana.” NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 3. reimp. Coimbra: Almedina, 2012. p. 60

³¹⁸ NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 9-39. Especificamente na p. 15, o doutrinador lusitano faz referência à evolução dessas espécies de deveres, implícita ou explicitamente consignados nos textos constitucionais, quando refere que: “De resto as constituições, mesmo quando o não dizem, integram diversos deveres fundamentais. A este respeito, podemos mesmo considerar que historicamente se foram formando tantas camadas de deveres fundamentais quantas as camadas de direitos. E assim temos os deveres que vêm da época liberal, como os deveres de defesa da pátria e de pagar impostos; temos os deveres que são o contributo da ‘revolução’ democrática, consubstanciada na conquista do sufrágio universal, que nos deixou os deveres políticos como os deveres de sufrágio e de participação política; temos, enfim, os deveres que constituem o *apport* do estado social, ou seja, os deveres económicos, sociais e culturais, como os deveres de subscrever um sistema de segurança social, de proteger a saúde, de frequentar o ensino básico, etc.”

mais empenhados na luta contra a ‘opressão fiscal’ que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender.

Há, isso sim, o dever de todos de contribuir, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos econômicos (e não políticos) incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (e seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada.³¹⁹

Os deveres relacionados ao pagamento de impostos no Estado Social e Democrático de Direito teriam respaldo constitucional e seriam, dessa forma, veículos pelos quais esse Estado Social exerceria um papel redistribuidor de riquezas³²⁰, de promoção do bem comum, da igualdade e de realização da dignidade da pessoa humana. Os recursos obtidos pela via da tributação desempenhariam o papel de minimização de desequilíbrios nas relações sociais que afetem o desenvolvimento das pessoas, de maneira a satisfazer os postulados da solidariedade³²¹.

3.5 O desenvolvimento histórico da tributação e a consolidação do conceito de tributo como preço da liberdade

Os conceitos de Estado, das diversas formas de estruturação do poder de tributar, de exercício do poder fiscal e sua relação com a liberdade vêm evoluindo ao longo dos tempos e sofrendo inúmeras modificações históricas. De forma a acompanhar a evolução das formas de Estado, da economia e da política, o tributo³²² e a forma de exercício da tributação vem historicamente tendo grande importância no desenvolvimento do mundo moderno.

³¹⁹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 3. reimp. Coimbra: Almedina, 2012. p. 186.

³²⁰ NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 81-117. p. 99.

³²¹ CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 48 e 56-57.

³²² Observe-se que, a despeito da diferenciação estabelecida no tópico anterior relativa à necessidade de distinção entre os conceitos de tributo e imposto, quando se aborda o dever fundamental de pagar impostos, neste tópico, que trata da evolução histórica da tributação até a consolidação do moderno conceito de tributo será utilizada a expressão genérica “tributos”, considerada mais adequada no âmbito da abordagem histórica do desenvolvimento do poder fiscal nos últimos séculos, embora convenha observar que muitas vezes as obras consultadas, em especial no que respeita à questão histórica, não dão importância à distinção terminológica, utilizando os conceitos de forma indiscriminada. Além disso, talvez e possivelmente as denominações sejam utilizadas como sinônimos, dada a prevalência da utilização dos impostos, que seriam destituídos de caráter contraprestacional ou de destinação especial em termos de receitas, para o financiamento do erário público ao longo dos tempos. A opção pela utilização da expressão “tributos” em termos de abordagem histórica é feita também por influência da terminologia adotada em algumas das obras consultadas neste tópico, em especial as de TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991; BUFFON, Marciano. *Tributação como Instrumento de Intervenção Estatal: Breve História*,

Entretanto, o desenvolvimento histórico da tributação tem se caracterizado por inúmeras tensões, revoltas, resistências à opressão fiscal e à obrigatoriedade da tributação, assim como por debates sobre como a compulsoriedade tributária pode ser conciliada com o estatuto do homem livre, o qual, independentemente de sua vontade, é compelido contribuir para o sustento das despesas públicas. Essa questão conduz a inúmeras tentativas relacionadas à melhor fórmula de compatibilização da tributação com o exercício de liberdades fundamentais, bem como em relação aos limites de retirada de parcela da propriedade pela via da fiscalidade como forma de transferência de riquezas ao Estado, em uma tentativa de delimitação daquilo que deva se entender como tributação justa, legítima ou confiscatória³²³

Esses temas são bastante discutidos na doutrina pátria na obra de Ricardo Lobo Torres, merecendo destaque suas considerações sobre o desenvolvimento da ideia de Estado e do poder tributário segundo esses variados contextos³²⁴ e em diversos períodos históricos, conforme será tratado adiante.

3.5.1 O Tributo no Estado Patrimonial e no Estado de Polícia

O Estado Patrimonial, modelo que surge pela necessidade de organização estatal para fazer a guerra, vigente entre os séculos XII e XVII, vive precipuamente das rendas do príncipe. Considera as receitas de tributos de modo secundário, sendo que nesse período o poder tributário também era exercido periféricamente pela nobreza e pela Igreja³²⁵.

No período do Estado Patrimonial, a nobreza e a Igreja desfrutavam de privilégios fiscais e exerciam uma parcela de poder fiscal³²⁶. Contudo, nessa época, as receitas tributárias eram predominantemente identificadas com as rendas do príncipe, uma vez que sua

desde a Modernidade à Idade Contemporânea, Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v.4, n.4, Rio de Janeiro, 2016, p.1-20. Observe-se ainda que a imprecisão terminológica anteriormente referida pode ser observada, por exemplo, na obra de BALEEIRO, Aliomar. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.01, ao destacar que: “O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo a sua dominação[...]. No curso do tempo, o imposto, atributo do estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas [...]”.

³²³ CALIENDO, Paulo. *Três Modos de Pensar a Tributação*: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 77 e 84.

³²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

³²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no estado Democrático de Direito. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e Poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri, SP: Manole, 2005. p. 460- 503. p. 460.

³²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 32-34.

autoridade se sobrepunha à dos demais estamentos sociais, servindo a tributação basicamente para enriquecer o rei e aumentar o seu patrimônio.³²⁷

No patrimonialismo, a tributação incidia pesadamente sobre as camadas mais pobres da sociedade. O poder do príncipe não se deixava limitar pela liberdade individual, sendo o tributo utilizado como instrumento de confisco, em um período em que marcadamente os reis eram imensamente ricos, e o povo, muito pobre, o que gerava resistência à opressão fiscal.³²⁸ A ética patrimonialista defendia que a riqueza do rei reverteria em benefício do povo, a despeito de desprezar a riqueza individual, condenar o trabalho, proibir o luxo e a usura e justificar a pobreza, considerada uma espécie de virtude relacionada a possibilidades de salvação religiosa³²⁹.

No período do Estado Patrimonial, as rendas tributárias não eram consideradas como recursos públicos, tendo em vista a confusão entre os ingressos dominiais e fiscais. Dessa forma, não havia separação entre os recursos públicos e os do príncipe³³⁰, sendo difícil a distinção entre a fazenda do rei e a do Estado.

Com desenvolvimento do modelo de Estado absoluto ou do Estado de Polícia, o qual recebe esta denominação pejorativa por anteceder o Estado de Direito³³¹, surge uma distinção entre as rendas do príncipe e o erário público. A tributação assume uma feição mais organizada e um fim mais específico de financiar o aparelho burocrático do Estado, guerras e ações militares³³².

Em termos políticos, esse período corresponde ao chamado absolutismo esclarecido e, em termos intelectuais, ao iluminismo, que dá sustentação ideológica ao sistema, caracterizando-se pela rejeição ao predomínio religioso que marcou o período patrimonialista e pela fundamentação na razão e na moral. Esse novo modelo de Estado é caracterizado pela superação da preocupação com a salvação religiosa existente no período anterior, sendo

³²⁷ CALIENDO, Paulo. *Três Modos de Pensar a Tributação*: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 82.

³²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 38. Ainda segundo o autor, *ibid*, p. 45: “Durante todo o período do Estado patrimonial houve resistência à opressão fiscal, seja pela voz da doutrina, seja pela luta armada. De feito, a excessiva tributação dos pobres, os confiscos e as crises financeiras levaram às revoltas fiscais, que foram inúmeras nos séculos XVI e XVII.”

³²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 45.

³³⁰ LAKS, Larissa. Ricardo Lobo Torres: A Ideia de Liberdade no Estado Fiscal e no estado Patrimonial. In: CALIENDO, Paulo (coord.). *Clássicos de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 105-117. p. 107-108.

³³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 51.

³³² CALIENDO, Paulo. *Três Modos de Pensar a Tributação*: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 83.

marcado pela preocupação com a felicidade do Estado e dos súditos. Importa apontar, ainda, como outra característica do absolutismo esclarecido, o surgimento da doutrina da razão de Estado, que passa a justificar a tributação, o que gera um significativo incremento na arrecadação de tributos.³³³

Acompanhando a mudança de paradigmas morais, no período do Estado de Polícia, que representa uma transição entre o patrimonialismo e o Estado Fiscal, procura-se aliviar a tributação sobre os pobres e transferir-se sua proteção, antes responsabilidade da Igreja, ao Estado. Do ponto de vista econômico, o período do Estado de Polícia corresponde ao mercantilismo; no que tange à estrutura social, promove-se uma luta final contra as fontes periféricas de poder representadas pela nobreza e pela Igreja³³⁴.

Nesse período, afirma-se o conceito de tributo como preço da liberdade, mediante os novos conceitos de valorização do trabalho, da riqueza, de incentivo ao lucro no comércio e no câmbio e de valorização da busca da felicidade. A tributação ganha ares de elemento fiador para o alcance desses objetivos, conquistas estas que são aprofundadas no Estado de Direito, conforme adiante exposto³³⁵.

3.5.2 O declínio do Estado de Polícia e do liberalismo e o desenvolvimento do Estado Fiscal contemporâneo sob a forma do Estado Social e Democrático de Direito comprometido com a realização de justiça social

O Estado Fiscal teve origem no liberalismo, que prega essencialmente o conceito de Estado mínimo, assim como a neutralidade econômica dos tributos e do Estado. No âmbito político, esse período representa a afirmação das liberdades, a superação do absolutismo e a formação do Estado de Direito, caracterizando-se pela consagração da liberdade individual como direito, pela limitação ao poder do Estado e pela garantia de que o indivíduo poderia ter crenças particulares, independentemente da crença oficial.

O desenvolvimento do Estado Fiscal é marcado também pela gradual aceitação do poder fiscal, não mais como um ato de servidão ou de colocação do patrimônio privado à

³³³ TORRES, Ricardo Lobo, *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 54, 65, 71 e 91.

³³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 52.

³³⁵ TORRES, Ricardo Lobo, *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 82-83.

mercê dos interesses do soberano, mas como uma forma de contribuição particular à manutenção da esfera pública de liberdade, que garante a cidadania.³³⁶

Em termos econômicos, o período do liberalismo proporciona um imenso crescimento e avanços em termos de industrialização. Contudo, após a implementação desse modelo de abstencionismo estatal, a crença liberal baseada no livre jogo de forças de mercado ou na “mão invisível” do mercado como reguladora da economia e da sociedade vai gradualmente se mostrando ineficiente, situação que se agravou com a crise de 1929³³⁷.

Essa crise do liberalismo demonstrou, portanto, a necessidade de revisão dos sistemas econômicos, sociais e políticos então vigentes, uma vez observado que essa forma de Estado não era capaz de dar resposta a inúmeras problemáticas sociais que o próprio sistema provocara ao instituir, pelo Estado de Direito, garantias de igualdade, liberdade e de livre exercício da propriedade que acabavam causando situações de desigualdade. Surge, assim, o Estado Social, dotado de políticas corretivas de distorções de mercado, a exemplo da redistribuição de renda, voltadas a estabelecer justiça e segurança sociais.³³⁸

Gradualmente, portanto, o modelo de Estado de Direito meramente formal, caracterizado por um modelo liberal abstencionista, vai cedendo espaço a um Estado que desempenhe um papel mais ativo na sociedade.³³⁹ Nesse novo contexto, os tributos passam a ser tratados como forma de custeio das políticas públicas e, sob o neoconstitucionalismo, como mecanismos de financiamento dos direitos fundamentais³⁴⁰.

Consolida-se, assim, segundo o art. 1º da Constituição Federal no Brasil, o princípio do Estado Democrático de Direito, com vistas a assegurar tanto o conteúdo formal quanto o conteúdo material do Estado de Direito. Isso significa, acima de tudo, o objetivo de concretizar um novo modelo político-jurídico, comprometido com a realização de justiça social.

³³⁶ CALIENDO, Paulo. *Três Modos de Pensar a Tributação*: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 83.

³³⁷ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67. p. 56. e BUFFON, Marciano e MARCOLAN, Evelyn Palomino. Tributação como Instrumento de Intervenção Estatal: breve história, desde à modernidade à idade contemporânea. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, 20p., 2016. p. 04. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/18322>. Acesso em: 21 mar. 2018.

³³⁸ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67. p. 56.

³³⁹ YAMASHITA, Douglas. *Direito Tributário*: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014. p. 37-40.

³⁴⁰ CALIENDO, Paulo. *Três Modos de Pensar a Tributação*: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 79-85.

Essa nova configuração de Estado, mais comprometida com a justiça social ou com a democrática distribuição de direitos entre os cidadãos, assume inúmeras denominações, conforme já referido, sendo muitas vezes designada como “Estado Social”, “Estado Providência” ou “Estado de Bem-Estar”³⁴¹.

Inclusive, essa variedade semântica pela qual esse modelo estatal que visa à cobertura de um extenso leque de direitos fundamentais e sociais é denominado é bem abordada por Ingo Sarlet. O autor trata do tema enfatizando a necessidade de formulação de um acordo semântico em torno do assunto, adotando a expressão "Estado Social de Direito", com a ressalva de que, embora nem todas as expressões tenham exatamente o mesmo sentido, todas elas apresentam pontos em comum relacionados à previsão de certo grau de intervenção estatal na atividade econômica, no intuito de assegurar aos particulares um mínimo de igualdade material e liberdade real, bem como a garantia de condições materiais mínimas para uma existência digna.³⁴²

Por influência da obra de Ingo Sarlet, que utiliza a expressão "Estado Social de Direito", ou da expressão “Estado Democrático de Direito”³⁴³, cunhada no art. 1º do texto constitucional, adota-se no presente estudo a denominação “Estado Social e Democrático de Direito” como expressão de um Estado de Direito voltado à consecução da justiça social, caracterizando-se essencialmente como um Estado economicamente interventor e socialmente conformador³⁴⁴.

Contudo, a pretensão de que esse modelo de Estado desempenhe inúmeros papéis e funções também passa a ser uma razão para a sua ineficiência, diante da impossibilidade de atendimento de todos os objetivos pretendidos. Assim, em virtude da finitude de recursos públicos, que se mostram insuficientes diante das despesas e necessidades ilimitadas de gastos

³⁴¹ NABAIS, Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável*: estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina: 2005. p. 46-47.

³⁴² SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais sociais na Constituição de 1988. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 1, p. 5-8, abr. 2001. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br/pdf_seguro/REVISTA-DIALOGO-JURIDICO-01-2001-INGO-SARLET.pdf. Acesso em: 10 jun. 2016.

³⁴³ YAMASHITA, Douglas. *Direito Tributário*: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014. p. 37-40 e 41. Yamashita esclarece nesse contexto que: “o Estado Democrático de Direito combate o Estado liberal burguês, em prol de um Estado Social de Direito”, e ainda: “Daí deduzimos a expressa fundamentação do princípio do Estado Social, p. ex, do preâmbulo que trata de ‘direitos sociais’ e dos arts. 3º, I e IV, 6 e 7º da Constituição de 1988. Estado Democrático de Direito significa, portanto, Estado Social Democrático de Direito”. p. 40-41.

³⁴⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais sociais na Constituição de 1988. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 1, p. 5-8, abr. 2001. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br/pdf_seguro/REVISTA-DIALOGO-JURIDICO-01-2001-INGO-SARLET.pdf. Acesso em: 10 jun. 2016. p. 03-04. Atualmente, consideradas as imensas questões que relacionam a proteção ao meio-ambiente à promoção de uma vida digna e os direitos fundamentais das presentes e futuras gerações, vide SARLET, Ingo Wolfgang e FENSTERSEIFER, Tiago. *Princípios do Direito Ambiental*. São Paulo: Saraiva: São Paulo, 2014. p. 69.

públicos existentes sob este novo modelo estatal, vivenciamos na atualidade novamente a discussão acerca da existência de uma “crise do atual modelo de Estado Fiscal”.

A falta de recursos para que se concretize toda a gama de objetivos aos quais o Estado Social e Democrático de Direito se propõe passa a gerar a situação de crise. Isso demandaria a rediscussão de objetivos estatais em termos ideológicos e de política fiscal em relação aos dogmas que sustentariam o modelo³⁴⁵, além de um debate social sobre a necessidade de redefinição dos objetivos estatais e dos direitos que devem ser necessariamente financiados pelo Estado³⁴⁶.

A despeito da constatação do afirmado esgotamento do modelo do Estado Social e Democrático de Direito, devemos atentar para as advertências que nos faz Ingo Sarlet³⁴⁷ ao referir que as garantias de direitos sociais sempre tendem a ser questionadas ou relativizadas nas situações de crise e que as situações de escassez orçamentária devam levar a uma ponderação relacionada aos objetivos estatais de realização de justiça social e de concretização de direitos fundamentais.

Com efeito, o modelo de Estado Social e Democrático de Direito demonstra sinais de esgotamento, e seus ideais devem ser constantemente rediscutidos para que se possa adequar a arrecadação às necessidades geradas pelos gastos públicos.³⁴⁸ Entretanto, esse debate acerca dos objetivos gerais a serem financiados por esse Estado Social e Democrático de Direito tem servido muitas vezes como escudo para muitos que defendem o retorno a um modelo de Estado mínimo, preocupado apenas com a eficiência econômica, que não teria, portanto, responsabilidades sociais e relação com a realização de justiça social.³⁴⁹ Não se pode concordar com tal posição, pois ela redundaria no desvirtuamento do modelo de Estado

³⁴⁵ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 37.

³⁴⁶ LAKS, Larissa e DE MARCHI, Cristiane. Possibilidades e Limites de Conciliação entre o princípio da capacidade contributiva e a tributação extrafiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 127, p. 271-297, mar./abr. 2016. p. 275.

³⁴⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais sociais na Constituição de 1988. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 1, p. 1-46; trecho às p. 5-8, abr. 2001. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br/pdf_seguro/REVISTA-DIALOGO-JURIDICO-01-2001-INGO-SARLET.pdf. Acesso em: 10 jun. 2016. Sarlet, *ibid*, p.38, aponta que: “Neste contexto, cumpre retomar a temática inicial da crise do Estado Social de Direito e dos direitos fundamentais [...] Com efeito, quanto mais diminuta a disponibilidade de recursos, mais se impõe uma deliberação democrática a respeito de sua destinação, especialmente de forma a que sejam atendidas satisfatoriamente todas as rubricas do orçamento público, notadamente aquelas que dizem com a realização dos direitos fundamentais e da própria justiça social.”

³⁴⁸ NABAIS, Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina: 2005. p. 46 e seguintes.

³⁴⁹ NABAIS, Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina: 2005. p. 115.

proposto pela Constituição Federal de 1988, indiscutivelmente responsável pela realização e garantia de inúmeros direitos fundamentais.

No contexto delineado pelo Estado Fiscal comprometido com a realização de justiça, os impostos representariam, então, o preço a pagar pela sociedade que temos, pela sociedade civilizada e assente na ideia de liberdade, o que confirmaria o afirmado no tópico anterior, ou seja, que todos os direitos representam custos para a comunidade em que são exercidos.

3.5.3 O Tributo como preço da liberdade

Uma vez observado que, no Estado Fiscal, os tributos passam a desempenhar o papel de preço da liberdade representada pela consolidação do direito à propriedade privada, incidindo sobre as vantagens auferidas pelo cidadão, com base na livre-iniciativa³⁵⁰, deve-se também referir que, para fins de preservação dessa propriedade privada, as limitações ao poder tributário são exercidas pelo constitucionalismo e pelas declarações de direitos, antecipados ou complementados pelas novas diretrizes do pensamento ético e jurídico.³⁵¹

O atual conceito de cidadania e a sua referência relacionam-se à ideia de liberdade e também à liberdade do cidadão de possuir bens e de ter suas propriedades protegidas pelo Estado, uma vez que a este cederia parcela desses direitos pela via do pagamento de tributos. Assim, essa possibilidade representada pelo direito à propriedade significa, de certa forma, a superação, pelo cidadão, da posição de escravo ou de súdito³⁵², que não possuiria relação político-institucional com o Estado³⁵³.

³⁵⁰ NABAIS, Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável*: estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina: 2005. p. 26. Nabais refere que o Estado fiscal seria a regra do estado moderno, existente na generalidade dos países contemporâneos desenvolvidos, caracterizado pela satisfação de suas necessidades por impostos.

³⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 98.

³⁵² Nesse contexto, Caliendo refere que: “De modo geral, podemos afirmar que a história dos tributos tem sido uma história de superação da vassalagem e opressão pela afirmação da cidadania e da liberdade. Essa afirmação ocorre sem nenhum traço de evolucionismo histórico, ou seja, de consideração de que a história possui um desígnio geral e imanente, mas tão somente pela consideração dos fatos históricos ocorridos até o momento.” CALIENDO, Paulo. *Três Modos de Pensar a Tributação*: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 78.

³⁵³ Acerca deste tema, pertinente à referência às palavras da autora desta tese: “No Estado Fiscal, a liberdade se assume como fiscalidade, e os impostos firmam-se como preço dessa liberdade, incidindo sobre as vantagens auferidas pelo cidadão com base na livre-iniciativa, no novo contexto de garantia de propriedades privadas, em que o tributo se constitui como uma forma de o cidadão garantir sua propriedade, à medida que cede parcela de sua propriedade através do pagamento de impostos ao Estado, segundo sua capacidade individual, o que lhe garante sua condição de cidadão livre, pois aquele que detém alguma propriedade não é propriedade de um senhor.” LAKS, Larissa. Ricardo Lobo Torres: *A Ideia de Liberdade no Estado Fiscal e no estado Patrimonial*. In: CALIENDO, Paulo (coord.). *Clássicos de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 105- 117. p. 116.

Observe-se, ainda, que a cidadania seria um conceito amalgamado ao orçamento estatal, segundo o qual só é tributado quem está representado, ou seja, “*no taxation without representation*”³⁵⁴. Nesse contexto, o fundamento das noções de cidadão e de cidadania estaria vinculado a uma série de princípios de ordem moral, conceitos supraestatais vindos de um *ethos* jurídico-político, incluído no contexto histórico em que vivemos desde Rousseau.³⁵⁵

O exercício da liberdade individual estaria, portanto, intimamente ligado ao poder de tributar, exercendo o tributo o papel de preço da liberdade econômica, que simultaneamente implicaria a perda de parcela desta liberdade ao incidir sobre os frutos do patrimônio e do trabalho, o que permitiria o uso da expressão “liberdade fiscal”.³⁵⁶ Segundo Ricardo Lobo Torres, no Estado Fiscal, deve-se manter um mínimo de liberdade individual não tributada, de forma a ser permitido que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, adquirindo tal imposição a característica de preço da liberdade:

Interessa-nos aqui a ideia, que já expusemos nos capítulos anteriores, de que o tributo é o preço da liberdade para o efeito de lhe fixar a finalidade ética e econômica e a dimensão existencial de instrumento de alienação do cidadão diante do Estado. Dentro desse ponto de vista é que vale a pena invocar a lição de Adam Smith: “Todo o imposto contudo é, para quem o paga, não um sinal de escravatura mas de liberdade. Denota que está sujeito ao governo, mas que, como tem alguma propriedade, não pode ser propriedade de um senhor.”³⁵⁷

Para Klaus Tipke, o direito tributário é parte de um ordenamento jurídico liberal, em um contexto em que a tributação constituiria uma forma de participação na propriedade privada e na economia privada. É observável que os tributos não seriam necessários em uma eventual situação em que o Estado já controlasse a economia sozinho ou fosse proprietário da

³⁵⁴ SCHÖN, WOLFGANG. Taxation and Democracy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working paper 2018-13, October 2018. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3267279. Acesso em 19/07/2019 destaca muito bem essa necessária relação entre tributação, representação e democracia, quando refere, p.02, que: “Over the last 200 years, the statement ‘no taxation without representation’ has been globally accepted and explicitly enshrined in widespread constitutional language. This close relationship between democracy and taxation is also supported by robust findings in the field of political economy, according to which efficient decision-making in the area of taxation requires ‘congruence’ or ‘equivalence’ as regards the people who vote on the tax, the people who pay the tax and the people who benefit from the tax.”. Ao longo dos últimos duzentos anos, a afirmação “sem taxação sem representação” tem sido globalmente aceita e explicitamente consagrada na linguagem constitucional generalizada. Esta relação estreita entre democracia e tributação é também sustentada por descobertas robustas no campo da economia política, segundo as quais a tomada de decisões na área da tributação exige ‘congruência’ ou ‘equivalência’ em relação às pessoas que votam no imposto, as pessoas que pagam o imposto e as pessoas que se beneficiam do imposto.”

³⁵⁵ SALDANHA, Nelson. Ethos político, direitos e cidadania. In: TORRES, Ricardo Lobo (coord.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 459-465. p. 461.

³⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no estado Democrático de Direito. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e Poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri, SP: Manole, 2005. p. 464.

³⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 139.

grande maioria dos meios de produção. Assim, o quanto a coletividade detentora de propriedades deve pagar ao Estado sob a forma de tributos seria o grande tema quando se apresentam indagações relativas à estruturação do sistema tributário que estariam intimamente relacionadas às bases jurídicas e ao ordenamento social delineado na Constituição de cada país³⁵⁸.

Nesse debate, conviria mencionar, ainda, que a extensão das necessidades arrecadatórias do Estado seria variável segundo o escopo político-ideológico. Eis que, segundo a visão liberal clássica, as necessidades financeiras de cada Estado corresponderiam à sua demanda em termos de custos. Desse modo, quanto maiores os custos estatais, melhor deve ser o equacionamento da distribuição das cargas tributárias e melhor o manejo dos conceitos de generalidade e de igualdade da imposição.³⁵⁹

3.6 Eficácia, efetividade controle e força normativa do princípio da solidariedade

Quando se aborda a questão da eficácia das normas constitucionais, faz-se necessária a referência à questão preliminar, relativa às inúmeras classificações e concepções ligadas à problemática no âmbito do direito constitucional brasileiro, tema que é muito bem abordado por Ingo Sarlet no seu *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*³⁶⁰.

É necessário frisar o excelente apanhado formulado pelo doutrinador gaúcho, que historia todo o desenvolvimento das teorias acerca da eficácia das normas constitucionais e refere que o ponto de partida para o estudo da carga eficaz das normas constitucionais na doutrina pátria foi marcado pela obra de Ruy Barbosa, um dos idealizadores da ordem constitucional republicana. Influenciado pela doutrina norte-americana, distinguia as normas constitucionais em dois tipos: as normas autoaplicáveis, que produziriam efeitos independentemente de qualquer atuação do legislador, e as normas não autoaplicáveis, que demandariam uma atuação do legislador para tornar efetivos os seus preceitos. A teoria de Ruy Barbosa, também chamada de “doutrina clássica”, em que pese sua importância, foi posteriormente superada por tornar-se incompatível com a ordem constitucional

³⁵⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 53. Segundo o autor: “A questão de quanto a coletividade liberalmente concebida pode reivindicar do lucro privado e reduzir o consumo, depende da extensão de obrigatoriedade social (Sozialpflichtigkeit) que a Constituição (art. 14 GG) e a Sociedade exigem da propriedade privada.” (p.53)

³⁵⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 55.

³⁶⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 250 e seguintes.

implementada a partir da Constituição Brasileira de 1934, caracterizada por um forte cunho social e programático, aspectos que acompanhariam o desenvolvimento do nosso direito constitucional até os dias atuais³⁶¹ e que determinariam uma revisão de conceitos em relação à aplicabilidade de todo e qualquer tipo de norma constitucional.

A superação da doutrina clássica, portanto, partiria da concepção segundo a qual as constituições não conteriam normas que representem simples declarações a que não se deva dar valor normativo³⁶² ou às quais se devesse atribuir meramente valor moral de conselhos, avisos ou lições, e todas as normas constitucionais teriam a força imperativa de regras ditadas pela soberania popular a seus órgãos.³⁶³

Partindo de tal premissa, Sarlet referencia diversas concepções contemporâneas acerca da eficácia das normas constitucionais³⁶⁴, com ênfase na classificação binária formulada por José Horácio Meirelles Teixeira. Este as divide entre normas de eficácia plena e normas de eficácia limitada; estas últimas se subdividiriam em normas programáticas, de conteúdo ético e social, e normas de legislação, relacionadas à normatização de competências e a conteúdo organizacional³⁶⁵.

O professor Sarlet destaca que, em que pesem as distinções formuladas pela maioria das concepções acerca da eficácia das normas constitucionais³⁶⁶, todas convergiriam no sentido de que existiriam dois grupos de normas: aquelas que dependem e aquelas que não dependem de intervenção do legislador para gerar seus efeitos principais. Ainda, todas as classificações coincidiriam para apontar que determinadas normas constitucionais, em virtude

³⁶¹ Nesse sentido, Sarlet refere que: “Enquanto a concepção clássica partia da premissa de que a maior parte das disposições constitucionais não era diretamente aplicável sem a intervenção do legislador infraconstitucional, a doutrina atual parte da constatação de que a maioria das normas constitucionais constitui direito plena e diretamente aplicável”. SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 252.

³⁶² CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 13. reimp. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1177.

³⁶³ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 253.

³⁶⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 254-264. O autor gaúcho destaca as classificações formuladas por José Horácio Meirelles Teixeira, José Afonso da Silva, Celso Ribeiro Bastos e Carlos Ayres Brito, Maria Helena Diniz, Celso Antônio Bandeira de Mello e Luís Roberto Barroso.

³⁶⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 255. Sarlet explicita que, segundo J.H. Meirelles Teixeira, as normas de eficácia plena seriam aquelas que produzem desde a sua promulgação todos os efeitos essenciais, ao passo que as normas de eficácia limitada não produziram todos os seus efeitos essenciais desde a promulgação, porque não se estabeleceu sobre a matéria uma normatividade suficiente.

³⁶⁶ Conforme classificações mencionadas na nota de rodapé anterior.

de uma ausência de normatividade suficiente, não estariam aptas a gerar seus principais efeitos, dependendo, para tanto, de atuação do legislador ordinário³⁶⁷.

O autor gaúcho aponta também para a mais destacada das convergências, que seria aquela que traduz uma concepção radicalmente distinta da defendida pela teoria clássica de Ruy Barbosa acerca da eficácia das normas constitucionais, no sentido de que inexistem normas constitucionais destituídas de eficácia. Nas concepções doutrinárias atuais, remanesceria a ideia de que toda norma constitucional é capaz de gerar seus efeitos essenciais, sendo esse grau de produção de efeitos graduável segundo a maior ou menor densidade normativa apresentada pela norma³⁶⁸.

Portanto, todas as normas constitucionais possuiriam, em função de sua densidade normativa, uma maior ou menor carga eficaz. Também seria correta a afirmação de que inexistiriam normas constitucionais destituídas completamente de eficácia³⁶⁹, o que seria aplicável também à norma contida na Constituição Federal relacionada à solidariedade.

Para Sarlet, uma das grandes discussões que permeiam o tema da eficácia e efetividade dos direitos fundamentais residiria no ainda não superado imenso fosso entre ricos e pobres.³⁷⁰ O grande problema da delimitação da carga eficaz do princípio da solidariedade residiria exatamente na tentativa de determinar uma medida de colaboração dos indivíduos, segundo suas capacidades contributivas, para o financiamento dos deveres fundamentais, em especial os deveres prestacionais sociais difusos e coletivos, que demandam imensos custos ao Estado.

O atual panorama jurídico coloca a Constituição Federal no centro do ordenamento jurídico, devendo os conceitos constitucionais pautar toda interpretação jurídica. Uma das principais inovações advindas da inserção de elementos valorativos representados por essa nova ótica de centralidade da Constituição e suas diretrizes axiológicas no sistema jurídico incluiria a necessária inserção de elementos solidaristas no ordenamento, o que se traduz na ideia de que a atuação de qualquer pessoa, pública ou privada, deve necessariamente considerar possíveis reflexos na coletividade.³⁷¹ A concepção solidarista, assim como as

³⁶⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 259.

³⁶⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 260.

³⁶⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 261-263.

³⁷⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 21.

³⁷¹ GRECO, Marco Aurélio, Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189. p. 174.

preocupações relativas à efetividade dos direitos fundamentais e à centralidade da concepção de dignidade da pessoa humana, passariam a pautar todos os demais ramos do direito.

Qualquer reflexão sobre a efetividade do princípio da solidariedade no âmbito tributário deveria considerar que há uma diferença significativa na proporção de colaboração dos indivíduos, pela via da tributação, para o financiamento do Estado e que muito se pode discutir sobre a justiça do sistema tributário e a forma como é organizado, além das opções políticas representadas pelas decisões relacionadas à imposição tributária e à aferição da capacidade contributiva. Nesse tópico, convém que se mencione que a intervenção estatal, tanto pela via prestacional quanto pela via da imposição tributária, deve pretender neutralizar distorções econômicas geradas na sociedade e dar efetividade aos direitos fundamentais.³⁷²

Observe-se também que, sempre correlacionada à questão da necessidade de intervenção do Estado pela via prestacional, no sentido de conferir efetividade às normas que consolidam direitos fundamentais, está a discussão envolvendo o tema da realização e efetividade das normas definidoras de direitos prestacionais sociais, e mesmo, dos direitos difusos. Trata-se de temática de elevado grau de complexidade, constituindo-se em um tema deveras extenso, que não se poderia pretender abordar neste estudo.

Assim, aqui, pretende-se marcar a necessidade de que se reconheça a indiscutível vinculação do princípio da solidariedade social como forma de justificação da imposição tributária e dos recursos obtidos por esta via como fonte de financiamento para conferir efetividade às normas que estabelecem direitos e garantias individuais, em especial naquilo que se refere aos direitos sociais.

As normas definidoras de direitos sociais são historicamente associadas à categoria de normas constitucionais programáticas, justamente em função da imensa dificuldade para que esta categoria de normas alcance uma efetividade absoluta. Apesar disso, atualmente, restaria consolidado, tanto no âmbito doutrinário quanto no jurisprudencial, o entendimento de que inclusive as normas constitucionais programáticas não possam ser consideradas como mera expressão de boa-vontade do texto constitucional, estando, portanto, previstas para gerar efeitos concretos. Nesse sentido, e associando esse contexto à efetividade do princípio da solidariedade, pertinentes são as palavras de Marco Aurélio Greco:

³⁷² Barroso refere, nesse contexto, que: “A intervenção estatal destina-se a neutralizar as distorções econômicas geradas na sociedade, assegurando direitos afetos à segurança social, ao trabalho, ao salário digno, à liberdade sindical, à participação no lucro das empresas, à educação, ao acesso à cultura, dentre outros. Enquanto os direitos individuais funcionam como um escudo protetor em face do estado, os direitos sociais operam como barreiras defensivas do indivíduo perante a dominação econômica de outros indivíduos.” BARROSO, Luis Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 101.

Não há preceitos constitucionais meramente para tornar bela a obra dos constituintes. Todos devem ter sentido definido e cabe à interpretação extrair, inclusive da norma programática, a maior eficácia positiva possível, no sentido de direcionar a ação dos respectivos destinatários. Assim, a ideia de solidariedade social deve direcionar a interpretação do ordenamento positivo, de modo a obter o melhor sentido possível que possa ser extraído de cada dispositivo.³⁷³

Entretanto, como referido, considerada a magnitude do tema da efetividade das normas que estabelecem direitos sociais, esta tese não aborda essa temática. Restringe-se a discussão à efetividade do princípio da solidariedade tributária enquanto dever fundamental de todos contribuírem segundo medidas de justiça e igualdade, conforme o princípio da capacidade contributiva, para a formação de uma sociedade mais justa e solidária e para o financiamento do Estado e de seus deveres prestacionais, assim como da solidariedade enquanto direito fundamental, concretizada por meio do exercício dos direitos fundamentais pelos destinatários das prestações a que o Estado esteja obrigado.

Importa mencionar, portanto, que o sistema tributário, da forma como está estruturado, em realidade, não contribui para a diminuição das imensas desigualdades sociais verificadas em nosso país. Muito ainda poderia ser feito para aumentar a arrecadação tributária total e distribuir os ônus dessa carga de forma mais justa, o que aumentaria em muito as fontes de receita para a realização dos direitos sociais prestacionais por parte do Estado e conferiria uma potencial efetividade maior ao princípio da solidariedade consolidado no art.3º da Constituição Federal.

Contudo, essa posição relativa à efetiva existência de um princípio da solidariedade que pautar o sistema jurídico como um todo e também o exercício do poder tributário no modelo delineado pelo Estado Democrático de Direito ainda se distancia de constituir uma unanimidade na doutrina brasileira. Exemplo de posicionamento contrário à aplicabilidade do princípio é expresso por Humberto Ávila, autor de um artigo onde aponta diversas limitações à tributação com base na solidariedade social, elencando quatro fatores limitadores que impediriam esse intento, decorrentes de espécies normativas, da linguagem, do ordenamento jurídico e da argumentação jurídica³⁷⁴.

Em relação ao primeiro limite, argumenta o autor que a delimitação constitucional do poder de tributar teria sido feita por meio de regras, de forma que seria afastada qualquer pretensão de se estabelecer um poder de tributar com base no princípio da solidariedade. Em

³⁷³ GRECO, Marco Aurélio, *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189. p. 174.

³⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Limites a Tributação com base na seguridade social*. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

contraposição a esse argumento, poder-se-ia dizer que o princípio da solidariedade não poderia ser reduzido à obediência de uma regra, ainda que constitucional, embora seja correto afirmar a impossibilidade de estabelecimento da tributação direta com base no princípio da solidariedade. Assim, o que ocorreria seria que o princípio da solidariedade traçaria diretrizes para a imposição tributária por meio de regras. Dessa forma, existiria uma supervalorização do meio constitucional ou da forma nos argumentos de Humberto Ávila, que desconsiderariam as razões de fundo do exercício do poder de tributar que devam basear-se na solidariedade tributária³⁷⁵.

Outros limites indicados pelo autor para a tributação com base na solidariedade social decorreriam da linguagem, do ordenamento jurídico e da argumentação jurídica. Em relação aos limites decorrentes da linguagem, o autor refere serem estes decorrentes de certos conceitos prévios incorporados pelo texto constitucional que expressariam limites a definições de sentido pretendidas pelo legislador³⁷⁶. Entretanto, tal argumento não pode ser tomado como absoluto, pois partiria de uma premissa equivocada, segundo a qual a Constituição, quando incorpora usos e conceitos prévios, o faz segundo uma valoração decorrente do próprio sistema constitucional, sendo essa incorporação, portanto, feita sob a égide e de acordo com uma adaptação ao novo sistema em vigor³⁷⁷.

No que se refere aos limites à aplicação da solidariedade decorrentes do ordenamento e da argumentação jurídica, apontados por Humberto Ávila³⁷⁸, esses não poderiam prevalecer, dado que atualmente as várias ordenações jurídicas estabelecem intercâmbios conceituais, não sendo mais factível que uma ordem jurídica permaneça alheia aos problemas globalizados e a influências externas. Em relação à limitação relacionada à argumentação jurídica, a qual, segundo o autor, deveria ser sempre literal em se tratando de direito tributário, convém lembrar que já se demonstrou, nos tópicos anteriores deste estudo, que tal visão não poderia subsistir, em face da consolidação da posição atual, no sentido de que a interpretação adequada do ordenamento deva ser axiológico-sistemática, considerando-se a ordem jurídica

³⁷⁵ SANTIAGO, Julio Cesar. A Importância do Princípio da Solidariedade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 20, v. 106, p. 49-72, set./out. 2012. p. 64.

³⁷⁶ ÁVILA, Humberto. Limites a Tributação com base na seguridade social. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88. p. 79.

³⁷⁷ SANTIAGO, Julio Cesar. A Importância do Princípio da Solidariedade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 20, v. 106, p. 49-72, set./out. 2012. p. 66.

³⁷⁸ ÁVILA, Humberto. Limites a Tributação com base na seguridade social. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

como um todo sistemático e integrado, não existindo espaço para que normas subsistam de forma apartada do sistema.

A despeito de possíveis argumentos contrários à aplicação do princípio da solidariedade no direito brasileiro, observa-se que esse princípio deve ser amplamente aceito em uma ordem jurídica sistemática que se vincula a valores éticos e morais³⁷⁹, pautada pela necessidade de concreção ao princípio da dignidade da pessoa humana e dos valores constitucionais de promoção de uma sociedade justa voltada ao bem-estar coletivo.³⁸⁰ Deve a solidariedade ocupar, portanto, o papel de vetor interpretativo de todo o sistema jurídico.

A solidariedade seria, na atualidade, expressão de uma ideia básica de direito, na expressão de Ricardo Lobo Torres, que traduziria uma reaproximação entre ética e direito característica dos atuais ordenamentos jurídicos, concepção que teria sido abandonada pelo liberalismo no século XIX e de boa parte do século XX. Em termos tributários, a solidariedade guardaria estreita relação com os princípios de justiça tributária, especialmente o princípio da capacidade contributiva, expressão da tributação isonômica³⁸¹.

Apesar de posições contrárias, mostram-se como bem mais numerosas aquelas que defendem o princípio da solidariedade como intrínseco ao Estado Social e Democrático de Direito. Essa “força” do princípio da solidariedade no ordenamento jurídico pátrio é enfatizada por Marciano Seabra de Godoi. O autor salienta o processo representado pela superação do período excessivamente centrado nos códigos, no legislador e nos conceitos estabelecidos mediante esses institutos³⁸², que foi, por influência da obra de autores como Leon Bourgeois, Leon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvich, gradualmente substituído por um padrão de discurso jurídico solidarista, preocupado não apenas com as relações entre o homem e o Estado, mas principalmente com as relações reciprocamente travadas entre os homens na sociedade.³⁸³ Por influência da obra de diversos expoentes da doutrina do

³⁷⁹ SANTIAGO, Julio Cesar. A Importância do Princípio da Solidariedade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 20, v. 106, p. 49-72, set./out. 2012. p. 70.

³⁸⁰ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67. p. 53.

³⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207, p. 198.

³⁸² Característico do período da jurisprudência dos conceitos, anteriormente abordada no item 2.1.

³⁸³ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167. p. 145.

solidarismo, teria sido possível o desenvolvimento de um novo padrão dogmático, voltado à solidariedade e preocupado com a efetividade social dessa norma de solidariedade.³⁸⁴

No mesmo sentido são as considerações de Douglas Yamashita. O autor diz que a Constituição Federal teria procurado conjugar os modelos protetivo e abstencionista, em uma espécie de “acordo parlamentar” que tentou conciliar simultaneamente posições que podem ser consideradas conservadoras e que defendiam um Estado pouco intervencionista, com outras consideradas progressistas, que advogavam um padrão mais interventivo. O resultado desses conflitos seria o atual modelo desenhado no art. 1º da Constituição, que estabelece ser o Brasil um Estado Democrático (=social) de Direito (=protetivo)³⁸⁵.

O modelo vigente, dessa maneira, conjugaria a composição entre liberdade, igualdade e solidariedade, assim como um compromisso com a realização de justiça não apenas formal, que se traduz pelos princípios constitucionais destinados à garantia de segurança jurídica, mas também material, que expressaria a necessidade de que o Estado promova patamares mínimos de igualdade (arts. 5º, *caput*, I; 7º, XXXIV, 14, *caput*, 37, XXI, 150, II, 196, *caput* e 206, *caput*, da CF/88), assim como direitos e garantias individuais e sociais (arts. 5º, 6º, 7º)³⁸⁶. A esse respeito, também pertinente é a menção às palavras de Douglas Yamashita:

O acréscimo do adjetivo “democrático” ao conceito de estado de Direito visa, portanto, garantir que o princípio do estado de Direito da Constituição de 1988 não seja interpretado como princípio do Estado de Direito meramente formal, mas também, como princípio do Estado de Direito *material*, a explicitar em si o princípio do Estado Social, verdadeira norma de Direito Constitucional em prol da solidariedade”.³⁸⁷

Contudo, diante das imensas dificuldades e das limitações para que se realizem em concreto as normas definidoras de direitos fundamentais, cabe considerar que tais normas não devem ser interpretadas como regramentos absolutos, mas sim como normas com eficácia

³⁸⁴ Nesse sentido, Godoi menciona que: “A solidariedade passa a ser efetivamente um elemento constitutivo do discurso jurídico hegemônico na medida em que são afirmadas as teses do pluralismo jurídico (o direito não se resume aos atos do legislador estatal) de efetividade social como elemento fundamental para a interpretação da norma e, principalmente, da necessidade de superação do fosso então existente entre estado e sociedade civil.” GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167. p. 145.

³⁸⁵ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67. p. 55-56.

³⁸⁶ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67. p. 54.

³⁸⁷ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67. p.55.

prima facie, cuja aplicação tem que ser avaliada em cada caso concreto. De forma semelhante, convém que também o ideal de solidariedade seja tomado enquanto princípio não absoluto, aplicável na medida das possibilidades do caso concreto.

Esse ideal de solidariedade previsto no art. 3º da Constituição Federal sempre deve pautar, na medida do possível, as decisões relacionadas à avaliação dos critérios de congruência e de constitucionalidade da legislação tributária como parâmetro de interpretação do sistema legal como um todo e das normas positivas.³⁸⁸

Acerca do tema, novamente pertinentes são as lições de Marco Aurélio Greco. Para o autor, a solidariedade projetada para o plano da interpretação do ordenamento jurídico deve ser relacionada à ideia de máxima eficácia possível da Constituição e dos valores constitucionalmente consagrados. Segundo ele, “a Constituição é uma proposta de instauração de um desenho social que, naquilo em que não existir, deve ser buscado.”³⁸⁹.

Portanto, seria possível afirmar que o princípio da solidariedade social, na sua perspectiva de dever-ser, e naquilo que se relaciona com o pagamento de tributos, ainda seria caracterizado por níveis de eficácia, efetividade, controle e força normativa que obedeçam a uma lógica de aplicação na medida do possível, segundo uma avaliação não absoluta, flexível e gradual ou, ainda, no sentido de que sirvam como uma espécie de mandamento de otimização.³⁹⁰

³⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio, *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189. p. 169 e 182. O autor reforça esses argumentos e a necessidade de compatibilização dos ideais de liberdade previstos no Estado de Direito com os valores sociais consolidados no art. 3º da Constituição Federal, quando refere, *ibid*, p. 169, que: “Em todos esses planos, porém, a solidariedade social não é um valor absoluto (como nenhum, aliás, o é) especialmente numa Constituição de compromisso como a brasileira que, ao mesmo tempo, consagra valores protetivos típicos do Estado de Direito e valores modificadores da realidade, inerentes ao Estado Social. Daí o estado Democrático de Direito previsto no art. 1º da CF/88. Assim, a fórmula a ser atendida é aquela singelamente retratada no artigo 3º, I, da CF/88 no sentido de ser objetivo da República construir uma sociedade livre, justa e solidária; vale dizer, em que os dois valores máximos dos modelos puros de Estado (de Direito = liberdade e Social = solidariedade) devem necessariamente ser compostos, pois a justiça (que está entre eles) resultará do seu balanceamento. Em outras palavras, o momento atual não é de nenhuma primazia mútua (nem da liberdade, nem da solidariedade), mas de prestigiar ambos e conjugá-los num produto final equilibrado”.

³⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio, *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189. p. 184.

³⁹⁰ Sarlet leciona acerca do tema, ao referir que: “Por outro lado, ao se afirmar sua eficácia direta *prima facie* não se está a sustentar uma eficácia necessariamente forte ou mesmo absoluta, mas uma eficácia e vinculação flexível e gradual. Nesse contexto, ressaltados outros argumentos que poderiam ser colacionados, convém aduzir que o próprio dever de conferir a máxima eficácia e efetividade às normas de direitos fundamentais há de ser compreendido, s.m.j, no sentido de um mandado de otimização, vez que a eficácia e efetividade dos direitos fundamentais de um modo geral (e não apenas na esfera das relações entre particulares) não se encontra sujeita, em princípio, a uma lógica do tipo ‘tudo ou nada’.” SARLET, Ingo Wolfgang. *Neoconstitucionalismo e influência dos direitos fundamentais no direito privado: algumas notas sobre a evolução brasileira*. *Civilistica.com*, Rio de Janeiro, a. 1, n. 1, jul./set. 2012. Disponível em: <http://civilistica.com/neoconstitucionalismo/>. Acesso em: 06 out. 2016.

3.7 O custo dos direitos e a função social dos tributos como fonte de recursos para a promoção da eficácia dos direitos fundamentais

A temática dos deveres fundamentais e da necessidade de recursos obtidos pela via da arrecadação tributária para o financiamento dos direitos fundamentais conjuga-se ao debate acerca das possibilidades de que se confira efetividade aos direitos prestacionais, especialmente os direitos sociais e difusos, de segunda e terceira dimensões, que demandam, para sua realização, grande volume de recursos do Estado.

A questão da realização e da efetividade das normas definidoras de direitos sociais e difusos envolve questões complexas, constituindo-se como tema extenso e um debate de difícil esgotamento. Portanto, frise-se que a discussão desenvolvida nos limites do presente estudo trata das relações entre a tributação e efetivação de direitos fundamentais, no âmbito positivo e negativo, sob a ótica do conceito de princípios enquanto mandamentos de otimização, concretizáveis na medida das possibilidades.^{391, 392}

O conceito de princípios é fundamental para que se compreenda que a tributação, como custo social a ser suportado por toda a sociedade, não é uma fonte inesgotável para os recursos públicos e para a realização de todos os princípios fundamentais ou dos direitos fundamentais elencados na Constituição Federal. O exercício desses direitos, por meio da utilização de recursos públicos, deve pautar-se por limites estritos impostos para a arrecadação pública, advindos de princípios constitucionais, que restringem e limitam a atividade tributante.

Os princípios constitucionais teriam o duplice caráter de limitar o exercício do Poder Tributário e simultaneamente garantir o exercício dos direitos prestacionais por parte do Estado, a exemplo do princípio inarredável de assecuração da dignidade humana, com vistas à consolidação de patamares mínimos de vida digna³⁹³ estabelecidos segundo o conceito de mínimo existencial e de reserva de recursos para a promoção de direitos, como os de saúde, educação e segurança públicas, os quais devem ser prioridades em termos de destinação de gastos públicos. Nesse contexto, o conceito de princípios e a fórmula de sopesamento

³⁹¹ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2014. p. 35.

³⁹² ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 87.

³⁹³ Nesse contexto, importante contribuição de Foloni ao referir que: “A dignidade é a incorporação, ao texto constitucional, de conteúdos materiais e éticos não relativizáveis: aquilo que deve ser defendido e promovido como uma vida aceitável, boa de se viver, que traga satisfação e plenitude ao ser humano.” FOLONI, André. *Direitos Fundamentais, Dignidade e Sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o Direito Tributário com isso?* In: ÀVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 11-34. p. 23.

estabelecida em relação às possíveis colisões entre, de um lado, os direitos de liberdade e, de outro, os deveres de solidariedade, coloca-se como uma das principais tensões axiológico-normativas na conformação do Estado Social e Democrático de Direito contemporâneo, a ser resolvida mediante técnicas de ponderação e daquilo que Sarlet denomina de “teste de proporcionalidade”:

A colisão entre liberdade e solidariedade coloca-se como uma das principais tensões axiológico-normativas na conformação do Estado de Direito contemporâneo (Estado Socioambiental), como outrora verificado no conflito entre liberdade e igualdade levado a cabo na edificação do Estado Social diante do Estado Liberal. No entanto, o conflito suscitado é apenas aparente, já que ambos os princípios (e valores constitucionais) têm seu conteúdo estabelecido de forma interdependente e sistemática no ordenamento jurídico, objetivando ambos a uma tutela integral e abrangente da dignidade da pessoa humana. Na abordagem que faz do ‘direito-dever de solidariedade social’, Maria C. Bodin de Moraes ressalta que não se trata em verdade de impor limites à liberdade individual, atribuindo necessariamente maior relevância à solidariedade, mas sim da conformação de ambos os princípios em face da proteção da dignidade humana, o que, à luz do caso concreto, poderá fazer com que ‘a medida de ponderação para a sua adequada tutela propenda ora para a liberdade, ora para a solidariedade’. Deve-se referir o necessário resguardo do núcleo essencial dos direitos (e princípios) em colisão, procedendo-se, à luz do caso concreto, sempre com o ‘teste’ da proporcionalidade’ (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito ou razoabilidade) para traçar a legitimidade constitucional de qualquer medida restritiva de direitos fundamentais.³⁹⁴

Portanto, imperioso que se compreenda que os direitos fundamentais são expressos por princípios fundamentais, realizáveis na medida das possibilidades do caso concreto. Ainda, diante das limitações impostas pela finitude dos recursos públicos, o exercício desses direitos fundamentais deve ser objeto de constante ponderação entre princípios ou valores colidentes, para que se estabeleça aquele que tem preponderância em cada caso.

Além da constante ponderação entre direitos fundamentais garantidores de liberdades e os deveres de solidariedade, a discussão acerca da assecuração do exercício dos direitos prestacionais sociais envolveria necessariamente a já abordada temática do “custo dos direitos” e dos limites orçamentários que impedem ou dificultam a realização dos direitos fundamentais. Isso, especialmente, no que concerne aos direitos a prestações positivas por parte do Estado, os quais demandariam sempre dispêndios e escolhas públicas relacionadas aos valores a serem prestigiados e aqueles a serem eventualmente sacrificados.³⁹⁵

³⁹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang e FENSTERSEIFER, Tiago. *Princípios do Direito Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 69.

³⁹⁵ CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang e TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direitos Fundamentais orçamento e reserva do possível*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 195-208. p. 196. Acerca do papel da tributação como forma de representação das escolhas públicas relativas à escassez e à distribuição de recursos, vide ainda Caliendo, quando menciona que: “A idéia de justiça em uma determinada sociedade e, especialmente, numa sociedade democrática terá os seus fundamentos vinculados à idéia de justa distribuição de recursos e encargos no âmbito de dada comunidade. Desse modo, o conceito de redistribuição estará no núcleo semântico da idéia de justiça distributiva e, por sua

Acerca desse custo dos direitos, interessantes são as ponderações de Holmes e Sustain ao evidenciarem que os direitos e sua efetivação dependem sempre e necessariamente de recursos públicos e que tomar a sério a questão dos direitos fundamentais significa forçosamente tomar a sério a escassez de recursos.³⁹⁶ Isso implica o exercício responsável desses direitos³⁹⁷, de maneira a permitir que se estabeleça uma relação de correspondência entre a efetividade dos direitos fundamentais e a arrecadação de recursos pela via da tributação.

Todavia, embora o custo dos direitos deva necessariamente ser considerado quando da implementação de qualquer política pública, isso não significa que a concretização de direitos fundamentais deva ser uma atividade levada a efeito por economistas, que considere apenas a comparação entre custos e benefícios sociais.³⁹⁸ Em relação a tal, mostra-se sempre mais adequado o exercício jurídico da ponderação entre princípios fundamentais em eventual situação de conflito.³⁹⁹

A dicotomia entre a realização de direitos fundamentais prestacionais e os limites orçamentários vem sendo debatida no âmbito da chamada “reserva do possível”, dada a acirrada controvérsia acerca da efetividade e eficácia imediata das normas definidoras de garantias e direitos fundamentais e da necessária e correlata limitação a esses direitos, decorrente da escassez de recursos públicos.

Relativamente à “reserva do possível”, convém apontar que parte da doutrina usa essa expressão como referência às limitações de efetividade dos direitos fundamentais a prestações decorrente da finitude de recursos públicos. Contudo, essa reserva não pode ser, obviamente, uma espécie de escusa ou “carta branca” para que os governos descumpram suas tarefas relativas à realização de patamares mínimos desses direitos a prestações sociais. Portanto, para que seja válido o uso do argumento da “reserva do possível”, deve-se sempre

vez, essas noções estarão vinculadas a teorias a respeito de como a sociedade trata as suas escolhas públicas sobre os fenômenos da escassez e da distribuição de recursos.” CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 133.

³⁹⁶ HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass. *The cost of Rights: Why Liberty depend on Taxes*. New York/USA: W,W Norrron Company, 2000. p. 15 e 94.

³⁹⁷ Galdino refere que: “O reconhecimento de que todos os direitos possuem custos [...] e de que os recursos públicos são insuficientes para a promoção de todos os ideais sociais – impondo o sacrifício de alguns deles, implica também o reconhecimento de que aqueles (os direitos) devem ser exercitados com responsabilidade.” GALDINO, Flávio. O Custo dos Direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 209-292.

³⁹⁸ HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass. *The cost of Rights: Why Liberty depend on Taxes*. New York/USA: W, W Norrron Company, 2000. p. 102.

³⁹⁹ Conceito bem observado em: CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang e TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direitos Fundamentais orçamento e reserva do possível*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 195-208. p. 203.

ter em mente critérios constitucionais que determinem os direitos a serem satisfeitos e aqueles a serem eventualmente preteridos.⁴⁰⁰

Para Sarlet, os direitos fundamentais a prestações seriam autênticos direitos fundamentais subjetivos e, por isso, aplicáveis de forma imediata nos termos do art. 5º, § 1º da Constituição Federal. Esses direitos deveriam estar aptos à proteção de um mínimo de efeitos jurídicos, sendo medida dessa aptidão, que representaria, na prática, seu grau de eficácia e aplicabilidade, a forma pela qual os direitos em questão estejam positivados na Constituição e as peculiaridades de seu objeto.⁴⁰¹ Assim, embora haja argumentos em torno da escassez orçamentária, as regras definidoras de direitos fundamentais estariam adstritas à aplicação de um padrão mínimo de proteção social e de efetividade.

Porém, conforme bem observa o autor, mesmo esses direitos sociais mínimos dependem de recursos para a sua realização, e a dependência desta realização em relação à estrutura socioeconômica seria tudo menos pura retórica, de forma que a barreira da reserva do possível constituiria um empecilho fático a ser necessariamente considerado. Nesse contexto, as normas definidoras de garantias fundamentais, na esfera dos direitos sociais prestacionais, não poderiam assumir a dimensão de “tudo ou nada” imposto pelas regras, devendo constituir, na verdade, uma diretriz que objetive a maximização da eficácia dos direitos fundamentais, com posição de destaque para o modelo ponderativo anteriormente referido, que pressupõe a aplicação do princípio da proporcionalidade e a necessidade de harmonização dos valores em jogo.⁴⁰²

Alguns desses direitos sociais poderiam ser apontados como prioritários e verdadeiros direitos subjetivos a prestações, independentemente de concretização legislativa, mesmo nas hipóteses em que sua caracterização constitucional seja demasiado aberta, constituindo exemplos desses direitos, conforme anteriormente mencionado, aqueles que apresentam estreita relação com o direito à vida e à dignidade humana, como o direito ao salário mínimo, o direito à assistência e previdência social e o direito à saúde. Além disso, nas situações em que esse “mínimo existencial” fosse satisfeito, os direitos a prestações sociais

⁴⁰⁰ CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang e TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direitos Fundamentais orçamento e reserva do possível*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 195- 208. p. 196.

⁴⁰¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 361.

⁴⁰² SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 344 e 432.

caracterizar-se-iam como direitos subjetivos *prima facie*, merecedores de aplicação gradual e segundo as circunstâncias do caso em exame.⁴⁰³

Nesse contexto, contudo, observa-se que o custo de efetivação desses direitos, indissociável do conceito de “reserva do possível”, cria uma espécie de crise de efetividade dos direitos fundamentais. Esta tende a ser proporcional à escassez orçamentária vivenciada em determinada sociedade, de forma que, quanto menor a disponibilidade de recursos, mais se impõe a tarefa de deliberação responsável acerca da destinação das verbas públicas e de aprimoramento dos mecanismos de gestão democrática do orçamento público, além da crescente conscientização do Poder Judiciário, que deve zelar pela efetividade dos direitos fundamentais sociais.⁴⁰⁴

Entretanto, dadas as suas limitações, e para não fugir da abordagem central que se pretende nesta tese, cabe referir, conforme já mencionado, que este estudo não tem a pretensão de aprofundar as diferentes abordagens que o tema da efetividade dos direitos sociais pode compreender, o que se caracteriza como tema para outras teses, e acerca do qual provavelmente ainda não existe consenso que encerre a discussão. Reitera-se, então, que as pretensões traduzidas neste tópico se restringem à análise das possibilidades de utilização da tributação como fonte de garantia de recursos para as políticas públicas destinadas à concretização de direitos prestacionais por parte do Estado, assim como de utilização da tributação como instrumento para a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana, considerado o objetivo da tese de tratar a questão da efetividade do princípio da solidariedade tributária num contexto de tributação pouco progressiva que agrava as desigualdades sociais atualmente existentes.

Adiante, trataremos desses temas, com ênfase no recente crescimento das desigualdades de renda e riqueza neste início de século XXI em praticamente todo o mundo, com base, entre outros estudos, naquele formulado pelo economista francês Thomas Piketty. O autor aponta para dados alarmantes, segundo os quais o milésimo mais rico da população deteria 20% do patrimônio de riqueza total, o centésimo mais rico, cerca de 50%, e o décimo

⁴⁰³ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 363-366. Para o autor, ainda, *op. cit.*, p. 365: “Assim, em todas as situações em que o argumento da reserva de competência do Legislativo (assim como o da separação dos poderes e as demais objeções aos direitos sociais na condição de direitos subjetivos a prestações) esbarrar no valor ainda maior da vida e da dignidade da pessoa humana, ou nas hipóteses em que, da análise dos bens constitucionais colidentes (fundamentais ou não) resultar a prevalência dos direitos sociais prestacionais, poder-se-á sustentar, na esteira de Alexy e Canotilho, que, na esfera de um padrão mínimo existencial, haverá como reconhecer um direito subjetivo definitivo a prestações, admitindo-se, onde tal mínimo é ultrapassado, tão-somente um direito subjetivo *prima facie*, já que – nesta seara – não há como resolver a problemática em termos de um tudo ou nada...”

⁴⁰⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 370.

mais rico, cerca de 80 a 90%, ao passo que a parcela dos 50% mais pobres da população deteria apenas 5%.⁴⁰⁵

Esta incrível concentração de renda e riqueza no topo da pirâmide social, no estrato representado pelos muito ricos, milionários e bilionários, seria tão acentuada ou ainda maior no Brasil, um país com informações disponíveis que possui o mais alto nível de concentração de renda no topo: o meio milésimo mais rico entre os brasileiros absorveria cerca de 8% da renda, o que representa um grupo reduzidíssimo de pessoas com renda superior a quatro milhões de reais anuais, predominantemente proveniente de rendimentos do capital.⁴⁰⁶

Estariamos, assim, vivenciando um processo no qual “as pessoas que são ricas estão ficando mais ricas apenas porque já são ricas, e as pessoas que são pobres estão ficando mais pobres apenas porque já são pobres”.⁴⁰⁷ Dessa forma, a desigualdade não se explicaria pelo diferencial de capacidade inata dos indivíduos, mas pela aparente acumulação sem limites do capital, independentemente da forma concreta por este assumida.⁴⁰⁸ Por mais que o crescimento econômico verificado no mundo moderno e a educação oportunizem a ascensão social, a desigualdade decorrente da posse e transmissão do capital estaria sempre presente. Nesse contexto, torna-se fundamental discutir o papel da tributação como fator limitador da acumulação de capital e redutor das desigualdades.

Dadas as evidências relativas aos crescentes níveis de desigualdade social gerados pela capacidade de crescimento exponencial do capital, nos tópicos a seguir desenvolvidos, serão abordadas as imensas controvérsias relativas à validade de modelos de tributação baseados em um maior ou menor nível de efetividade do princípio da solidariedade tributária. Serão estabelecidas suas conexões axiológicas nas hipóteses de tributação sobre a renda e o capital por meio do princípio da isonomia, expressa em termos tributários pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade tributária.

Além disso, procurar-se-á estabelecer uma relação entre a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade com o maior ou menor nível de desigualdade

⁴⁰⁵ PYKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. p. 427.

⁴⁰⁶ GOBETTI, Sergio Wulff e ORAIR, Rodrigo. Taxation and distribution of income in Brazil: new evidence from personal income tax data. *Working Paper*, International Policy Centre for Inclusive Growth, Brasília, n. 136, 25p., fev. 2016. Disponível em: <http://www.ipc-undp.org/publication/27836>. Acesso em: 13 mar. 2018. p. 14.

⁴⁰⁷ BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 19.

⁴⁰⁸ Pyketty refere nesse contexto que: “Quando olhamos as coisas mais de perto, as diferenças entre o mundo do século XIX e do século XXI são ainda menos evidentes do que parecem... O capital jamais é seguro: é sempre arriscado e empresarial, ao menos no início; ao mesmo tempo, invariavelmente tende a se transformar em renda quando se acumula sem limites – é sua vocação, seu destino lógico”. PYKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. p. 116-117.

social. Será discutido o potencial da tributação como ferramenta para a diminuição dessas desigualdades, como forma de deixar os mais ricos não tão ricos e os pobres, não tão pobres, considerando-se uma fórmula que proporcione melhores condições de vida para aqueles que dispõem de muito pouco, pela via da baixa incidência tributária sobre a renda desta parte da população, e arrecadação de mais recursos ao Estado, pela via da tributação progressiva das camadas mais altas da sociedade, para fins de consecução das políticas públicas⁴⁰⁹.

Para esta análise dos principais objetivos das políticas fiscais relacionadas à tributação sobre a renda e o capital, serão utilizados exemplos de formas de tributação implementadas no Brasil e em outros países, segundo dados existentes em relação a tais práticas. Procurar-se-á tratar da compatibilidade das práticas em relação aos objetivos traçados pela Constituição pátria quanto à efetividade dos direitos fundamentais e de construção de uma sociedade justa, segundo uma concepção valorativa do ordenamento jurídico.

⁴⁰⁹ Nesse sentido, interessantes as ponderações de Ribeiro, quando menciona que: “O combate às desigualdades sociais pela via da tributação se dá não só pela *redistribuição de renda*, através da introdução de prestações positivas aos mais pobres, a partir de recursos orçamentários obtidos por meio da tributação dos mais ricos, mas ainda pela *distribuição de rendas*, que não tem propriamente o conteúdo distributivo, mas baseia-se apenas nas receitas e na ideia de divisão justa do ônus fiscal pela capacidade contributiva, por meio da progressividade e da tributação sobre as grandes riquezas, a fim de evitar a concentração de renda.” RIBEIRO, Ricardo Lody. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 39p., 2015. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>. Acesso em: 13 mar. 2018. p. 7-8.

4 A APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROGRESSIVIDADE COMO EXPRESSÕES DA TRIBUTAÇÃO SOLIDÁRIA E ISONÔMICA

4.1 O Princípio Constitucional da Isonomia como critério comparativo e como mandado de justiça material

Segundo o princípio da isonomia, consolidado no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, todos são iguais perante a lei. O princípio da igualdade ou da isonomia seria aplicável à elaboração legislativa, à legislação e à aplicação das leis.⁴¹⁰ A lei deve servir como instrumento regulador da vida social para que todos os cidadãos sejam tratados equitativamente; ao mesmo tempo, quando determinada lei é cumprida, todos os abrangidos por ela devem receber tratamento paritário, sendo vedado ao ditame legal disciplinar situações equivalentes de forma diversa.⁴¹¹

De acordo com o art. 5º, *caput*, da Constituição Federal: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”.

Observa-se que o dispositivo não apenas declara que todos são iguais perante a lei, mas também que são iguais sem distinção de qualquer natureza, sendo garantida aos brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à igualdade. O dispositivo, portanto, protege a igualdade duas vezes: a igualdade perante a lei, também conhecida como igualdade formal, que asseguraria a aplicação uniforme da lei, e a igualdade na lei, ou igualdade material, que almejaria garantir uma aplicação isonômica das leis em termos de conteúdo.^{412, 413}

⁴¹⁰ Mello refere nesse contexto que: “O preceito magno da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas a própria edição dela sujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.” MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 9.

⁴¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 10.

⁴¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 73-77.

⁴¹³ No mesmo sentido, Grau reportando-se a um parecer inédito de José Souto Maior Borges sobre IPI, refere que: “É dizer: constitucionalmente a igualdade garante a igualdade material e a igualdade material garante a igualdade formal. Se todos são iguais na aplicação da lei, no sentido de que a lei indiscriminadamente a todos se aplica, mas o seu conteúdo não abriga a isonomia, há violação da igualdade material. Se reversamente lei isonômica a todos não se aplica, nem todos são iguais perante a lei: iguais serão apenas os beneficiários pela aplicação, ficando de fora da isonomia os que não o forem. Nessa última hipótese, há violação da igualdade

Essa dicotomia entre igualdade na lei e igualdade perante a lei seria útil e atual ao tomar como ponto de referência momentos distintos de criação e aplicação das leis, pois permitiria a separação nítida dos destinatários do princípio da igualdade: por um lado, o Poder Legislativo, detentor da função de criar leis que tratem paritariamente os iguais e distintamente os desiguais; por outro, os Poderes Executivo e Judiciário, nas suas funções de aplicar as leis de forma igual, sem estabelecer diferenças não justificadas entre pessoas.⁴¹⁴

O princípio da isonomia também é muitas vezes conceituado por meio da definição aristotélica, segundo a qual a igualdade consistiria em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais⁴¹⁵. Essa concepção é também adotada na doutrina pátria por Rui Barbosa:

A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade... Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.⁴¹⁶

Segundo parcela da doutrina, porém, a concepção aristotélica de igualdade, assim como a sua conceituação nas constituições, muitas vezes poderia ser detentora de certo grau de vagueza de sentido. Isso porque não definiria uma fórmula de tratamento das situações ou indivíduos de maneira homogênea ou díspar, tampouco esclareceria os elementos que devam ser considerados para que se proceda a inferências lógicas de quaisquer relações específicas de igualdade⁴¹⁷.

Além disso, é pertinente referir que tal premissa não deixa claro quais seriam os “iguais” e quais seriam os “desiguais”, nem define os critérios para estabelecimento dessa

formal. Por isso diz-se que a igualdade garante a igualdade. Essas normas somente podem ser interpretadas em uma conexão com a outra. Se essa conexão for desconsiderada, abre-se oportunidade à aplicação da igualdade apenas formal (igualdade perante a lei).” GRAU, Eros Roberto. *O Direito posto e o Direito Pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 166.

⁴¹⁴ VELLOSO, Andrey. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 91-92.

⁴¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 11.

⁴¹⁶ BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. Disponível em: http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf. Acesso em: 23 mar. 2017. p. 26.

⁴¹⁷ Velloso refere que: “Que igualdades e desigualdades são juridicamente relevantes? [...] Que tratamentos são impostos pelas (des) igualdades juridicamente relevantes? O princípio analisado tampouco oferece respostas a tais perguntas na conhecida formulação aristotélica, segundo a qual há de se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Sem uma especificação correta, dita fórmula permitiria as mais variadas e discriminatórias diferenciações, dado indicar unicamente a forma de tratamento, e não o tratamento específico. Por isso, não pode ser tida como o ponto de chegada da dogmática da igualdade material, senão como uma mera premissa incipiente”. VELLOSO, Andrey. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 100.

distinção. Acerca desta temática, valem as considerações de Celso Antônio Bandeira de Mello, quando refere que: “afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?”⁴¹⁸

As questões relacionadas à igualdade, ou à constatação de uma situação de desigualdade, então, sempre demandariam uma comparação a ser estabelecida para se alcançar determinada finalidade, mediante critérios permitidos. A igualdade deve, dessa forma, ser estabelecida nessa comparação ou relação entre indivíduos, empresas ou situações, que deve ser pautada por critérios relacionados à finalidade buscada pela norma, os quais devem mostrar-se também relevantes e congruentes para a finalidade pretendida.⁴¹⁹

Essas distinções, no entanto, não podem singularizar ou particularizar determinados indivíduos, devendo a lei necessariamente ser sempre geral e abstrata. Eventuais dispositivos que permitam uma identificação prévia dos destinatários de uma lei podem dar azo a perseguições e distinções imotivadas, de forma que se deve permitir que determinado critério diferenciador seja identificável, sem, contudo, proporcionar uma identificação prévia de determinados indivíduos ou situações.⁴²⁰ Porém, ao mesmo tempo em que se veda que a regra diferenciadora permita a individualização de determinadas pessoas, o critério de diferenciação deve residir em características preenchidas pelas pessoas consideradas distintas⁴²¹.

Ainda, em relação ao estabelecimento de diferenciações utilizadas como possíveis mecanismos igualadores ou niveladores de desigualdades, deve-se necessariamente verificar se esse fator erigido como critério discriminatório é uma justificativa racional para a adoção desse traço de diferenciação, ou se a propriedade desigualadora guarda relação de pertinência ou vínculo de correlação lógica com a finalidade que justifica a comparação⁴²². Da mesma

⁴¹⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 11.

⁴¹⁹ Segundo Ávila: “Essas considerações já demonstram que a igualdade prescritiva só se completa quando estão presentes os seguintes elementos: sujeitos, critério ou medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade.” ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 42.

⁴²⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 25-26. Exemplo desse tipo de distinção é referida pelo autor, *ibid*, p. 25, quando menciona a hipótese de um dispositivo que preceituar: “Será concedido o benefício tal ao primeiro que inventar um motor cujo combustível seja a água.”

⁴²¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 41.

⁴²² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 38-42.

forma, deve-se verificar se tal critério discriminador tem consonância com os interesses protegidos constitucionalmente.⁴²³

A igualdade, portanto, seria uma norma suprema em nosso ordenamento jurídico e também em inúmeros outros sistemas jurídicos ocidentais. Seria, nas palavras de Humberto Ávila: “uma norma que ‘está por trás de todas as outras’, ao assegurar-lhes uniformidade de aplicação”, ou a garantia das garantias, uma vez que todos os direitos previstos na Constituição devem ser exercidos segundo patamares e critérios igualitários⁴²⁴.

Para a interpretação das cláusulas de interdição de discriminação, elucidativas as distinções formuladas por Dworkin ao referir que o direito à igualdade consistiria, em síntese, no direito a um tratamento das pessoas com igual consideração e respeito. Esse direito abstrato desdobrar-se-ia em dois direitos distintos: o primeiro, o direito a igual tratamento (*equal treatment*), que representaria o direito à mesma distribuição de bens e oportunidades que qualquer outra pessoa receba, e o segundo, o direito a ser tratado como igual (*treatment as equal*), o que é distinto do direito a iguais oportunidades, representando, isso sim, o direito a igual consideração e respeito na decisão política sobre como tais bens e oportunidades serão distribuídos.⁴²⁵

Os conceitos formulados por Dworkin mostram-se úteis para estabelecer a regra segundo a qual sempre se considerem as pessoas como merecedoras de igual respeito e consideração, e para que os tratamentos jurídicos se estabeleçam de acordo com essa premissa, vedando-se discriminações odiosas ou privilégios especiais a certas categorias de pessoas⁴²⁶.

A consagração do princípio da igualdade na maioria das constituições democráticas, ou na quase totalidade desses textos, determinaria a sua aceitação na atualidade como um valor constitucional⁴²⁷. Sob esse prisma, a igualdade poderia ser também considerada como um sobreprincípio, um valor maior ou conceito superior do ordenamento jurídico⁴²⁸, representando uma categoria global à luz da qual as inferiores teriam que se articular, atuando

⁴²³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 38-42.

⁴²⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 144.

⁴²⁵ DWORGIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2014. p. 420.

⁴²⁶ VELLOSO, Andrey. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 98-99.

⁴²⁷ VELLOSO, Andrey. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 99.

⁴²⁸ QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; Lopez, José Manuel Tejerizo; Ollero, Gabriel Casado. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 2015. p. 109.

como diretriz interpretativa e também, outras vezes, funcionando como norma diretamente aplicável.⁴²⁹

Enquanto sobreprincípio, ou princípio que serve de guia no ordenamento, a igualdade não seria, contudo, uma regra absoluta. Possuindo uma nítida e indubitável dimensão de peso, qualificar-se-ia como um “mandado de otimização” e como um fundamento para a ponderação concernente a um “dever ser ideal”. Por outro lado, a igualdade também ostentaria a dimensão de regra, quando expressa mediante espécies normativas consubstanciadas com antecedente e conseqüente determinado, do qual resulte um mandado definitivo, a exemplo de cláusulas específicas de interdição de discriminação ou tratamento prejudicial com caráter definitivo, que não podem ser objeto de ponderação⁴³⁰.

O princípio da igualdade poderia ser, ainda, considerado como um mandado de justiça, ou como expressão de valores constitucionais fundados na ideia de justiça consolidada nos ordenamentos constitucionais contemporâneos. Assim, a despeito das teorias que vinculam a ideia de igualdade a visões jusnaturais de justiça ou às concepções de justiça predominantes no contexto social, necessário referir que o conceito jusnatural de justiça estaria, de certa forma, superado após sua incorporação nos textos de quase todas as constituições contemporâneas relacionadas ao amplo reconhecimento dos direitos fundamentais. Da mesma maneira, a concepção de justiça dominante na sociedade, embora guarde certa influência no texto constitucional, não pode ser aceita como fundamento do conceito de justo, devendo-se adotar como critério de justiça aquele consolidado constitucionalmente, que represente a axiologia constitucional, resultante de uma interpretação constitucional sistemática.⁴³¹

O princípio da isonomia, nas suas variantes de guia para formulação, aplicação e interpretação das leis, produziria repercussões em todo o sistema jurídico em um Estado Constitucional de Direito. O princípio constitucional isonômico projetaria, portanto, seus reflexos no sistema tributário como um todo, em razão do que pode ser considerado como um

⁴²⁹ VELLOSO, Andrey. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 87.

⁴³⁰ VELLOSO, Andrey. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 89 e 96-98. Para o autor, *ibid*, p. 98, exemplo de hipóteses em que as regras de igualdade estariam consolidadas como normas seriam aquelas que proíbem discriminações, a exemplo da hipótese inadmissível de criação de imposto sobre judeus, o que não seria tolerável nem sequer em situações extremas de guerra ou calamidade, não havendo argumentos hábeis a justificar tal proposição, de forma que neste tipo de hipótese uma ponderação de princípios seria impensável e flagrantemente ofensiva às premissas estabelecidas em todas as constituições contemporâneas.

⁴³¹ VELLOSO, Andrey. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 106-108.

princípio autônomo e consagrado na maioria dos textos constitucionais democráticos, de forma implícita ou explícita.^{432, 433}

Essa aplicação do direito segundo orientações valorativas se traduz muito bem na doutrina alemã no pensamento de Klaus Tipke, para quem a verdadeira justiça seria expressa pela busca por justiça material, ou, segundo as palavras do autor, pela “jusestatalidade material”, que seria representada pela aplicação do direito segundo orientações valorativas, as quais emanariam ou poderiam ser extraídas da totalidade do ordenamento jurídico⁴³⁴. Essa “jusestatalidade material”, portanto, passaria a priorizar temas como a justiça e a justificação de tributos, bem como a assecuração dos direitos fundamentais, da dignidade humana e da igualdade e liberdade do homem, e a ter como prioridade o objetivo da justiça social, ao qual serve o Estado de Direito.⁴³⁵

Essa justiça material poderia ser obtida por meio da aplicação de princípios jurídico-tributários dedutíveis da ordem valorativa da lei fundamental, uma vez que os princípios portadores do direito tributário teriam força constitucional. Para Tipke, as principais expressões de justiça material em termos tributários seriam, por exemplo, o princípio da legitimidade e uniformidade da imposição, da imposição social-estatalmente mais justa⁴³⁶ e, ainda e especialmente, o princípio da igualdade, uma das diretrizes expressas na Lei Fundamental alemã.

Em termos tributários, na Alemanha, esse preceito seria deduzido principalmente da regra geral de igualdade inscrita no art. 3º da Lei Fundamental, que redundava, entre outras consequências, na aplicação uniforme da legislação tributária a todos, sem distinções, ou na uniformidade de imposição, o que representa, portanto, a busca pela justiça fiscal ou justiça

⁴³² VELLOSO, Andrey. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 117-118.

⁴³³ Acerca da existência de princípios constitucionais implícitos e explícitos, válida a menção às palavras de, Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização à obra de Aliomar Baleeiro quando refere que: “Como se observa, dos quatro princípios implícitos na Constituição de 1969, registrados por Aliomar Baleeiro, três foram consagrados expressamente na Constituição de 1988, a saber, a igualdade de todos perante o fisco (art.150,II), a vedação de confisco (art.150,IV) e a capacidade contributiva (art. 145 §1º), temas estudados em capítulos próprios desta obra. Apenas um, a destinação dos impostos a fins exclusivamente públicos, continua implicitamente deduzido da conjugação de diversos artigos da Constituição, mas apenas parcialmente”. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 784.

⁴³⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim et al. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 183. O autor refere que na Alemanha, a jusestatalidade material teria surgido concretamente no pós-guerra e com a Lei Fundamental alemã.

⁴³⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim et al. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 183.

⁴³⁶ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim et al. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 188-189.

material tributária⁴³⁷. Nesse contexto, a consequência sistemática e valorativa do tratamento isonômico conferido aos sujeitos passivos seria a proibição de discriminações que satisfizessem apenas puros interesses individuais e de grupo, sendo admissível como adequado ou justo apenas um mínimo de discriminações.

Já o critério de comparação específico tributário para avaliação em relação à existência ou inexistência de tratamento fiscal isonômico e para aplicação de efetiva isonomia tributária concretizar-se-ia por meio do princípio da capacidade contributiva. Este não aparece expresso na referida Lei Fundamental alemã⁴³⁸, mas determina que a eficácia do princípio da igualdade estaria caracterizada na medida em que se pudesse verificar que os sujeitos passivos estivessem jurídica e factualmente tributados da mesma maneira.

Embora nem todas as constituições reconheçam expressamente a existência do princípio da capacidade contributiva, este seria o único justo no âmbito tributário e também o único parâmetro de comparação para a aplicação do princípio da igualdade, este, sim, reconhecido por todas as constituições dos Estados democráticos⁴³⁹.

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva consta no art. 145 § 1º, Constituição Federal, que refere, em um texto ambíguo, que: “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”.

Todavia, pode-se observar que o artigo 145 § 1º traz, em realidade, um texto marcado pela ambiguidade e pela imperfeição, que suscita problemas de interpretação, os quais serão abordados adiante. O que se observa é que o artigo em questão ainda está distante de constituir-se como uma ferramenta adequada para a concretização do ideal constitucional de aplicação da tributação de forma isonômica, justa e solidária, como se pretende demonstrar a seguir.

⁴³⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim et al. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 191.

⁴³⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim et al. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 203, 173 e 192. Tipke refere que o Tribunal Federal Administrativo (BVerf) alemão interpreta a regra de igualdade como proibição de arbítrio, em relação ao que refere que: “O BVerf parte do princípio de que a regra de igualdade contém a diretiva geral, na mais sólida orientação pelo pensamento de justiça de tratar igualmente os iguais, os desiguais conforme sua peculiaridade diferentemente.”.

⁴³⁹ TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70. p. 64.

Primeiramente, entretanto, antes de adentrarmos na análise do princípio da capacidade contributiva e de sua inadequada fórmula de positivação no ordenamento pátrio, serão abordadas outras teorias, referentes a critérios de diferenciação entre os níveis de tributação, que antecederam a formulação da moderna concepção de capacidade contributiva e com ela contribuíram – especificamente, as teorias do benefício e do igual sacrifício.

4.2 O desenvolvimento da teoria da capacidade contributiva: as Teorias do Benefício e do Igual Sacrifício e a moderna concepção de sacrifício segundo a capacidade contributiva individual

O estudo do desenvolvimento da teoria da capacidade contributiva envolve necessariamente uma reflexão sobre a relação entre justiça, igualdade e legitimidade do poder fiscal. Acerca da questão da legitimidade da imposição, pertinentes as considerações do estudo formulado por Michel Bouvier, para quem o tributo legítimo seria aquele aceito como justo e necessário, exceto para as correntes de pensamento ultraliberais, para as quais seria conveniente a supressão de todas as formas de recolhimento obrigatórias.

A justiça fiscal seria representada por um valor relativo, e não absoluto, demandando o recurso a conceitos de ética e filosofia,⁴⁴⁰ e permitindo que se proclame que justa é a imposição definida segundo os princípios da igualdade e da⁴⁴¹ universalidade⁴⁴². Para Bouvier, ainda, considerando-se que a noção de justiça fiscal fuja a um padrão objetivo, sua conceituação poderia dar-se sob três perspectivas de representação, segundo as eventuais funções comutativa, distributiva⁴⁴³ ou redistributiva que se pretenda dar à imposição tributária⁴⁴⁴.

⁴⁴⁰ BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 184. No mesmo sentido, vide BUFFON, Marciano. *Tributação no Brasil no Século XXI – Uma abordagem Hermeneuticamente Crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 146.

⁴⁴¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim et al. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. p. 191.

⁴⁴² VACARÉL, Ernesto Lejeune. O Princípio da Igualdade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 253-276. p. 258.

⁴⁴³ Velloso estabelece nesse contexto o significado de justiça comutativa e distributiva, baseando-se no conceito aristotélico de justiça distributiva, ao afirmar que: “Primeiramente, devemos precisar os significados das noções de ‘justiça distributiva e comutativa’. Na concepção aristotélica, a justiça em sentido específico (ou justiça particular, que se diferencia da geral, caracterizada pelo justo legal) constitui proporção, dividindo-se em justiça na repartição (de honras, dinheiro, ônus, etc) e no trato dos indivíduos. Aquela é denominada ‘justiça distributiva’, em cujo âmbito o justo é ‘*lo proporcional y lo injusto, lo que va contra lo proporcional*’, tendo-se em conta uma proporção semelhante à geométrica. Já esta é a ‘justiça reparadora ou comutativa’ em cujo âmbito o justo é similar ao aritmeticamente proporcional e a tarefa a ser realizada é o restabelecimento da anterior situação de isonomia. A justiça distributiva constitui fundamentalmente uma igualdade entre pessoas;

Historicamente, o modelo mais primitivo de tributação proporia que as pessoas contribuíssem para o sustento dos gastos públicos de forma exatamente igual, conceito que corresponde à noção de justiça comutativa⁴⁴⁵. Contudo, diante das percepções gerais de que as pessoas, detentoras de diferentes níveis de riquezas, não possuem a mesma aptidão para contribuir, a concepção que prega a contribuição paritária entre os integrantes da sociedade tende a naturalmente ser vista como injusta ou desigual.

Uma segunda concepção de justiça fiscal corresponderia à justiça distributiva, baseada na ideia de proporcionalidade, apoiada no princípio de que as riquezas devam ser repartidas em função do mérito de cada um. Isso significaria que os indivíduos devem receber da sociedade em proporção àquilo que a ela oferecem ou àquilo que dela retiram, o que redundaria na taxação dos indivíduos segundo o aproveitamento maior ou menor da riqueza produzida.⁴⁴⁶

Uma terceira corrente, a assim chamada justiça redistributiva, tende a buscar reunir os conceitos de justiça social e justiça fiscal. Essa concepção buscaria a redistribuição de riquezas mediante a tributação e, conseqüentemente, a redução da desigualdade de ganhos por meio de uma tributação progressiva e personalizada, que considere a capacidade contributiva dos cidadãos contribuintes⁴⁴⁷.

A discussão relacionada às fórmulas de aplicação daquilo que seria a justiça fiscal expressas pelos conceitos de justiça comutativa, distributiva ou redistributiva relaciona-se, ainda, às concepções de equidade horizontal. Esta representa a exigência de justiça quanto ao

e a comutativa, uma igualdade entre coisas ou situações [...]. Por isso se afirma que a justiça distributiva concerne entre as relações entre cidadãos e estado (relações de distribuição); e a justiça comutativa, às relações dos cidadãos entre si (relações de troca)". VELLOSO, Andrey. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 146.

⁴⁴⁴ BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 185-186.

⁴⁴⁵ BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 185-186.

⁴⁴⁶ BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 185-186.

⁴⁴⁷ BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 185-186. O autor destaca que o conceito de justiça redistributiva começou a se firmar desde o final do século XIX, tendo crescido durante o período em que predominaram os estados qualificados como 'Estado -providência' e que a discussão envolvendo critérios de tributação progressivos ou proporcionais, diretos e indiretos renasce a partir da renovação de teorias liberais que se contrapõem à fórmula de tributação baseada na justiça redistributiva.

tratamento de pessoas com rendas iguais e de equidade vertical, equivalente à exigência de justiça em relação a pessoas com níveis de renda diferenciados⁴⁴⁸.

Considerando que a igualdade de rendas expressa pelas situações de equidade horizontal – que prevê um critério mais simples de rateio por uma contribuição paritária distribuída entre pessoas – represente uma situação hipotética que não corresponde ao contexto de nenhuma sociedade e que as diferenças de renda sejam uma característica inerente a qualquer grupo social, o debate tende a centrar-se nos questionamentos acerca dos critérios de diferenciação a serem utilizados em relação à tributação desses distintos níveis de renda entre os contribuintes. Portanto, esses critérios estariam relacionados à questão da equidade vertical e às fórmulas de obtenção daquilo que possa ser conceituado como uma fórmula de justiça redistributiva mais próxima do ideal

A discussão sobre as formas como essa diferenciação deve ser instituída é fonte de inúmeros debates acerca da equidade e da justiça tributária⁴⁴⁹ e vem sendo historicamente tratada e debatida por filósofos, economistas e tributaristas, sem que se tenha ainda obtido conclusão definitiva. Na tentativa de buscar construir soluções para essas questões e de desenvolver um sistema tributário justo e equitativo, os critérios de diferenciação entre os níveis de tributação desenvolveram-se a partir das teorias do benefício (ou da equivalência), da teoria do igual sacrifício e da capacidade contributiva, conforme adiante abordado.

4.2.1 A Teoria do Benefício

A teoria do benefício preponderou até o final do século XIX e início do século XX e preconizava basicamente que a tributação seria justificada como preço pago pelos bens e serviços providos pelo governo em troca do pagamento de impostos. Segundo tal concepção, o cidadão trocaria um valor pago a título de tributos por benefícios que receberia do Estado⁴⁵⁰.

A premissa lançada por Adam Smith⁴⁵¹, que reúne em uma sentença as abordagens sob o ponto de vista do benefício e da capacidade de pagamento, foi seguida pelos primeiros

⁴⁴⁸ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 18-19. Acerca dessa incessante polêmica, interessantes ainda as considerações de MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas, Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1980. p. 183.

⁴⁴⁹ MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas, Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1980. p. 178.

⁴⁵⁰ ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na Tributação. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio e SILVEIRA, Fernando Geiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 17-42. p. 18.

⁴⁵¹ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. (ed. condensada). Tradução de Norberto de Paula Lima. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010. p. 340. Smith refere que: “A despesa de defender a sociedade e a de sustentar a dignidade do magistrado-chefe são ambas separadas para o benefício geral de toda sociedade. É, portanto,

teóricos a tratar do tema no século XIX. Estes entendiam que o sistema tributário equitativo seria aquele em que cada indivíduo tributado contribuiria com uma quantia proporcional aos benefícios que obteria dos serviços públicos, sendo a equidade do sistema, portanto, variável segundo os dispêndios públicos.⁴⁵² A teoria do benefício também seria efetivada mediante o princípio da proporcionalidade, no sentido de que cada indivíduo deve contribuir na proporção ou na medida das vantagens individuais potencialmente obtidas pelos contribuintes a partir das atividades estatais⁴⁵³.

Vigentes ao tempo do Estado Liberal, essas premissas baseadas no princípio da proporcionalidade advinham de um contexto estatal que assegurava aos cidadãos a proteção da propriedade e pregava que a colaboração dos indivíduos, conforme essa garantia, deveria dar-se segundo uma mesma alíquota. A tributação incidia, então, em maior proporção sobre aqueles que tivessem maior patrimônio e renda, e, em menor escala, sobre aqueles detentores de menores posses, os quais seriam potencialmente beneficiários dos “serviços” prestados pelo Estado em menor escala. Contudo, apesar do fato de, segundo o princípio da proporcionalidade ou a teoria do benefício, aqueles detentores de maior riqueza serem onerados em maior escala, em virtude de a tributação incidir sobre uma base de cálculo maior, essa premissa passou a ser contestada posteriormente, sob a visão de que, à medida que a riqueza cresça, ela tenha uma utilidade marginal menor para quem a possui⁴⁵⁴.

Outro ponto muito polêmico da teoria do benefício econômico diz respeito à impossibilidade de mensuração desse benefício potencialmente obtido por cada indivíduo em relação aos serviços públicos. Os defensores da teoria do benefício justificá-la-iam sob o argumento de que, tributados sob a mesma alíquota e sobre uma base de cálculo de riquezas menor, os pobres poderiam ser relativamente mais tributados, na medida em que usufruiriam mais de benefícios advindos dos serviços públicos, a exemplo das escolas e saúde públicas. Os críticos dessa concepção, por outro lado, diriam que tal conceito não se aplica, uma vez que a qualidade de serviços públicos disponíveis às famílias mais abastadas – que vivem em áreas mais nobres, com parques mais bem conservados, melhor transporte público, vias

razoável que sejam custeadas pela contribuição geral de toda sociedade, todos os diversos membros contribuindo, tanto quanto possível, em proporção de suas respectivas capacidades”.

⁴⁵² MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas, Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1980. p. 179.

⁴⁵³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Iguatária no Brasil. In: LODI, Ricardo Ribeiro (coord.). *Estudos de Direito Tributário*. v. 01. Tributação e Cidadania. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015. p. 11-48. p. 27.

⁴⁵⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Iguatária no Brasil. In: LODI, Ricardo Ribeiro (coord.). *Estudos de Direito Tributário*. v. 01. Tributação e Cidadania. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015. p. 11-48. p. 27-28.

públicas mais bem pavimentadas, maior qualidade do saneamento básico – seria muito superior àquela disponível em áreas mais humildes⁴⁵⁵.

Assim, a fórmula de tributação segundo a lógica do benefício seria inaplicável na prática, devendo ser substituída pelo conceito de capacidade contributiva como critério justificativo da tributação como preço que os cidadãos devem pagar pelo convívio na sociedade civilizada sob a coordenação estatal. Isso independentemente dos serviços que o Estado lhes provê, sendo esse princípio também o único ou o mais adequado à ideia de tributação como forma de redistribuição de rendas⁴⁵⁶.

4.2.2 A Teoria do Igual Sacrifício

Em virtude da conclusão no sentido da impossibilidade de estabelecer-se uma relação adequada entre impostos e benefícios obtidos em virtude da atividade governamental, a teoria da igualdade de sacrifícios foi desenvolvida com base no estudo das correlações entre a carga tributária e o sacrifício dos contribuintes. Este seria representado por uma medida de incômodo ou sacrifício individual relacionado ao pagamento de quantidades em dinheiro ao erário público⁴⁵⁷.

Uma das principais objeções a essa teoria, que pode ser desde logo percebida, é que essa medida de incômodo dos cidadãos causado pelo pagamento de impostos é extremamente variável e subjetiva. Apesar dessas críticas em relação à subjetividade da percepção de sacrifício igual, a teoria teria utilidade ao considerar-se que essa igualdade de sacrifícios devesse ser medida em termos econômicos⁴⁵⁸.

O desenvolvimento econômico da teoria do igual sacrifício deve-se aos estudos de John Stuart Mill sobre a diminuição da utilidade marginal do capital, preconizando, em

⁴⁵⁵ ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na Tributação. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio e SILVEIRA, Fernando Geiger (orgs.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 17-42. p. 18.

⁴⁵⁶ MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas, Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1980, p. 182. Segundo os autores: “E, ainda que a legislação tributária possa ser relacionada com a legislação dos dispêndios públicos, a aplicação do princípio do benefício, nesse sentido mais amplo, não evidencia a necessidade de fórmulas para os impostos e de uma regra que permita o planejamento dos mesmos. Além do mais, esse princípio, mesmo em condições ideais, só pode ser relacionado com o financiamento dos serviços públicos e nunca com a função distributiva do processo de impostos e transferências. Assim, faz-se necessário um princípio alternativo que atenda a questão da equidade na tributação. Tal necessidade é preenchida pela regra de que cada pessoa deve contribuir para o custeio dos dispêndios governamentais de acordo com a sua ‘capacidade de pagamento’.”

⁴⁵⁷ VELLOSO, Andrey. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 154.

⁴⁵⁸ VELLOSO, Andrey. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 155-156.

síntese, que cada unidade monetária teria um valor menor à medida que o nível de riqueza e renda dos indivíduos aumentasse⁴⁵⁹. Dessa forma, de acordo com o princípio da igualdade de sacrifícios, os contribuintes que têm mais deveriam ser diferenciados dos que têm menos, de modo a garantir que eles arquem com a mesma perda de bem-estar pelo pagamento de impostos, no sentido de que os custos reais, e não os custos monetários, sejam os mesmos para todos. Tal seria aplicável segundo a ideia da diminuição do valor marginal do dinheiro à medida que este cresça, desenvolvida por Mill⁴⁶⁰.

Entretanto, essa teoria, ao partir da premissa de que a incidência de tributos deva preservar a renda existente antes da tributação, de acordo com Murphy e Nagel, seria uma visão essencialmente libertária⁴⁶¹, em que se consideraria que a distribuição natural de bem-estar decorrente do nível de rendas e riquezas estabelecida pelo mercado seria sempre a mais acertada e que a apropriação de recursos via tributação pelo Estado extirparia esses valores do patrimônio dos indivíduos, do potencial produtivo e de riquezas da sociedade⁴⁶².

Essa concepção, portanto, dissociaria o papel da tributação e do Estado da função de redistribuição de rendas e de bem-estar. Segundo Murphy e Nagel, atualmente, torna-se difícil

⁴⁵⁹ MILL, John Stuart. *Princípios de Economia Política*. v. II. São Paulo: Abril Cultural, 1983. p. 292-293.

⁴⁶⁰ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 34.

⁴⁶¹ Segundo Godoi a noção de libertarismo estaria muito presente na doutrina brasileira, sem que contudo, sua conceituação seja feita de modo mais preciso, revelando-se frequentemente de modo implícito ou subentendido, a não ser na obra Teoria da Imposição Tributária, de Ives Gandra da Silva Martins desenvolvida nas décadas de 70/80 (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983). GODOI, Marciano Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e Combate dos Principais entraves à Igualdade Social e ao Desenvolvimento Econômico. *Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 1-41, 2017. p. 1-6. Nesse contexto, convém a menção à algumas passagens dessa obra, onde Ives Gandra da Silva Martins procura delinear essa possível “fórmula” de política tributária baseada na intervenção mínima, a qual conferiria maior legitimidade à imposição tributária e inclusive melhoras de arrecadação, valendo-se para tanto dos ensinamentos do economista e prêmio Nobel Milton Friedman, ao referir, p. 163-164, que: “É por esta razão que se descobre a teoria friedmaniana de que a liberdade de escolher pressupõe dar liberdade às leis da economia. Estas são insuscetíveis de planejamentos sofisticados, pois sempre revertem em soluções menos adequadas que a simples veiculação das leis naturais, criadoras de seus próprios mecanismos de defesa e desenvolvimento. A liberdade de escolher pressupõe, também e necessariamente, uma menor intervenção do estado. Por decorrência, pressupõe uma redução da pressão fiscal, tornando-se a exigência tributária apenas aquela fundamental para o atendimento das reais necessidades do estado. Sob este enfoque seria transformada em processo de aceitação social. Por outro lado, pressupõe o conhecido economista que a redução da ‘carga tributária’ em seu aspecto exigencial não representaria redução da ‘receita tributária’, já que a maior disponibilidade de recursos, em mãos da iniciativa privada, provocaria desenvolvimento maior, maior produção, e a quantidade de recursos arrecadados equivaleria àquela da carga exacerbada, que por ser pesada gera menor desenvolvimento, maior sonegação e receita diminuída.”

⁴⁶² A crítica a esses posicionamentos é muito bem formulada por Godoi quando refere que: “Na visão libertarista, o pagamento do tributo faz com que um recurso que tinha determinada utilidade para o contribuinte, para o mercado e para a economia nacional perca automaticamente essa utilidade, e a partir de então se transforme num simples combustível a ser queimado nas engrenagens burocráticas da máquina do estado. Daí se repetir – em editoriais, em monografias, em dissertações, em teses – o mantra da *sanha arrecadatória* ou da *voracidade estatal*, como se os tributos fossem recursos que se volatilizassem no interior do próprio Estado”. GODOI, Marciano Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e Combate dos Principais entraves à Igualdade Social e ao Desenvolvimento Econômico. *Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p.1-41, 2017. p. 5.

a defesa da posição de que o governo deve abster-se de prover um nível de renda mínima aos necessitados, e quase ninguém acreditaria de forma ampla e irrestrita nessa suposta justiça de mercado⁴⁶³. Nesse contexto, pertinentes os ensinamentos dos autores quando mencionam que:

Sob esse ponto de vista, o governo não deve se dedicar a alterar a distribuição de bem-estar, mas seus serviços (policciamento, estradas, regulamentação financeira, etc.) têm de ser pagos mesmo assim. Como deve ser distribuído esse ônus? Para o adepto do libertarismo o princípio da igualdade de sacrifícios parece proporcionar a solução natural para esse problema da justiça na tributação – se partimos do pressuposto de que a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado é justa, o que poderia ser mais justo do que cobrar de todos o mesmo tanto em termos reais (e não em dinheiro)?

[...]

Quase ninguém acredita realmente na suposta justiça dos retornos do mercado; quase ninguém pensa que, por justiça, o governo não deve fornecer apoio aos cidadãos miseráveis que não têm acesso a alimento, abrigo e cuidado de saúde. Assim, embora o princípio da igualdade de sacrifícios tenha sido defendido por muitos no decorrer dos últimos 150 anos, a teoria da justiça da qual ele depende não foi⁴⁶⁴.

Dessa maneira, considerando que a grande maioria dos estudiosos defende que os tributos têm um significativo papel social relacionado à tentativa de correção de distorções geradas pelo mercado, à existência de um nível de transferências de renda àqueles que não conseguem sustentar-se ou de uma faixa de rendimentos que seja livre de impostos⁴⁶⁵, a teoria do sacrifício tende a ser superada. Ela cede espaço à teoria da capacidade contributiva como a forma mais adequada à promoção de melhores níveis de igualdade por meio da tributação.

4.2.3 A Teoria da Capacidade Contributiva

Embora se registrem conceituações históricas anteriores⁴⁶⁶, a concepção formulada por Adam Smith⁴⁶⁷ que traduz as máximas da tributação como o dever de todos de contribuírem para o sustento do Estado e, ainda, como dever de contribuir com os gastos públicos em “proporção à sua capacidade” é tida como marco para a fundamentação, tanto da teoria do benefício quanto da teoria da capacidade contributiva. Distingue-se a primeira como

⁴⁶³ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 36-39.

⁴⁶⁴ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 37-38.

⁴⁶⁵ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 36-39.

⁴⁶⁶ MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas, Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1980. p. 179. Segundo os autores: “O princípio da capacidade de pagamento tem origem anterior à do princípio do benefício. Ele data do século dezesseis [...]”

⁴⁶⁷ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. (ed. condensada). Tradução de Norberto de Paula Lima. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010. p. 340. Para Smith: “A despesa de defender a sociedade e a de sustentar a dignidade do magistrado-chefe são ambas separadas para o benefício geral de toda sociedade. É, portanto, razoável que sejam custeadas pela contribuição geral de toda sociedade, todos os diversos membros contribuindo, tanto quanto possível, em proporção de suas respectivas capacidades”.

aquela que necessariamente se vincula aos possíveis benefícios obtidos do cidadão em relação à existência do Estado e a segunda como a teoria que prega a colaboração dos indivíduos segundo as suas rendas, conforme suas capacidades.

Para Andrey Velloso, a teoria da capacidade contributiva inicialmente teria elementos comuns às teorias do benefício e da igualdade de sacrifícios, anteriormente abordadas. As rendas que serviriam de medida para a aferição da capacidade contributiva seriam obtidas sob a proteção do Estado, porque quem tivesse mais participaria em maior medida das vantagens da organização estatal, o que incorporaria características relacionadas à teoria do benefício e conceitos advindos da teoria do sacrifício, já que, segundo o conceito de capacidade contributiva, aquele que tivesse mais deveria pagar mais porque isso lhe representaria menor sacrifício⁴⁶⁸.

Porém, a despeito de incorporar, de alguma forma, conteúdos das concepções anteriores, a teoria da capacidade contributiva também se distinguiria e seria desenvolvida em contraposição à concepção de igualdade de sacrifícios, anteriormente abordada, identificada com a concepção libertária de justiça. Com a teoria da capacidade contributiva, surge a ideia de igualdade de sacrifícios proporcionais, mais adequada a uma teoria igualitária de justiça.

Conforme preconizam Murphy e Nagel, a igualdade de sacrifícios proporcionais entre os contribuintes deveria ser interpretada no sentido de que, se todos dão a mesma proporção, os mais ricos contribuem com mais em termos reais, embora também fiquem com mais. Essa ideia de que os mais ricos podem arcar com uma fatia maior da tributação também consideraria os tributos como meio de redistribuição apartada das possibilidades de retornos de mercado, preconizada pela teoria libertária da igualdade dos sacrifícios, de forma a beneficiar os mais pobres a expensas dos mais ricos⁴⁶⁹.

Em realidade, a concepção de sacrifício proporcional amalgamada à noção de que a justiça tributária inclui a ideia de redistribuição em benefício dos mais pobres traria consigo também o conceito segundo o qual a tributação justa impõe fardos cada vez maiores aos mais

⁴⁶⁸ VELLOSO, Andrey. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 157. Velloso refere que: “Conquanto haja importantes estudos anteriores, destacam-se a análise de Adam Smith e sua primeira máxima da tributação, segundo a qual todos os cidadãos devem contribuir aos gastos públicos em ‘proporção à sua capacidade’ (*ability*), ou mais especificamente, em proporção às ‘rendas de que desfruta sob a proteção do Estado’, sob pena de se caracterizar uma situação de desigualdade (*inequality*). Em seguida, acrescenta que todos têm de contribuir em proporção ao seu interesse no Estado. É evidente que em tal formulação a teoria da capacidade contributiva ainda estava intensamente vinculada à do benefício, fato que ressaí não só pelo contexto da obtenção de rendas (‘sob a proteção do Estado’), senão também ao interesse na existência do Estado. Essa justaposição de concepções teóricas é facilmente compreensível, haja vista ser a teoria da capacidade contributiva o resultado de um aperfeiçoamento das teorias do benefício e do sacrifício. [...]”

⁴⁶⁹ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 39-42.

ricos e a taxa exata desses fardos deveria ser decidida segundo critérios políticos. A isso, Murphy e Nagel denominam de “sacrifícios cada vez maiores”, que embasam, em muitos sistemas tributários, esquemas tributários progressivos, aceitos em geral pelas pessoas de tendência igualitária⁴⁷⁰.

A teoria da capacidade contributiva, que prega que a capacidade de contribuir para os gastos públicos aumenta à medida que aumenta a riqueza do indivíduo, seria amplamente aceita como a teoria que melhor aplica uma pretendida equidade tributária e que tem maiores condições de atingir níveis de justiça fiscal via redistribuição de rendas. Em razão disso, nos tópicos que se seguem, pretende-se tratar do princípio da capacidade contributiva, assim como das suas variadas aplicações teóricas, suas relações com outros conceitos fundamentais do sistema jurídico, sua alegada indeterminação e suas possíveis aplicações.

4.3 O alegado conteúdo indeterminado do princípio da capacidade contributiva e sua caracterização como princípio superior do ordenamento jurídico

Uma das dificuldades que se verificam quando se estudam os princípios jurídicos da isonomia tributária e da capacidade contributiva diz respeito ao fato de que sua consolidação na quase totalidade dos textos constitucionais democráticos contemporâneos se faz mediante conceituações abertas, que não definem conteúdos precisos ou estanques, ou de textos constitucionais com certa vagueza de conteúdo⁴⁷¹, ou com definições demasiadamente indeterminadas⁴⁷², as quais admitiriam interpretações variáveis e diversos graus de concretização⁴⁷³. Amalgamada à questão da abertura que o conceito de capacidade

⁴⁷⁰ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 39-43. Contudo, ressalve-se que os autores apontam a insuficiência desses critérios de sacrifício proporcional e progressividade para a justiça tributária, referindo que, à medida em que se considere que a distribuição de bem-estar gerada pelos retornos de mercado não seja justa, não se poderia defender o princípio de justiça tributária sem fazer apelo a critérios mais amplos de justiça governamental. Nesse contexto, os critérios progressivos de tributação direcionados à redistribuição desse bem-estar não seriam suficientes, exigindo-se, paralelamente à aplicação do princípio da capacidade contributiva, o emprego de outros meios tributários de equalização deste bem-estar, que poderiam ser atingidos pelas políticas de gastos públicos.

⁴⁷¹ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función del Tributo en el estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2002. p. 79-80.

⁴⁷² LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143-154. p. 151-153.

⁴⁷³ BEREIJO, Álvaro Rodríguez. *Igualdad Tributaria y Tutela Constitucional*. Un Estudio de Jurisprudencia. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 41. Refere Bereijo nesse contexto que: “Por seu caráter aberto e ao seu grau de abstração, os princípios admitem diferentes graus de concretização segundo diferentes pressupostos de fato, fáticos e jurídicos, e segundo a legítima liberdade de escolha do legislador de cada momento”. Tradução nossa: “Por su carácter abierto y su grado de abstracción, los principios admiten distintos grados de concretización

contributiva pode conter, está a discussão travada por parcela da doutrina sobre a caracterização da capacidade contributiva enquanto princípio ou regra.

Para Marciano Buffon, a forma como o princípio da capacidade contributiva foi consagrado no art. 145 § 1º da Constituição Federal seria a expressão de uma regra, a qual apresenta relevantes limitações em termos de concreção do princípio da capacidade contributiva. Segundo o autor, no ordenamento jurídico brasileiro, a existência do princípio da capacidade contributiva seria fruto da interpretação do texto constitucional como um todo ou decorrência do modelo de Estado consolidado na Constituição, do princípio da igualdade e das concepções de cidadania e solidariedade⁴⁷⁴, o que não decorre da regra tal qual está consolidada no art. 145 § 1º.

A despeito das relevantes considerações de Marciano Buffon no sentido de que o texto do art. 145 § 1º da Constituição Federal caracterizaria uma regra, a posição adotada neste estudo é a de que o artigo tem a pretensão de consagrar o princípio da capacidade contributiva, embora o faça de maneira defeituosa e ambígua, como adiante será abordado. Importa referir que o sentido exato do princípio consagrado de forma imprecisa nesse artigo é complementado ou corroborado por uma interpretação constitucional sistemática, que tenha em conta a totalidade de sentido do ordenamento pátrio e observe que, em nosso ordenamento, a capacidade contributiva é um princípio norteador da atividade tributante. Essa posição é chancelada pela doutrina majoritária, considerando-se que a capacidade contributiva seria expressão de um princípio constitucional, um alicerce, uma ideia fundamental sobre a qual se constrói o sistema, que expressa uma norma de maior hierarquia, abrangente, com pretensões de condicionar toda a atividade legiferante⁴⁷⁵.

A posição adotada para os fins deste estudo, portanto, é a do conceito de capacidade contributiva como um princípio constitucional tributário. Este seria aplicado como um mandamento de otimização, realizável em diferentes graus, e não de forma subsuntiva, como se aplicam as regras.

según los diferentes supuestos de hecho, fácticos y jurídicos, y según la legítima libertad de opción del legislador de cada momento”.

⁴⁷⁴ BUFFON, Marciano e MATOS, Mateus Bassani. *Tributação no Brasil no Século XXII*. Uma Abordagem Hermeneuticamente Crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 174 e 177. Os autores referem que: “Por isso, ao se negar a possibilidade de graduação dos tributos segundo a capacidade contributiva do contribuinte, descortina-se o evidente equívoco de pré-compreensão do texto da Constituição. Ao se sustentar que a capacidade contributiva possa ser desprezada para fins de divisão da carga tributária, obviamente se revela a existência de preconceitos ilegítimos ou prejuízos inautênticos, acerca do próprio modelo de Estado vigente no Brasil.”

⁴⁷⁵ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 34.

No entanto, esse grau de abertura ou indeterminação no tange aos princípios constitucionais tributários não se traduziria em uma falta de eficácia ou inaplicabilidade de seu conteúdo. Isso porque, a partir de sua consolidação constitucional, devam ser considerados como portadores de valores do sistema, aplicáveis segundo critérios de ponderação e razoabilidade⁴⁷⁶.

Para Klaus Tipke, não seria correta a afirmação dos críticos quanto ao princípio da capacidade contributiva como um princípio indeterminado, a ponto de não permitir que dele se extraísse um conteúdo concreto, pois, apesar de seu conteúdo ser indeterminado, não seria indeterminável. Assim, o princípio da capacidade contributiva já não seria sem conteúdo, pois esclareceria que o imposto não poderia ser mensurado por cabeça, ou segundo o princípio da equivalência, ao não medir a vantagem que o contribuinte tira dos serviços públicos ou quais custos ele causa ao Estado. Seu conteúdo seria facilmente verificável, na medida em que estabeleceria com quanto o contribuinte poderia contribuir para o financiamento das tarefas do Estado, em razão da sua renda disponível⁴⁷⁷.

Além disso, o princípio da capacidade contributiva teria funções positivas, como fonte do ordenamento jurídico. Serviria para promover os valores superiores do sistema jurídico e, ao mesmo tempo, desempenharia a função negativa de coibir juízos interpretativos ou normas que sejam eventualmente contrapostas aos valores que consagram.⁴⁷⁸

Segundo Álvaro Rodrigues Bereijo, os princípios constitucionais tributários que se utilizam de conceitos jurídicos abertos ou indeterminados, tais como a capacidade contributiva, a progressividade e a vedação ao confisco, requerem na sua aplicação a realização de uma avaliação segundo o juízo de valor neles implícito, por meio da apreciação

⁴⁷⁶ BEREIJO, Álvaro Rodríguez. *Igualdad Tributária y Tutela Constitucional*. Un Estudio de Jurisprudencia. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 43-64. Nesse contexto, interessantes as palavras do autor, *ibid*, p. 43, onde refere que: “Os princípios constitucionais tributários são, para dizê-lo nas palavras de K. LARENZ, pensamentos diretores e causas de justificação de uma regulação positiva em que subjaz a ideia de um direito mais justo”. Tradução nossa: “Los principios constitucionales tributarios son, para decirlo con palabras de K. LARENZ, pensamientos directores y causas de justificación de una regulación positiva en los que subyace la idea de un derecho más justo”.

⁴⁷⁷ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo, Malheiros: 2002. p. 32.

⁴⁷⁸ BEREIJO, Álvaro Rodríguez. *Igualdad Tributária y Tutela Constitucional*. Un Estudio de Jurisprudencia. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 43-64. Entretanto, segundo diversos autores, a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva em níveis variados ou até mesmo a sua desconsideração poderia ocorrer na tributação extrafiscal, a qual, algumas vezes, para fins de atingir objetivos determinados por políticas extrafiscais poderia minimizar ou desconsiderar, segundo critérios de ponderação e razoabilidade, o critério da capacidade contributiva. Nesse sentido, vide GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 205.

do legislador, da administração tributária e do judiciário, conforme o caso, para sua concreção⁴⁷⁹.

Para o autor espanhol, o conceito de unidade da Constituição aliado à abertura das normas constitucionais consagradoras de princípios, como ocorre em matéria tributária (igualdade, capacidade econômica), demandaria uma interpretação constitucional que desse espaço à diversidade de opções própria do pluralismo político que a Constituição proclama como um dos valores superiores do ordenamento.⁴⁸⁰ Além disso, apesar da possibilidade de fiscalização do cumprimento e respeito de princípios constitucionais tributários em cada caso submetido ao judiciário, o problema de não atendimento ao conteúdo do princípio da capacidade contributiva nos sistemas jurídicos não se encerraria por aí. Isso ocorreria porque a fiscalização judicial se daria quando um caso fosse submetido ao controle judicial, que poderia tratar de julgar a constitucionalidade de uma determinada lei, ou dos seus efeitos.

Entretanto, o que se sabe é que muitas questões são submetidas a controle judicial depois de anos e anos de aplicabilidade, ou até mesmo são aplicadas sem que o judiciário chancele sua constitucionalidade ou adequação, o que gera inúmeras situações de normas que por muito tempo permanecem sendo aplicadas em desacordo com os ditames constitucionais. Outra questão polêmica é a de que atualmente existe a possibilidade de modulação de efeitos de declarações de inconstitucionalidade, representada pela possibilidade de determinada norma ser julgada inconstitucional somente a partir de uma data específica, e não desde a sua edição.

Mais ainda, a questão do controle de constitucionalidade ou dos propósitos constitucionais de um princípio como o da capacidade contributiva deveria sempre pautar a atividade dos Poderes Legislativo e Executivo. Contudo, conforme analisaremos adiante, não seria possível afirmar que se dê efetiva aplicação ao princípio da capacidade contributiva em nosso país em relação às formas de criação de leis e regras que estabelecem a política fiscal e no que tange aos propósitos dessas leis e de sua efetiva adequação segundo a Constituição Federal.

Conforme referido anteriormente, quando se tratou da questão da conceituação formulada por Alexy dos princípios como mandados de otimização e da possibilidade de ponderação de direitos, essa ponderação não seria adstrita à atividade do judiciário, abarcando

⁴⁷⁹ BEREIJO, Álvaro Rodríguez. *Igualdad Tributária y Tutela Constitucional*. Un Estudio de Jurisprudencia. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 45.

⁴⁸⁰ BEREIJO, Álvaro Rodríguez. *Igualdad Tributária y Tutela Constitucional*. Un Estudio de Jurisprudencia. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 46-63.

também a atividade legislativa⁴⁸¹. De acordo com o próprio Alexy, o legislador também teria funções essenciais de promover a efetividade da Constituição, o que se daria em consonância com um modelo de ponderação entre princípios, segundo o princípio da proporcionalidade e seus três subprincípios, da idoneidade, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito⁴⁸².

Assim, a exigência justa dos tributos deve ser um norte da atividade tributante – não somente na esfera da atividade jurisdicional, mas também no âmbito do Poder Legislativo e ainda do Executivo, por meio da administração fiscal⁴⁸³.

Nesse mesmo contexto, cabe também debater as reais possibilidades de discussão judicial em relação à efetiva criação de leis que observem princípios, a exemplo do princípio da capacidade contributiva, dada a clara dificuldade de eventual controle pelo Judiciário sobre questões que obviamente transcendem os limites de um único processo e que dizem respeito ao contexto da tributação como um todo ou à lógica do sistema tributário.

O Judiciário, portanto, não teria o papel de reformular todo um sistema tributário injusto ou regressivo que, considerado como um todo, não se adapte aos ditames constitucionais relacionados à construção de uma sociedade justa, livre e solidária. Esses são valores a serem perseguidos, mas não necessariamente determinam a ilegalidade ou inconstitucionalidade de um tributo isoladamente considerado⁴⁸⁴. Inclusive, na maioria das

⁴⁸¹ ALEXY, Robert. *Epílogo à la Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de Espanha, 2004. *passim*.

⁴⁸² ALEXY, Robert. *Epílogo à la Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de Espanha, 2004. p. 38 e 101.

⁴⁸³ BUFFON, Marciano e MATOS, Mateus Bassani. *Tributação no Brasil no Século XXI*. Uma Abordagem Hermeneuticamente Crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 149. Entretanto, para o autor, *op. cit.*, a atividade do judiciário no Brasil, ainda impregnada por conceitos positivistas, dificilmente decide baseada em critérios norteados pelos princípios constitucionais tributários.

⁴⁸⁴ Nesse contexto, pertinente a menção ao julgado contido no RE 388.312/MG, em que se discute a questão da correção monetária das tabelas do Imposto de Renda instituídas pela lei 9250/1995, no qual a relatora registra sua posição no sentido de que não caberia ao Poder Judiciário imiscuir-se em questões que eminentemente incumbem aos Poderes Executivo e judiciário, quando refere que: “Em efeito, o entendimento segundo o qual o Poder Judiciário não pode impor atualização monetária na ausência de previsão legal nesse sentido tem por fundamento o uso regular do poder estatal na organização da vida econômica e financeira do país, no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo [...]. Entretanto, reitero que a meu ver não compete ao Poder Judiciário substituir-se aos Poderes Executivo e Legislativo na análise do momento econômico e do índice de correção adequados para a retomada, ou mera aproximação, do quadro estabelecido entre os contribuintes e a lei, quando da sua edição, devendo essa omissão ficar sujeita apenas ao princípio da responsabilidade política, traduzido principalmente na aprovação ou rejeição dos atos de governo nos julgamentos ulteriores do eleitorado.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário n. 388.312 /MG. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E ECONÔMICO. CORREÇÃO MONETÁRIA DAS TABELAS DO IMPOSTO DE RENDA. LEI N. 9.250/1995. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR E CONTRARIEDADE AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. RECURSO CONHECIDO EM PARTE E, NA PARTE CONHECIDA, A ELE NEGADO PROVIMENTO*. Recorrente: Sindicato dos Empregados em estabelecimentos bancários de Belo Horizonte. Recorrido: União. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 01 ago. 2011. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+388312%2E>

questões de omissão legislativa submetidas ao crivo judicial e, em nosso país, a exame do Supremo Tribunal Federal, o tribunal geralmente refere que não lhe caberia a tarefa de imiscuir-se na atividade do legislador para determinar critérios de política fiscal.⁴⁸⁵

Portanto, e em síntese, muito adequada a posição de Lobo Torres nesse contexto quando refere, utilizando um termo de sua criação, que a “justiciabilidade”, ou o controle judicial em relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva, esbarraria em limites inerentes à atividade jurisdicional. Segundo o autor, não seria possível o controle judicial sobre os “critérios do legislador”⁴⁸⁶, o que estaria em acordo com a teoria desenvolvida por Alexy ao defender a liberdade de ação epistêmica do legislador⁴⁸⁷.

A atividade legiferante, então, deve dar-se segundo patamares de liberdade de ação epistêmica. No entanto, essa não seria uma liberdade absoluta, sendo também desenvolvida segundo critérios de ponderação legislativa. Isso se impõe como fruto do processo democrático que determina um nível de liberdade do legislador democraticamente legitimado em termos de decisões e escolhas importantes para a comunidade, ou de intervenções em direitos fundamentais⁴⁸⁸. Nesse contexto, Ricardo Lobo Torres observa que “o controle da injustiça legal é político, devendo se fazer no plano eleitoral⁴⁸⁹”.

Dessa forma, só quando ultrapassados os limites impostos pelo princípio da capacidade contributiva, e quando a tributação atinja direitos de liberdade, é que se tornaria cabível eventual controle judicial.

NUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+388312%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bs8l2pc. Acesso em: 03 maio 2019.

⁴⁸⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. p. 283. Campos corrobora as observações formuladas na nota de rodapé precedente e comenta o julgado proferido no Recurso Extraordinário nº 388.312/MG, que tratou da possibilidade de correção monetária das tabelas de Imposto sobre a Renda e das correspondentes faixas de isenção e dedução do imposto, destacando que: “A maioria do Pleno, seguido o voto da ministra Carmen Lúcia, assentou a impossibilidade de o Supremo atuar como legislador positivo e autorizar, no lugar do Parlamento, a correção monetária da tabela progressiva do imposto. Prevaleram argumentos de ordem institucional, pautados, especialmente, no princípio estrutural da separação de poderes. Consoante consta da ementa do julgado, concluiu-se que Executivo e Legislativo são os poderes dotados de capacidade institucional própria para organizar a vida econômica e financeira do país, sendo da competência exclusiva desses a decisão quanto ao momento da atualização sob pena de o Poder Judiciário, em última análise, negar a implementação de políticas econômicas pelo governo”.

⁴⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 312.

⁴⁸⁷ ALEXY, Robert. *Epílogo à Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de Espanha, 2004. passim.

⁴⁸⁸ ALEXY, Robert. *Epílogo à Teoria de los Derechos Fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de Espanha, 2004. p. 89. Alexy refere que: “Enquanto tal, este princípio impõe que o legislador democraticamente legitimado seja, na maior medida possível, quem tome as decisões importantes para a comunidade”. Tradução nossa: “En cuanto tal, este principio impone que el legislador democraticamente legitimado sea, em la mayor medida posible, quien tome las decisiones importantes para la comunidad.”

⁴⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 312.

Além disso, sobretudo, diante do exposto, é forçoso que se conclua que a questão da avaliação da imposição segundo ditames efetivos do princípio da capacidade contributiva, princípio de conteúdo aberto, porém determinável e realizável em diferentes graus, se relaciona intimamente com essas opções políticas e sociais de uma nação. Portanto, a imposição segundo a capacidade contributiva dependeria, especialmente, de opções eminentemente legislativas⁴⁹⁰.

4.4 A interpretação da expressão “sempre que possível”, contida no art. 145 § 1º da Constituição Federal

O princípio da capacidade contributiva está consolidado no art. 145 § 1º da Constituição Federal e dispõe que: “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”.

Observado o texto desse artigo 145 § 1º, supratranscrito, verifica-se facilmente o seu caráter ambíguo e gerador de diversas incertezas em termos interpretativos que, de certa forma, não conduzem à consolidação do princípio da capacidade contributiva como orientador do sistema constitucional pátrio.

Convém referir que, quando se analisam as origens históricas do texto que foi consolidado no atual art. 145 § 1º, verifica-se que as versões anteriores eram possivelmente mais apropriadas e menos confusas. Segundo o Anteprojeto Constitucional elaborado pela Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, o princípio da capacidade contributiva vinha consolidado no art. 149: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte segundo critérios fixados em lei complementar, que assegurará às pequenas e microempresas tratamento tributário compatível com a sua receita bruta.”⁴⁹¹

O texto que constou no Anteprojeto Constitucional repetia praticamente a redação do art. 202 da Constituição Federal de 1946, apresentando as qualidades de aplicar o princípio da

⁴⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 312.

⁴⁹¹ BRASIL. ANTEPROJETO CONSTITUCIONAL, elaborado pela Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, 1986. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/AfonsoArinos.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2019.

capacidade contributiva a todos os tributos, e não apenas aos impostos, e de associar claramente a expressão “sempre que possível” apenas ao caráter pessoal dos impostos. Entretanto, quando o Anteprojeto Constitucional tramitou pela Câmara e Senado Federal, sofreu alterações na sua redação, o que culminou na redação atualmente confusa e insatisfatória consignada no art. 145 § 1º da Constituição Federal⁴⁹².

Assim, a utilização da expressão “sempre que possível” no texto constitucional é fonte de inúmeros debates e controvérsias, relacionados ao grau de eficácia que deva pretender-se conferir ao referido princípio. As discussões em torno da expressão, portanto, refletem dúvidas sobre se o que é estabelecido é que os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível; ou se os impostos serão graduados segundo a capacidade contributiva, sempre que possível; ou se a redação dúbia em questão, em realidade, procura conciliar essas possibilidades e referir que os impostos terão caráter pessoal, sempre que possível, assim como serão graduados segundo a capacidade contributiva, sempre que possível.

Da mesma forma, a menção de que, “sempre que possível”, os impostos tenham caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade contributiva é fonte de outros debates, relacionados à aplicabilidade do referido princípio apenas aos impostos pessoais, excluídos os impostos reais⁴⁹³.

Relativamente à melhor interpretação da expressão “sempre que possível”, seria interessante mencionar que uma boa fórmula conduziria à conclusão segundo a qual o

⁴⁹² CERETTA, Clóvis. *Princípio da Capacidade Contributiva: sua aplicação nos impostos indiretos e nas demais espécies tributárias*. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS, Porto Alegre, 2017. Disponível em: <http://primo-pmtna01.hosted.exlibrisgroup.com/PUC01:PUC01:puc01000486932>. Acesso em: 06 abr. 2019.

⁴⁹³ Acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os impostos, reais e pessoais, vide entendimento esposado pelo Min. Eros Grau no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045. ao referir que: “O Prof. José Maurício Conti, da USP, em livro que acaba de vir a lume, disserta a respeito do tema. Registra que a interpretação aligeirada, no sentido de que a expressão 'sempre que possível' quer dizer que o princípio da capacidade contributiva não seria aplicável a todos os impostos, deve ser afastada. Invoca, então, Américo Lacombe, a lecionar que 'A primeira observação é que a expressão sempre que possível só pode referir-se ao caráter pessoal dos impostos. Não é de ser conectada com a expressão seguinte, vale dizer, graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Isto porque a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica é um corolário lógico do princípio da igualdade, e, assim sendo, a sua referência expressa é totalmente despicienda. A conclusão, portanto, é que os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal pleno). *Recurso Extraordinário n. 562.045/RS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. Recorrente: Estado do Rio Grande Do Sul, Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 01 nov. 2018. Ainda em relação a essa controvérsia relativa à aplicação do princípio da capacidade contributiva “sempre que possível” a impostos reais e pessoais na jurisprudência brasileira, assim como sobre a aplicação relacionada dos princípios da capacidade contributiva e progressividade, vide nota de rodapé nº 553, adiante.*

legislador deva priorizar a criação de impostos pessoais (mais adequados à aferição da capacidade contributiva individual) e que a expressão não deva ser usada para relativizar o direito do contribuinte de ser tributado de acordo com a sua capacidade contributiva⁴⁹⁴.

Ainda, em relação à suposta faculdade de aplicação do princípio da capacidade contributiva, interessante a menção às palavras de Tipke e Yamashita, quando apontam que: “Se com o trecho introdutório ‘sempre que possível (...)’ o constituinte queria dizer que basta criar um princípio meramente programático, não vinculante para o legislador, este passaria ao largo das necessidades do Estado de Direito”⁴⁹⁵. Essa concepção é importante, pois o conceito de Estado Social e Democrático de Direito, considerados os objetivos constitucionais de criação de uma sociedade justa e solidária, demanda simultaneamente que a ordem constitucional tributária esteja fundada em princípios adequados à tributação socialmente justa, que busquem tratamentos isonômicos, segundo critérios adequados⁴⁹⁶. Nesse sentido, novamente pertinentes as considerações dos autores quando ponderam que: “A questão da justiça coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende da distribuição das cargas e pretensões, que estão ligadas à vida da comunidade. A justiça fiscal é o valor supremo do Estado Social e Democrático de Direito e dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes.”⁴⁹⁷

Convém referir que, em decorrência da expressão “sempre que possível”, contida no art. 145 § 1º da Constituição Federal, o princípio da capacidade contributiva muitas vezes é classificado como uma norma de conteúdo programático. Contudo, conforme anteriormente mencionado, atualmente seria ultrapassada a concepção de normas programáticas enquanto “simples programas”, uma vez que a essas normas atualmente seria reconhecido um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da constituição⁴⁹⁸.

Portanto, a norma programática não é mais vista como uma declaração ou recomendação de propósitos, assumindo uma eficácia positiva no sentido de conter preceitos

⁴⁹⁴ CERETTA, Clóvis. *Princípio da Capacidade Contributiva: sua aplicação nos impostos indiretos e nas demais espécies tributárias*. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS, Porto Alegre, 2017. Disponível em: <http://primo-pmtna01.hosted.exlibrisgroup.com/PUC01:PUC01:puc01000486932>. Acesso em: 06 abr. 2019.

⁴⁹⁵ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 27.

⁴⁹⁶ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 22.

⁴⁹⁷ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 18.

⁴⁹⁸ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 53.

que podem e devem ser aplicados.⁴⁹⁹ A esse respeito, sempre cabe a menção à clássica tese de Canotilho sobre a “morte” das normas programáticas e a vinculação positiva do legislador e de todos os órgãos, devendo essas normas programa ser tomadas como diretivas permanentes em qualquer dos momentos da atividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição)⁵⁰⁰.

Dessa forma, segundo a mudança de paradigmas trazida ao constitucionalismo moderno, mesmo às normas de conteúdo programático deve ser dada a maior eficácia possível. Delas, procura-se extrair a máxima amplitude, em especial quando se trata de normas ligadas à garantia de direitos individuais e coletivos⁵⁰¹.

Ainda, considerada a característica de princípio, e não de regra, atribuída à capacidade contributiva, conforme já explicitado, a expressão “sempre que possível” permitiria que o princípio fosse aplicado sob a forma de um princípio constitucional conformador, que visa justamente dar aplicação aos objetivos de realização de justiça fiscal e social anteriormente mencionados, segundo um comando de máxima eficácia. Este, contudo, não teria ares de regra absoluta, podendo ser cumprido em diferentes graus, dependendo a sua concretização das possibilidades reais e jurídicas existentes em cada situação.

Devemos, então, filiar-nos à posição de Marco Aurélio Greco, para quem a expressão “sempre que possível”, contida no art. 145 § 1º da Constituição Federal, ensejaria interpretações distintas. A mais acertada seria aquela que atribui um significado forte à expressão e que coloca a tônica interpretativa na expressão “sempre”, e não em “possível”. Para o autor, portanto, a expressão seria portadora de um comando no sentido de que a

⁴⁹⁹ GRECO, Marco Aurélio. Princípio da Capacidade Contributiva. In: TORRES, Ricardo Lobo. KATAKOA, Eduardo Takemi. GALDINO, Flavio (org.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 155-168. p. 156.

⁵⁰⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1177. O autor ensina que: “Precisamente por isso, e marcando uma decidida ruptura em relação à doutrina clássica, pode e deve falar-se da ‘morte’ das normas constitucionais programáticas”. [...]. Às normas programáticas é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da constituição. Não deve, pois, falar-se de simples eficácia programática (ou diretiva), porque qualquer norma constitucional deve considerar-se obrigatória perante quaisquer órgãos de poder político (Crisafuli). [...]. Concretizando melhor, a positividade jurídico-constitucional das normas programáticas significa fundamentalmente: 1) vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (imposição constitucional); 2) vinculação positiva de todos os órgãos concretizadores, devendo estes toma-las em consideração como *directivas materiais permanentes*, em qualquer dos momentos da atividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição); 3) vinculação, na qualidade de limites materiais negativos, dos poderes públicos, justificando a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos actos que as contrariam”.

⁵⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. Princípio da Capacidade Contributiva. In: TORRES, Ricardo Lobo. KATAKOA, Eduardo Takemi. GALDINO, Flavio (orgs.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 155-168. p. 156.

capacidade contributiva somente poderia ser excepcionada na hipótese em que isso não fosse absolutamente possível⁵⁰².

4.5 O princípio constitucional da isonomia e sua expressão por meio da capacidade contributiva

Segundo Marciano Seabra de Godoi, a capacidade contributiva seria a expressão tributária do princípio da igualdade, que engendraria um direito fundamental, um conceito maior aplicável a todo e qualquer ramo do direito. Simultaneamente, representaria a eleição de um subprincípio que permita operar na seara tributária aquele princípio maior.⁵⁰³

O princípio da capacidade contributiva permitiria, na seara tributária, o tratamento igual para quem possui igual capacidade contributiva e desigual para aqueles que possuem capacidade contributiva distinta, o que significa dar expressão, no campo dos tributos, às diretrizes do princípio da igualdade, que determina o tratamento desigual aos desiguais, na medida em que se desigalam. Dessa forma, este princípio, em realidade, autoriza o tratamento desigual no campo tributário, para tributar em maior escala aqueles que possuem mais e, em menor nível ou nenhum, aqueles que possuem capacidade contributiva reduzida ou não a possuem⁵⁰⁴.

Uma vez que o texto constitucional determina no art. 145 §1º que “os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, pode-se observar que o constituinte não quis deixar ao legislador ordinário a possibilidade de eleição do critério comparativo que serviria de parâmetro para avaliação acerca de uma medida de igualdade tributária⁵⁰⁵. Além disso, é possível que se refira que o princípio da capacidade contributiva é norma definidora da garantia fundamental à igualdade em matéria tributária, o que se encontra consolidado no art. 150, II da Constituição Federal.

Os princípios constitucionais tributários inscritos no art. 150 da Constituição Federal fazem parte do rol de direitos e garantias fundamentais inscritos no art. 5º § 2º da CF/88. Assim, se o texto constitucional, consoante dispõe o art. 5º § 1º, prevê que as normas definidoras de garantias fundamentais tenham aplicabilidade imediata, seria possível afirmar

⁵⁰² GRECO, Marco Aurélio. Princípio da Capacidade Contributiva. In: TORRES, Ricardo Lobo. KATAKOA, Eduardo Takemi. GALDINO, Flavio (orgs.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 155-168. p. 157.

⁵⁰³ GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 192.

⁵⁰⁴ BUFFON, Marciano e MATOS, Mateus Bassani. *Tributação no Brasil no Século XXI*. Uma Abordagem Hermeneuticamente Crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 152-160.

⁵⁰⁵ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 56.

que esta aplicabilidade imediata se estende ao princípio da igualdade segundo a capacidade contributiva^{506, 507}.

Deve-se observar, portanto, que, além da aplicabilidade imediata do princípio isonômico em termos gerais segundo o disposto no art. 5º da Constituição Federal, o princípio é explicitamente aplicável em termos tributários segundo o disposto no art. 150, inciso II da Constituição Federal. Este, ao vedar o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, consigna o direito a tratamento igualitário como uma autêntica garantia fundamental do contribuinte.

Convém que se refira ainda que, se considerarmos que as regras dispostas no art. 150, II da CF são incluídas no âmbito de incidência do art. 5º § 1º da CF/88, a dedução lógica seria a aplicação do art. 60 da CF/88, que determina que as normas definidoras de garantias fundamentais devam ser consideradas como cláusulas pétreas, o que impõe a imodificabilidade, em nosso ordenamento constitucional, de determinadas normas definidoras de garantias fundamentais. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva deve ser considerado como uma cláusula pétrea do sistema constitucional tributário brasileiro cujo conteúdo decorre do princípio da igualdade⁵⁰⁸.

Essa influência do princípio da isonomia, como uma espécie de sobreprincípio ou valor fundante, que se expressa em termos tributários pelo princípio da capacidade contributiva, é bem traduzida por Caliendo, quando se vale dos ensinamentos de Guastini e tenta demonstrar de forma lógica a influência do princípio enquanto fundamento de outras normas:

Princípio-gênero _ uma norma N_1 é fundamento de uma norma N_2 , quando N_1 é mais geral que N_2 , de modo que N_2 pode ser deduzida de N_1 (pode-se dizer que N_2 constitui expressão, especificação ou aplicação do princípio N_1).

Este é o caso da relação entre o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, no qual o primeiro é norma geral de onde deriva o segundo princípio; pode-se dizer, dessa forma, que o princípio da capacidade contributiva constitui expressão, especificação ou aplicação do princípio da igualdade. Por sua vez, o

⁵⁰⁶ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 56.

⁵⁰⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 54. Para a autora: “Consoante a premissa que adotamos, o princípio da capacidade contributiva, como expressão, no campo tributário, de princípio de maior amplitude, que é o da igualdade, carrega consigo a plenitude de eficácia atribuída a este. Com efeito, se não há discordância quanto à eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral do princípio da igualdade, parece desarrazoado entender-se diversamente no que concerne a diretriz da capacidade contributiva”.

⁵⁰⁸ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 280.

próprio princípio da capacidade contributiva é a base de onde derivam outros princípios, tais como: da generalidade, a proporcionalidade e o não confisco.⁵⁰⁹

Nessa mesma linha de raciocínio, deveríamos considerar que a capacidade contributiva seria um critério-guia para a promoção da igualdade tributária⁵¹⁰. Assim, em que pese a consideração de que o princípio da isonomia constitui o fundamento do princípio da capacidade contributiva, deve-se ter em conta também a relação de interdependência que se forma em torno dos referidos institutos.

Ainda, é possível que se estabeleça uma relação entre os conceitos de igualdade material e solidariedade, na medida em que a aplicação da solidariedade determinaria que a capacidade contributiva fosse aferida com vistas a uma maior realização de justiça social ou à redistribuição de riquezas dentro de uma determinada sociedade⁵¹¹. Além disso, da mesma forma que o princípio isonômico fundamenta o princípio da capacidade contributiva, este também é a forma de expressão e concretização daquele em termos tributários e instrumento para a realização de direitos fundamentais constitucionalmente assegurados, conforme adiante se pretende explicitar.

4.6 Capacidade contributiva, direitos fundamentais, liberdade e solidariedade

Considerando-se que a capacidade contributiva represente o ideal de justiça tributária, é natural que os estudiosos sempre se questionem em relação à sua conceituação, sem que se obtenha um consenso, o que deriva, inclusive, das diversas concepções sobre o conteúdo daquilo que seria a justiça ou a injustiça fiscal em uma determinada sociedade.⁵¹²

Observadas as dificuldades de conceituação do princípio da capacidade contributiva e a abertura de conteúdo contida no princípio, anteriormente abordadas, vale referir, conforme menciona Lobo Torres, que esse conceito possa ser obtido, de forma relativamente razoável,

⁵⁰⁹ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 285.

⁵¹⁰ VELLOSO, Andrey Pitten. A Teoria da Igualdade Tributária e o Controle de Proporcionalidade das Desigualdades de Tratamento. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 15 n. 16, p. 36-72, 2000. p. 47-48.

⁵¹¹ GIOVANNINI, Alessandro. *Il Diritto tributario per Principi*. Milano: Giufrfrè, 2014. p. 26.

⁵¹² Nesse sentido, Torres refere que “É extremamente árdua a construção do conceito de capacidade contributiva, até porque a idéia de justiça, a que se vincula, também oferece grande resistência para a sua compreensão.”. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 290.

com o recurso aos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade⁵¹³, e por meio da retomada da ideia de solidariedade.⁵¹⁴

Nesse contexto, poder-se-ia afirmar que a capacidade contributiva não seria um simples critério de repartição da carga tributária entre os membros da sociedade. Ao determinar situações diferenciadas para cada contribuinte, a capacidade contributiva obedeceria a critérios de razoabilidade e proporcionalidade⁵¹⁵. As eventuais distinções baseadas nesses critérios de razoabilidade e proporcionalidade demandariam um controle entre meios e fins⁵¹⁶.

Para exemplificar esse tipo de situação que permitiria que se estabelecessem distinções entre contribuintes segundo a proporcionalidade, necessário é o exame dos critérios de adequação e da necessidade desse trato desigual, assim como de análise do resultado, como proporcional ou não à desigualdade estabelecida. A razoabilidade pautaria também algumas distinções entre empresas ou pessoas, com base em aspectos pessoais, circunstanciais ou constitutivos, que pudessem ser consideradas como fundamento de desiguais níveis impositivos⁵¹⁷.

Além da influência exercida pelos critérios de razoabilidade e proporcionalidade, a interpretação do conteúdo do princípio da capacidade contributiva seria influenciada pela compreensão fundamental de que o aspecto solidário se constitui como elemento estrutural da capacidade contributiva. Deve-se observar que o conceito de solidariedade é fundamental para a interpretação da capacidade contributiva, mas também que o sentido de capacidade contributiva pode ser definido como “a capacidade econômica de solidariedade”⁵¹⁸.

⁵¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 292. Refere nesse contexto que: “O conceito de capacidade contributiva, a nosso ver, só pode ser obtido com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão sobre o seu fundamento ético e jurídico e com a consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar e das possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada qual [...]”. No mesmo sentido, vide BEREIJO, Álvaro Rodriguez. *Igualdad Tributária y Tutela Constitucional*. Un Estudio de Jurisprudencia. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 64.

⁵¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 300.

⁵¹⁵ GALLO, Franco. Justiça Social e Justiça Fiscal. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 115-137. p. 134.

⁵¹⁶ MOLINA, Pedro Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 69.

⁵¹⁷ MOLINA, Pedro Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 67. O autor exemplifica como critério razoável que justificaria o estabelecimento de distinções entre empresas que atuem ou não no ramo de construção civil em função da necessidade de fomento e atendimento a políticas habitacionais.

⁵¹⁸ GALLO, Franco. Justiça Social e Justiça Fiscal. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 115-137. p. 134.

A solidariedade e o princípio da capacidade contributiva relacionam-se, na medida em que o dever de solidariedade representa uma exigência de caráter social que impõe o dever geral e de cada indivíduo de contribuir em função de sua capacidade em benefício do interesse geral. Isso exigiria, nas palavras de Herrera Molina, um sacrifício altruísta em favor do interesse geral⁵¹⁹. Portanto, a solidariedade entre os cidadãos faria com que a carga tributária recaísse sobre os mais ricos e fosse aliviada em relação aos mais pobres, sendo um valor moral legitimador a sinalizar a necessidade de correlação entre direitos e deveres fiscais, constituindo, portanto, uma regra ética que integra o conceito de Estado Social e Democrático de Direito⁵²⁰.

Convém que se faça menção também à íntima relação entre a capacidade contributiva e os direitos fundamentais e que se considere que os dois conceitos mantêm uma ampla inter-relação. Isso porque a aplicação da capacidade contributiva abre ao legislador a possibilidade de instituição do tributo sobre a riqueza de cada qual, uma vez que a tributação deve ser exercida sobre os direitos de propriedade e liberdade de iniciativa, protegidos nos incisos XXII e XXIII do art. 5º da Constituição Federal, devendo, ainda, o poder de tributar limitar-se pelo princípio da legalidade⁵²¹.

Lobo Torres presta relevantíssima colaboração na doutrina pátria, criando a máxima de que “a tributação é um preço a pagar pela liberdade” e relacionando os conceitos, ao afirmar que: “O tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade.”⁵²²

Esse “preço da liberdade” seria expresso, portanto, pelo dever tributário. Ou, conforme já mencionado neste estudo no capítulo anterior, o princípio da solidariedade seria um fundamento do dever de pagar tributos e de contribuir para o sustento dos gastos públicos, uma vez que a realização dos direitos fundamentais depende de financiamento por meio de recursos públicos obtidos mediante a tributação.

⁵¹⁹ MOLINA, Pedro Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 74.

⁵²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 301.

⁵²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 302-303. O autor afirma nesse contexto que, *ibid*, p. 303 que: “A capacidade contributiva, representada pelo lucro ou pelos frutos da propriedade ou do trabalho, surge, portanto, no espaço de justiça aberto pela autolimitação da liberdade, que, por seu turno, é emoldurada pela reserva de liberdade consubstanciada nas limitações constitucionais ao poder de tributar, que exornam os direitos fundamentais do contribuinte. As limitações ao poder de tributar são pré e supraconstitucionais e não resultam, como afirma o positivismo, da autolimitação do próprio Estado no ato de se constituir”.

⁵²² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 302.

Da mesma maneira, conforme referido no capítulo precedente, o princípio da solidariedade conferiria ao dever de pagar tributos um conteúdo legitimador ético e de justiça, pois permitiria que os cidadãos soubessem que suas contribuições econômicas estariam permitindo a manutenção do Estado e da função redistributiva constitucionalmente exigida do sistema tributário.⁵²³ Nesse mesmo sentido, enfatizando que o conceito de solidariedade constitui uma justificativa ético-jurídica para a tributação segundo a capacidade contributiva, pondera Lobo Torres:

O princípio da solidariedade aparece com muito vigor na temática dos impostos. [...] Mas é no campo da capacidade contributiva que se torna mais importante a solidariedade. O grande problema ético da capacidade contributiva é a sua fundamentação ou justificativa. As explicações positivistas fundavam-se em ideias economicistas como a igualdade de sacrifício. O causalismo sociológico das décadas de 30 e 40 também abandonou a fundamentação ética, pois, ao indicar a capacidade contributiva como causa última ou imediata dos impostos, recusava a possibilidade de “pretender descobrir as razões político-filosóficas dessa eleição por parte do legislador. Com a reaproximação entre ética e direito procura-se hoje justificar a capacidade contributiva pelas ideias de solidariedade ou fraternidade. A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre os direitos e deveres fiscais. Não é causa jurídica da incidência dos impostos, mas sua justificativa ético-jurídica.⁵²⁴

A tributação segundo a capacidade contributiva e de acordo com deveres de solidariedade, desse modo, encontra amplo respaldo constitucional, constituindo-se como fonte de recursos pelos quais o Estado exerce um papel redistribuidor de riquezas e que possibilita a redução de desequilíbrios nas relações sociais que afetem o desenvolvimento das pessoas. Essa redução de desigualdades representa, ainda, uma forma de promoção do princípio constitucional da igualdade e, sobretudo, uma fórmula de realização da dignidade da pessoa humana.

No mesmo sentido, são as considerações do renomado autor italiano Francesco Moschetti. Ele aponta que a interpretação conjunta dos arts. 2º e 53 e da Constituição italiana permitiria concluir que a razão substancial da prestação tributária estaria não no abstrato poder formal da lei, nem no interesse individual comutativo, mas no dever de solidariedade que vincula os sujeitos integrantes de uma comunidade para a formação do bem comum⁵²⁵.

⁵²³ CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Dever Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 83-87.

⁵²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio estrutural da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207. p. 200.

⁵²⁵ MOSCHETTI, Francesco. O Princípio da capacidade Contributiva. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier

Moschetti pondera que a solidariedade aplicada no âmbito tributário justifica critérios de repartição dos tributos segundo a capacidade contributiva. O autor acrescenta a visão segundo a qual as relações entre os cidadãos integrantes de uma determinada sociedade não seja mais baseada no individualismo, passando a fundamentar-se no dever de todos de contribuir pelo interesse comum⁵²⁶.

Além da função redistributiva a ser exercida pela tributação baseada na arrecadação pautada pelo princípio da capacidade contributiva, tem-se que esse mesmo poder tributário é um meio de assecuração da liberdade e da propriedade. Tais direitos, embora fundamentais e protegidos constitucionalmente, não podem ser imunes à tributação e à conciliação que todos os sistemas democráticos devam pretender⁵²⁷, entre liberdade e tributação com vistas à realização de patamares mínimos de justiça⁵²⁸.

A capacidade contributiva serviria, assim, como instrumento para arrecadação segundo critérios redistributivos e de justiça fiscal, que permitem a promoção de um nível razoável de realização dos direitos fundamentais e de coesão social⁵²⁹. Em que pese a sua função redistributiva, a tributação também garante o exercício da liberdade e da propriedade⁵³⁰, pois os modernos sistemas constitucionais preveem o respeito a esses

Latin, 2009. p. 284. No mesmo sentido, o autor refere, *ibid*, p. 300, que: “O dever tributário é um dever de solidariedade de todos aqueles que tenham capacidade contributiva e em razão de tal capacidade: não se pode, portanto, impor se não existe no caso específico a capacidade considerada pelo legislador [...]”.

⁵²⁶ MOSCHETTI, Francesco. O Princípio da capacidade Contributiva. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 285.

⁵²⁷ MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio dela Capacita Contributiva*. Padova: Cedam, 1973. p. 65.

⁵²⁸ GALLO, Franco. Justiça Social e Justiça Fiscal. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 115-137. p. 120-125.

⁵²⁹ MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio dela Capacita Contributiva*. Padova: Cedam, 1973. p. 65-66. Moschetti relaciona a promoção dos direitos fundamentais, a solidariedade e os objetivos do estado Social, quando refere que: “O Estado garante a proteção dos direitos humanos fundamentais, mas, ao mesmo tempo, com a imposição de relações indiscriminadas de solidariedade, garante a realização do bem social. Por sua vez, a finalidade social não justifica qualquer medida pública, não permitindo uma intervenção que vá tão longe a ponto de anular ou suprimir direitos fundamentais. A liberdade e a sociabilidade, os direitos humanos e os deveres solidários fundem-se, assim, num único propósito operativo e a antítese entre tendências liberais e totalitárias é suplantada na síntese do estado social”. Tradução nossa: “Lo stato garantisce la tutela di fondamentali diritti dell'uomo, ma, al contempo, con l'imposizione degli inderrogabili rapporti di solidarietà, assicura il raggiungimento del bene sociale. A sua volta il fine sociale non giustifica qualsiasi misura pubblica, non consentendo un intervento che si spinga fino al punto di annullare o sopprimere i diritti fondamentali. Libertà e socialità, diritti del l'uomo e doveri solidali sono così fusi in un'unica finalità operativa e l'antitesi fra tendenze liberali e totalitarie viene superata nella sintesi dello stato sociale”.

⁵³⁰ SCHÖN, WOLFGANG. Taxation and Democracy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, *Working paper 2018-13*, October 2018. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3267279. Acesso em 19/07/2019 aponta para essa necessária correlação entre os objetivos redistributivos, o moderno conceito de cidadania e a sua necessária consequência, que resulta na cedência de parcela da riqueza dos cidadãos ao Estado em benefício de objetivos comuns, quando refere que: “The citizenry of a state has been named a "social union", an "organism", whose members are expected to show responsibility for each other and who are willing to sacrifice their personal

princípios fundamentais, aliados à proteção da dignidade humana, da igualdade e da realização de níveis mínimos de políticas sociais a partir da arrecadação de recursos⁵³¹.

4.7 A relação do princípio da capacidade contributiva com a concreção dos objetivos do Estado Social e Democrático de Direito e a dignidade da pessoa humana

Quando se estuda o princípio da capacidade contributiva, deve-se ter em conta a premissa destacada por Moris Lehner ao referir que a tributação isonômica, baseada na capacidade contributiva, deve necessariamente estar vinculada não somente à ideia de justiça, mas à questão da assecuração da dignidade humana e de patamares mínimos de existência digna.

O princípio da proteção à dignidade humana vem consolidado no art. 1º, III da Constituição Federal e é a pedra de toque ou, nas palavras de Sarlet, o “alfa e ômega” do sistema de direitos fundamentais e das liberdades constitucionais⁵³². O princípio da dignidade da pessoa humana fundamenta todo o sistema constitucional, confere legitimidade substancial à ordem jurídico-constitucional e constitui a razão de ser do próprio poder estatal⁵³³.

A relação entre tributação e dignidade humana deve, inclusive, ser enfatizada como uma relação de causa e efeito e de natureza dúplice, uma vez que a dignidade humana é o fundamento da existência do Estado e, ao mesmo tempo, pauta o exercício da atividade arrecadatória como forma de limitação à tributação. Esta não pode exceder o patamar considerado intributável e necessário para a manutenção da existência digna, denominado de “mínimo existencial”⁵³⁴.

wealth (to a limited extent) for the general good. This social model of the state and of society is particularly important in the context of redistribution as a major goal of taxation”. Tradução nossa: “A cidadania de um estado tem sido chamada de “união social”, um “organismo”, cujos membros devem mostrar responsabilidade uns pelos outros e que estão dispostos a sacrificar sua riqueza pessoal (até certo ponto) pelo bem geral. Esse modelo social do Estado e da sociedade é particularmente importante no contexto da redistribuição como um dos principais objetivos da tributação.”

⁵³¹ GALLO, Franco. Justiça Social e Justiça Fiscal. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 115-137. Nesse contexto, *ibid*, p. 120-125, importantes as críticas formuladas pelo autor em relação a modelos políticos libertários e neoliberais que tendem à absolutização do direito de propriedade. Segundo o autor, esse pensamento não poderia se sustentar nas modernas sociedades constitucionais democráticas, as quais primam pela conciliação de valores de proteção à liberdade, à propriedade e de patamares mínimos de garantia da dignidade humana e de justiça social.

⁵³² SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 81-82.

⁵³³ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 81-82.

⁵³⁴ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 125.

Esse objetivo maior ou princípio guia da proteção à dignidade humana fundamenta toda a ação estatal no Estado Social e Democrático de Direito. Os objetivos decorrentes desse princípio maior procuram proporcionar a todos uma existência digna, com saúde, educação, habitação, etc., por meio de ações estatais positivas financiadas pela arrecadação tributária.⁵³⁵ Segundo essa concepção, a tributação, se adequadamente implementada, estará apta a servir como instrumento na obtenção desse “fim maior do Estado”.⁵³⁶

Sob esse prisma, a tributação fundada no princípio da capacidade contributiva e na utilização de parâmetros impostos segundo critérios que permitam igualar os desiguais na medida das suas desigualdades seria um cânone de justiça fiscal que se estabeleceria como limitador, além do qual não se pode tributar o assim chamado “mínimo existencial”⁵³⁷. Essa equação é bem representada nas palavras de Marciano Buffon:

Ao se analisar a temática da capacidade contributiva, percebe-se o pilar sobre o qual está alicerçado este princípio: a ideia de que todos os cidadãos devem ser tratados com igual dignidade. Tal ocorre porque, se, por um lado, o princípio da capacidade contributiva exige que o dever fundamental de pagar tributos seja absorvido, de uma forma mais expressiva, por aqueles que estão no topo da pirâmide social e econômica, por outro lado, acarreta a impossibilidade de se tributar o mínimo vital à existência humana, sendo que essa talvez seja a sua face mais expressiva. Num Estado que existe em razão do homem, é imperiosa a necessidade de que as condições de sobrevivência da pessoa não estejam aquém de um patamar mínimo. Para que se efetive, portanto, o princípio da dignidade da pessoa humana, deve o Estado assegurar um conjunto de direitos, absolutamente indispensáveis para uma vida digna. Ou seja, não se pode falar em dignidade da pessoa humana, se não for garantido o denominado ‘mínimo existencial’.”⁵³⁸

Ainda nesse contexto, pertinentes as considerações de Moris Lehner, ao afirmar que as diferenciações em termos de tributação estabelecidas segundo a capacidade contributiva seriam satisfatórias desde que representassem, além de uma diferenciação “materialmente justa”, também uma diferenciação “humanamente justa”. Assim, seria razoável o tratamento desigual que pudesse ser embasado em vista de características pessoais, por “fundamentos de peso” que devem guiar a interpretação das normas com finalidades arrecadatórias⁵³⁹.

⁵³⁵ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 125-126.

⁵³⁶ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 126-127.

⁵³⁷ Menção de Buffon quando refere que: “Além disso, ao se preservarem da tributação aqueles que estão desprovidos de capacidade de contribuir, automaticamente se estará viabilizando a eficácia do princípio da dignidade da pessoa humana, o qual se manifesta de uma forma mais evidente na área tributária, mediante a não tributação do mínimo existencial”. BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 177.

⁵³⁸ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 181.

⁵³⁹ LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão*

Mais ainda, é possível referir que o princípio da capacidade contributiva representaria também uma forma de concreção dos objetivos do Estado Social e Democrático de Direito relacionados à construção de uma ordem social justa e solidária, na medida em que permite a realização da justiça fiscal via redistribuição de riquezas por meio da tributação.⁵⁴⁰

Segundo o princípio da capacidade contributiva, todos devem pagar impostos de acordo com o montante de renda disponível para tal e, quanto maior a renda disponível, mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas igualmente altas, o imposto deve ser igualmente alto; para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas, o imposto deve ser, da mesma forma, desigualmente alto⁵⁴¹. Além dos rendimentos, a capacidade de colaborar deve ser medida descontando-se os ônus pessoais e familiares que o contribuinte necessita para dar a si e à sua família uma existência digna, já que o caráter necessário de tais despesas diminui a disponibilidade econômica do sujeito para o concurso aos gastos públicos⁵⁴².

Consideradas, portanto, as questões específicas que relacionam a capacidade contributiva à dignidade humana, a patamares mínimos de existência digna, à formação de uma ordem social justa e solidária e à proteção à família, entre outros valores importantes, é natural que se considere que o princípio da capacidade contributiva seja a expressão em matéria tributária do princípio da isonomia e de critérios de justiça tributária⁵⁴³.

Assim, o controle em relação à isonomia tributária pela via da busca da tributação segundo a capacidade contributiva efetiva dos cidadãos⁵⁴⁴ seria extremamente relevante para a sociedade e para o sistema jurídico. Isso no sentido de que se impeça o favorecimento de um grupo de contribuintes em detrimento dos demais, coibindo-se leis injustificáveis ou de irrazoável efeito no caso concreto, devendo ser respeitado certo nível de impessoalidade,

Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143-154. p. 152-153. Exemplo desse tipo de diferenciação seria, segundo o autor, relacionado à garantia de mínimo vital imune à tributação, a permissão de maiores deduções ao contribuinte que tem maiores dispêndios inevitáveis para sua manutenção e de sua família.

⁵⁴⁰ BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 185-186

⁵⁴¹ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo, Malheiros: 2002. p. 31.

⁵⁴² BUFFON, Marciano e MATOS, Mateus Bassani. *Tributação no Brasil no Século XXI, Uma Abordagem Hermeneuticamente Crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 169.

⁵⁴³ QUERALT, Juan Martin; SERRANO, Carmelo Lozano; Lopez, José Manuel Tejerizo; Ollero, Gabriel Casado. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 2015. p. 113.

⁵⁴⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008. p. 199.

abstração e generalidade da norma jurídica, mediante um controle típico de igualdade perante a lei⁵⁴⁵.

4.8 O princípio da capacidade contributiva e o conceito de progressividade

O Estado Social e Democrático de Direito consolidado pela Constituição Federal de 1988 caracteriza-se como um modelo de Estado que prevê um nível de intervenção estatal na sociedade, com vistas à consecução de objetivos sociais de igualdade material, de redistribuição de riquezas e de patamares mínimos de educação e saúde. O Estado também deve promover, acima de tudo, a dignidade da pessoa humana, além de buscar atingir os fins descritos no art. 3º da Constituição Federal de 1988, relacionados à promoção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual as desigualdades sociais sejam sensivelmente reduzidas⁵⁴⁶.

A concepção proposta por esse modelo estatal, portanto, não se assemelha à do Estado Providência ou de bem-estar social característico dos anos 80, que passou a demonstrar sinais de crise devido ao elevado custo representado pela manutenção da máquina pública⁵⁴⁷; tampouco se coaduna com o modelo abstencionista e liberal característico dos anos 90, que se revela pouco apto para a promoção de níveis adequados de justiça social devido à característica concentradora inerente ao sistema capitalista⁵⁴⁸.

Para a promoção de patamares razoáveis de justiça social e de igualdade material que o modelo de Estado Social e Democrático de Direito pretende desenvolver, portanto, a

⁵⁴⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 28 e seguintes.

⁵⁴⁶ BUFFON, Marciano. *O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003. p. 84.

⁵⁴⁷ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 153-155. Acerca desse processo de crise do modelo do estado de bem-estar social por influência de modelos neoliberais, vide também Delgado e Porto, quando os autores comentam que: “A partir da crise econômica de 1973/1974 (primeiro choque do petróleo) ganhou força no ocidente a matriz ultraliberalista de crítica ao Estado de Bem-estar Social. Considerada a crise fiscal do Estado da época (menor arrecadação em face da crise econômica, elevação da dívida em face do aumento dos juros, pauta dos gastos públicos tida como excessiva), o recrudescimento do desemprego, a acentuação da concorrência internacional, passou-se a sustentar a inviabilidade do EBES na nova fase vivenciada pelo capitalismo [...]. Nesse contexto, ganhou hegemonia a fórmula ultraliberalista de interpretação da realidade do capitalismo desta época: em um quadro de acentuadas mudanças tecnológicas e de gestão de empresas, tendentes a eclipsar o emprego e mesmo o trabalho, e de agravamento da concorrência internacional, teria se tornado irracional – porque inadequado – um tipo de estruturação do Estado e da sociedade baseado na valorização do trabalho e do emprego, na concessão de políticas sociais e assistenciais universais e generosas, na distribuição de poder e da riqueza através de políticas de intervenção estatal”. DELGADO, Mauricio Godinho e PORTO, Lorena Vasconcelos. *O Estado de Bem-estar Social no Século XXI*. São Paulo: LTR, 2007. p. 24 e 25.

⁵⁴⁸ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 155.

experiência histórica viria demonstrando que não seria adequado nem o modelo estatal demasiadamente intervencionista, nem o modelo abstencionista ou de autorregulação proposto pelas doutrinas liberais⁵⁴⁹.

O Estado Social e Democrático de Direito teria, então, como premissa a existência de uma intervenção estatal em todas as esferas da sociedade, exercida, dentre outras formas, por meio da tributação. A gradação dessa intervenção pela via da imposição tributária seria pautada pelo princípio da capacidade contributiva e por critérios de progressividade tributária⁵⁵⁰.

O princípio da progressividade tributária implica, segundo uma concepção tradicional, a elevação da exigência de tributos à medida que cresce a capacidade contributiva, ou, em termos de tributação sobre a renda, à medida em que cresce o montante de rendimentos auferidos.⁵⁵¹ Sua operacionalização caracteriza-se pela incidência de alíquotas maiores ou progressivas à medida que a base imponible seja maior⁵⁵².

Neste estudo, a ênfase é dada à progressividade do Imposto sobre a Renda, que consta na Constituição Federal do Brasil, especificamente no art. 153, III, dispondo: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza; § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.”⁵⁵³

O princípio da progressividade tributária determina, portanto, a imposição de níveis de discriminação entre os contribuintes, os quais, contudo, não poderiam caracterizar-se como odiosas. As discriminações fariam com que, a partir de alíquotas proporcionalmente maiores,

⁵⁴⁹ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 147.

⁵⁵⁰ BUFFON, Marciano. *O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003. p. 55.

⁵⁵¹ SELIGMAN, Edwin R.A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*, Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2485696>. Acesso em 23.07.2019, p. 09.

⁵⁵² BUFFON, Marciano. *O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003. p. 81.

⁵⁵³ Além da previsão da tributação progressiva sobre a renda, a Constituição Federal prevê expressamente que este critério se aplique em relação ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, no art. 153 § 4º, I, assim como para o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, segundo o disposto no art. 156 §1º, I. Nesse contexto, convém referir que a discussão em torno da aplicação do princípio da progressividade no ordenamento pátrio é ampla e está longe de se apaziguar, sendo inúmeros os processos que tratam da aplicação da progressividade em outros impostos sobre o patrimônio, o qual seria um indício revelador de capacidade contributiva. Assim, para além da progressividade no ITR e IPTU, previstas constitucionalmente, muito se discute sobre a aplicabilidade do instituto em se tratando de Imposto de Transmissão sobre Bens Imóveis, ou do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, ambos de competência Municipal, ou de Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação por imposição estadual, por exemplo. A esse respeito, vide inúmeras discussões travadas no âmbito do STF, as quais, em sua maioria, decidem no sentido de aplicação da progressividade nesses impostos de natureza real apenas quando essa possibilidade esteja prevista constitucionalmente. Nesse contexto, vide, por exemplo, os julgados contidos nos Recursos extraordinários nº: 720.945/SP; 562.045/RS; 586.693/SP; 406.955/MG; 234.105/SP.

os contribuintes detentores de maior riqueza devessem contribuir de forma efetivamente maior para a coletividade.⁵⁵⁴

Com a tributação progressiva, seriam superados os métodos de incidência pautados por critérios de proporcionalidade, que pregam essencialmente que os contribuintes estejam submetidos a alíquotas iguais, independentemente da base impositiva⁵⁵⁵, e que sustentam que haveria uma espécie de justiça nesses critérios, na medida em que a maior base tributável ou maiores riquezas resultem em uma maior arrecadação proporcional.

A superação do critério de proporcionalidade adviria da constatação de que aqueles que têm mais devem contribuir não apenas proporcionalmente mais, e também progressivamente mais⁵⁵⁶, uma vez considerado o excedente de riqueza. A consolidação teórica dessa visão tem embasamento nas doutrinas utilitaristas, que desenvolvem uma teoria segundo a qual a utilidade marginal da renda diminui à medida que ela cresce⁵⁵⁷. Segundo esses critérios, portanto, a progressividade poderia ser caracterizada como uma técnica de ajuste da proporcionalidade do imposto, ao estipular que a tributação deve ser progressivamente maior para rendas maiores, na medida em que o excedente de renda ou de riqueza perde a sua utilidade marginal, e não apenas proporcionalmente maior, segundo uma maior base impositiva.

Esse tipo de proposta, que sintetiza na progressividade uma espécie de conjugação de critérios oriundos da teoria do benefício ou utilidade marginal de rendimentos, da igualdade de sacrifícios e de capacidade contributiva, como fórmula mais adequada à tributação justa e apta a promover políticas redistributivas, é desenvolvida inicialmente por autores como o

⁵⁵⁴ BUFFON, Marciano. *O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003. p. 84.

⁵⁵⁵ SELIGMAN, Edwin R.A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*, Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2485696>. Acesso em 23.07.2019, p. 08, ao abordar o tema da proporcionalidade para contextualizar o desenvolvimento das teorias da tributação progressiva, conceitua a tributação proporcional referindo que: “Proportional taxation in the sense accepted means the same rate on all quantities of the thing taxed, whether it be property or income or anything else” Tradução nossa: “Tributação proporcional no sentido aceito significa a mesma taxa em todas as quantidades de coisas tributadas, independente de serem propriedades, renda ou outra coisa qualquer.”

⁵⁵⁶ SELIGMAN, Edwin R.A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*, Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2485696>. Acesso em 23.07.2019, p. 10 traz esse conceito, ao mencionar que: “In progression, the ideal is not proportional taxation, the wealthier classes pay higher rates because according to the theory they ought to assume a more than proportional burden. Tradução nossa: “Em progressão, o ideal não é a tributação proporcional, as classes mais ricas pagam taxas mais altas porque, de acordo com a teoria, elas deveriam assumir um ônus mais do que proporcional”.

⁵⁵⁷ ROLAND, Débora da Silva. *Possibilidade jurídica da progressividade tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 36-37.

economista americano Edwin Seligman⁵⁵⁸ e por teóricos alemães, a exemplo de Fritz Neumark, o qual, assim como Adolph Wagner⁵⁵⁹, é um dos pioneiros que tratam do tema:

Quais são os principais argumentos da teoria do benefício marginal para justificar a progressão do imposto? Aplicando as ideias monetárias à estimação pessoal do valor econômico dos bens, os representantes da teoria marginalista chegaram à conclusão de que o benefício marginal da unidade monetária decresce à medida que aumenta a renda de dinheiro. Conseqüentemente, a tarifa proporcional em rendas desiguais acarretaria cargas e sacrifícios desiguais aos obrigados. Se se admite o princípio da igualdade de sacrifícios, haverá, pois, que arbitrar uma técnica que adapte as prestações fiscais ao citado princípio marginalista. Para que a carga real seja igual e os contribuintes se vejam obrigados de igual maneira a renunciar à satisfação de certas necessidades econômicas (princípio da igualdade de sacrifício), o imposto deve ser progressivo.⁵⁶⁰

Segundo a visão supratranscrita, que conjuga a teoria da utilidade marginal à de igualdade de sacrifícios, a partir de um determinado nível e conforme uma curva de utilidade marginal de rendimentos, o excedente de renda além daquele valor necessário à subsistência mostrar-se-ia gradualmente menos necessário. Da mesma forma, aquele que fosse detentor desse excedente sofreria um sacrifício menor do que as pessoas de menor renda, acaso ambos fossem tributados à mesma proporção. Assim, a progressividade revelar-se-ia como instrumento adequado, uma vez que as alíquotas mais altas incidiriam em uma faixa de rendimento que não afetaria o atendimento das necessidades básicas dos indivíduos e apenas diminuiria o gasto com supérfluos ou a acumulação de poupança⁵⁶¹, além de resultar numa incidência equivalente para aqueles que detenham mais que pagariam progressivamente mais em relação àqueles que detenham menos.

Ainda, segundo outras visões, a tributação progressiva poderia ser fundamentada pela teoria do benefício. Assim, as classes mais altas, uma vez que residem em áreas mais

⁵⁵⁸ SELIGMAN, Edwin R.A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*, p. 66 e seg. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2485696>. Acesso em 23.07.2019

⁵⁵⁹ Acerca da contribuição e legado de Adolph Wagner para o desenvolvimento da progressividade tributária, entre outros temas relacionados à economia, finanças públicas e as necessárias relações entre direito e economia vide, entre os autores pátrios: ADAMY, Pedro. Adolph Wagner. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. São Paulo: Juspodivm, 2018. p. 97-112.

⁵⁶⁰ NEUMARK, Fritz. Problemas Economicos y Financieros del Estado Intervencionista. Serie IV. Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Publica. v.VII. Traducción de José Martín Oviedo, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 434. Segundo o autor: “Cuáles son los principales argumentos de la teoría del beneficio marginal para justificar la progresión del impuesto? Aplicando las ideas monetárias a la estimación personal del valor económico de los bienes, los representantes de la teoría marginalista llegaron a la conclusion de que el beneficio marginal de la unidad monetária decrece a medida que aumenta la renta de dinero. Conseqüentemente, la tarifa proporcional em rendas desiguales acarrearía cargas y sacrificios desiguales a los obligados. Si se admite el principio de la igualdad de sacrificio habrá, pues, que arbitrar una técnica que adapte las prestaciones fiscales al citado principio marginalista. Para que la carga real sea igual y los contribuyentes se vean obligados de igual manera a renunciar a la satisfacción de ciertas necesidades económicas (principio de igualdad de sacrificio) el impuesto há de ser *progressivo*.”

⁵⁶¹ ROLAND, Débora da Silva. *Possibilidade jurídica da progressividade tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 36-37.

nobres e dotadas de melhor infraestrutura, extrairiam maior benefício dos serviços públicos do que os mais pobres, residentes em áreas que não recebem tanta atenção das autoridades em termos de destinação de recursos públicos⁵⁶².

Além das explicações econômicas e sociais acima elencadas, que soam mais neutras, a progressividade poderia ser justificada de forma relacionada a teorias que considerem a tributação como instrumento de redistribuição de rendas, ideia também expressa por nomes como Edwin Seligman, Adolph Wagner e Fritz Neumark, primeiros a tratarem da questão da progressividade de impostos também sob este viés, como um fim tão ou mais importante quanto o arrecadatório, quando se aborda o tema da progressividade⁵⁶³. Fritz Neumark destaca que a progressividade deveria caracterizar-se principalmente nas imposições diretas, com ênfase na tributação da renda e do capital, que são fontes de financiamento dos gastos públicos, os quais também deveriam ter foco redistributivo. Para o autor, essas três políticas deveriam ser conjugadas com o foco na promoção de um sistema tributário progressivo⁵⁶⁴.

Nesse contexto, observa-se que a tributação progressiva, ao estabelecer distinções entre os contribuintes por meio de alíquotas progressivamente maiores para aqueles detentores de maiores riquezas, constituiria uma ferramenta mais apta à promoção de níveis de igualdade material e de justiça social mediante a colaboração em nível mais alto daqueles que possuem mais em benefício da coletividade. Portanto, seria justificável a desigualdade de tratamento em favor dos economicamente mais fracos com o fim de reduzir as disparidades e favorecer a igualação de condições entre os contribuintes com situações distintas⁵⁶⁵.

Todavia, a questão da possibilidade de redução dos níveis de desigualdade social pela tributação progressiva, assim como o debate acerca dos níveis de progressividade a serem impostos à tributação, é outro ponto bastante controvertido, que sofre influências econômicas, políticas e ideológicas de diversos matizes.

⁵⁶² LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma perspectiva norte-americana. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 190-197. p. 190.

⁵⁶³ NEUMARK, Fritz. Problemas Economicos y Financieros del Estado Intervencionista. Serie IV. Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Publica. v. VII. Traducción de José Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. p. 439, quando refere que: “A progressão fiscal tem em tudo isso uma importância fundamental [...]; os fins não fiscais (de política econômica ou social) tem aqui tanto ou maior valor que os puramente fiscais. Segundo a opinião dominante, com efeito, a progressão fiscal no imposto sobre a renda produz uma redistribuição da mesma.” Tradução nossa: “La progresión fiscal tiene em todo esto una importancia fundamental. [...] los fines no fiscales (de política económica y social) tienen aquí tanto o mayor valor que los puramente fiscales. Según la opinión dominante, em efecto, la progresión fiscal em el impuesto sobre la renta produce una redistribución de la misma”.

⁵⁶⁴ NEUMARK, Fritz. Problemas Economicos y Financieros del Estado Intervencionista. Serie IV. Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Publica. v. VII. Traducción de José Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. p. 440.

⁵⁶⁵ BUFFON, Marciano. *O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003. p. 84-85 e 93.

Muitos são os entendimentos no sentido de que a aplicação de alíquotas progressivas à medida que cresce o valor tributável constitui intervenção estatal excessiva no direito das pessoas de dispor de seus rendimentos como entenderem adequado. Ainda, entende-se que essa intervenção serve de desestímulo ao trabalho e causa a diminuição da produtividade econômica da sociedade, uma vez que, quando tomam suas decisões em relação aos seus ganhos potenciais, as pessoas pensam em termos de esforço e recompensa marginais⁵⁶⁶.

Outro ponto muito comumente colocado quando se trata da progressividade tributária aplicada a rendas elevadas diz com as possibilidades de fuga de capitais no mundo globalizado contemporâneo⁵⁶⁷ e às alternativas de planejamento tributário existentes que permitem que os detentores de maiores rendas e capital possam fugir da incidência de alíquotas de imposto progressivamente mais altas⁵⁶⁸.

Entretanto, por diversas razões e diante da determinante influência da obra do economista francês Thomas Piketty, torna-se possível refutar as alegações que em geral tendem a rejeitar a tributação progressiva como um grande meio de redistribuição de rendas e recursos⁵⁶⁹, conforme adiante se procurará demonstrar.

⁵⁶⁶ LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma perspectiva norte-americana. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p.190-197. p. 192.

⁵⁶⁷ Livingston aponta essa questão quando refere que: “Finalmente, há o processo de globalização e seu impacto nas políticas tributárias nacionais. Colocando de forma simples, muitos países se convenceram de que altas alíquotas de imposto sobre a renda (isto é, progressivas) são inúteis num mundo globalizado, porque negócios e indivíduos com altos rendimentos irão simplesmente deslocar seus empreendimentos para jurisdições com menor tributação, deixando os países de alta tributação ao mesmo tempo mais pobres e não mais equânimes do que eram antes”. LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma perspectiva norte-americana. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 190-197. p. 193.

⁵⁶⁸ PERES, Eliane Lamarca Simões. *Justiça fiscal e Progressividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013. p. 92. Segundo Peres: “Os ricos escapam das cargas maiores, por meios lícitos, utilizando-se de isenções, não incidências e deduções de tributos, o que acarreta maior peso sobre aqueles que não dispõem de recursos para planejar melhor o pagamento de seus impostos”.

⁵⁶⁹ Em relação à efetividade de medidas de tributação progressiva frente à possibilidade de fuga de capitais no mundo globalizado, em que os mais ricos dispõem de alternativas de planejamento tributário para muitas vezes “escapar” dessas imposições que se pretenda que sejam capazes de amenizar níveis extremos de desigualdades sociais, convém que se refira que o próprio Piketty reconhece tais limitações. Assim, a tributação progressiva poderia resolver boa parte das distorções e problemas, mas não daria conta de resolver todos eles num mundo em que alguns países se caracterizam como paraísos fiscais, que concedem inúmeros benefícios, praticam alíquotas reduzidíssimas ou não implementam níveis de progressividade de incidências. A opinião da autora deste trabalho, na esteira dos argumentos de Piketty, a qual pode, contudo, parecer utópica, é no sentido de que gradualmente a existência desses “paraísos” seja debelada, o que poderia ser implementado por medidas como a instituição de um imposto mundial sobre o capital e por políticas de transparência em matéria fiscal, para que não mais existam muitas alternativas de fugas de capitais. Vide PYKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. p. 461 e 500 e seguintes. Sobre medidas de transparência fiscal, vide também por exemplo LAKS, Larissa. Liberdade de Informação e Privacidade: O debate sobre a Constitucionalidade da Transferência do Sigilo Bancário à Administração Tributária. *Revista de Direito Público*, Londrina, v.12, n.1, p. 86-118, mai. 2017.

5 DESIGUALDADE E PROGRESSIVIDADE: O DEBATE INTERNACIONAL E SEUS REFLEXOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

5.1 A demanda pela incorporação da tributação como instrumento para a redução de desigualdades sociais

Conforme se pretende demonstrar, adiante, os baixos níveis de progressividade da tributação sobre a renda se evidenciam como intimamente relacionados ao aumento nos níveis de concentração de riquezas e ao crescimento ou à manutenção de elevados patamares de desigualdades sociais.

Segundo os estudos de Piketty, num contexto em que a remuneração média do capital tenda a superar a taxa média de crescimento econômico, a tendência à acumulação de capital seria crescente e não encontraria obstáculos naturais, o que seria uma fonte de desigualdades sociais crescentes, na mesma ordem. Esses patamares elevados de concentração de riqueza seriam extremamente prejudiciais à sociedade, pois apenas beneficiariam o topo da pirâmide social e resultariam em níveis de riquezas cada vez mais concentrados.

Apesar disso, considera-se que algum nível ou certos níveis de desigualdades sociais seriam, contudo, toleráveis ou inerentes a qualquer sociedade. Contudo, o que se pretende questionar nos tópicos seguintes diria respeito a patamares de desigualdades elevadíssimos, que não seriam de nenhuma forma benéficos ao grupo dos menos favorecidos e tampouco se justificariam em função uma possível utilidade comum, de forma diametralmente oposta aos princípios da justiça formulados por John Rawls, anteriormente enunciados, ou aos objetivos de construção de sociedades solidárias. Dessa forma, também se procura questionar a cultura da meritocracia, que em muitos âmbitos seria utilizada para justificar as desigualdades extremadas como fruto de diferenças de méritos entre os indivíduos.

Num contexto tendente à desigualdade crescente, ainda, destaca-se como não mais viável a crença neoliberal baseada no livre jogo de mercado e na abstenção estatal. Assim, segundo o panorama atualmente delineado pelo Estado Social e Democrático de Direito, o Estado tem um relevante papel interventivo, via tributação progressiva, devendo-se, contudo, ser sempre ponderada a necessidade de cotejo e conciliação entre os conceitos de equidade na tributação e eficiência econômica. Conforme fica evidenciado a seguir, entretanto, mesmo as modernas teorias da tributação ótima, mais tradicionalmente voltadas à maximização da eficiência econômica, atualmente estariam considerando a necessidade de implementação de

modelos de maximização de bem-estar social e de redução de desigualdades sociais extremadas.

5.1.1 O problema da desigualdade e da concentração de renda

A questão da equidade e do quão ruins são as situações de desigualdades menos ou mais gritantes para a sociedade constitui ponto extremamente controverso, que fomenta inúmeros debates nos campos jurídico, da filosofia, da economia, das ciências sociais e políticas. No tópico 2, abordamos essa questão do ponto de vista filosófico, destacando a visão de John Rawls sobre a desigualdade.

A origem e a dinâmica da desigualdade tornaram-se objetos de extremo interesse dos filósofos, cientistas sociais e economistas no final do século XIX, influenciando uma série de estudos empíricos voltados a decifrar esse enigma.

O livro *O capital no século XXI*, do economista francês Thomas Piketty, constitui um marco teórico fundamental no estudo das tendências da desigualdade nas economias capitalistas e das possibilidades de contorná-la por meio da ação política dos governos, em particular, pela política tributária em um mundo globalizado. O autor mescla um trabalho primoroso de pesquisa, compilação de dados e construção de séries históricas sobre renda e riqueza, realizado em parceria com diversos economistas e cientistas sociais de países variados, com uma análise crítica da dinâmica da economia capitalista a partir de uma releitura de autores clássicos e neoclássicos.

Segundo o economista francês, a tributação progressiva seria a principal alternativa para a redução de desigualdades sociais ocasionadas pelos rendimentos do capital, que tenderiam à geração de frutos sempre superiores àqueles oriundos do trabalho. Para Piketty, a desigualdade de renda e riqueza existente no início deste século pode ter retornado a patamares verificados no século XIX, depois de ter caído no período entre guerras do século XX. Diferentemente das previsões de alguns teóricos do século XX, que afirmavam que a desigualdade seria reduzida com o avanço do desenvolvimento econômico,⁵⁷⁰ como se este fosse um fenômeno harmonioso, os dados indicariam que “a história da desigualdade seria

⁵⁷⁰ KUZNETS, Samuel. Economic Growth and Income Inequality. *The American Economic Review*, v. 45, n. 1, p. 1-28, mar. 1955. Disponível em: <https://assets.aeaweb.org/assets/production/journals/aer/top20/45.1.1-28.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2016.

sempre política e caótica, marcada por sobressaltos”, e “certamente não se caracterizaria por uma tendência inexorável e sistemática a um equilíbrio natural”.⁵⁷¹

A desigualdade de renda e riqueza teria voltado a crescer na atualidade, passando a atingir níveis elevadíssimos neste início do século XXI em praticamente todo o mundo. Conforme anteriormente referido, no cenário mundial encontraríamos dados apontando que o milésimo mais rico da população deteria 20% do patrimônio total; o centésimo mais rico, cerca de 50%; e o décimo mais rico, de 80 a 90%, ao passo que a parcela dos 50% mais pobres da população deteria apenas 5%.⁵⁷²

No âmbito da discussão sobre a questão das desigualdades, convém referir também o debate sobre o potencial da força reguladora automática do mercado, ou do poder da chamada “mão invisível”, descrita por Adam Smith. Frequentemente verifica-se que essa força não tem sido capaz de regular a distribuição da riqueza na sociedade, que tem pendido para desequilíbrios extremos, resultando em situações nas quais poucos detêm muito, enquanto outros vivem na miséria⁵⁷³, situação que se caracterizaria como contraposta aos objetivos de construção de sociedades solidárias e justas previsto em diversos ordenamentos democráticos.

Esses desequilíbrios em termos de distribuição de riqueza, assim como a desigualdade, são considerados por alguns como geradores de efeitos benéficos à sociedade, em termos de crescimento econômico e geração de empregos. Contudo, as supostas vantagens da riqueza de alguns em detrimento de uma imensa maioria são ponderadas e refutadas pelo recentemente falecido pensador social Zygmunt Bauman:

A riqueza acumulada no topo da sociedade, ostensivamente, não obteve qualquer ‘efeito gotejamento’; nem tornou qualquer um de nós, em qualquer medida, mais rico; nem nos deixou mais seguros e otimistas quanto a nosso futuro e de nossos filhos; nem tampouco, segundo qualquer parâmetro, mais felizes.⁵⁷⁴

Dessa forma, a questão do quão ruins essas situações de desigualdade menos ou mais gritantes são para a sociedade constituiria um ponto extremamente controvertido, fomentando inúmeros debates nos campos jurídico, da filosofia, da economia, das ciências sociais e políticas, a depender dos interesses envolvidos na discussão e das posições ideológicas dos interlocutores.

⁵⁷¹ PYKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. p. 268.

⁵⁷² PYKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. p. 427.

⁵⁷³ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 12-13.

⁵⁷⁴ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 13.

A visão de John Rawls e do princípio da diferença, que justificaria a existência de desigualdades, desde que essa situação fosse benéfica ao grupo de pessoas composto pelos menos favorecidos, já foi abordada em tópico anterior do presente estudo. Ainda que Rawls reconheça que possam existir desigualdades, ele as considera aceitáveis apenas quando geradas sob condições equitativas de oportunidades, o que é algo difícil de se caracterizar na prática e parece distante do verificado na atualidade.

Para Rawls, algum nível de desigualdade seria inerente à sociedade e resultante das diferenças em termos de méritos, talentos especiais ou deficiências físicas e intelectuais impositivas de limitações. Portanto, a desigualdade aceitável estaria relacionada a questões naturais e inevitáveis, ou que possam ser atribuídas a méritos distintos entre as pessoas⁵⁷⁵. Por outro lado, as desigualdades decorrentes de condições de pobreza ou falta de oportunidades não poderiam ser aceitas como naturais e resultariam em desigualdades praticamente insuperáveis ao longo da vida das pessoas, o que de maneira alguma seria benéfico a todos ou à sociedade como um todo.⁵⁷⁶

Segundo as proposições de Rawls, as desigualdades a serem aceitas deveriam ser benéficas ao grupo daqueles que menos possuem. Entretanto, conforme adiante se pretende evidenciar, afora as desigualdades porventura decorrentes de méritos ou qualidades distintas, ou de limitações e deficiências, torna-se difícil a demonstração prática de que a desigualdade extrema de riqueza possa ser benéfica a esse grupo composto pelos menos favorecidos, em termos de reflexos ou respingos da riqueza concentrada nas mãos de um reduzido grupo de pessoas em favor das demais.

Acerca do eventual benefício das desigualdades de riqueza para o conjunto da sociedade, convém referir que, em muitos âmbitos, já teria se tornado uma espécie de lugar comum o argumento de que a desigualdade expressa pela riqueza de poucos não seria prejudicial ao grupo social e à economia como um todo. Isso porque retornos mais altos e impostos menores, por exemplo, fomentariam o empreendedorismo ou a produtividade dos mais ricos, resultando em um “bolo” econômico maior⁵⁷⁷.

A ideia de que a redução de impostos para os mais ricos, por meio da supressão da progressividade, seria benéfica para a sociedade é defendida em economia pelos entusiastas

⁵⁷⁵ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 111.

⁵⁷⁶ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 67. O autor refere que: “Se certas desigualdades de riqueza e diferenças de oportunidade colocam todos em melhores condições do que nessa posição inicial hipotética, então elas estão de acordo com a concepção geral. [...] A concepção geral de justiça não impõe restrições quanto aos tipos de desigualdades permissíveis; apenas exige que a posição de todos seja melhorada.”

⁵⁷⁷ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 24.

da teoria conhecida como “*trickledown*”, surgida nos Estados Unidos no governo neoliberal do presidente Ronald Reagan, entre 1980 e 1988, período marcado pela redução expressiva de alíquotas de Imposto sobre a Renda. Essa teoria é também chamada de “teoria dos respingos” e prega essencialmente que o corte de impostos, que favoreceria as pessoas de mais altos rendimentos, seria a melhor forma de criar empregos e renda⁵⁷⁸.

Entretanto, quando implementadas em território americano, as experiências de corte de impostos apenas resultaram em maiores concentrações de renda e aumento da riqueza. Exemplificativamente, observa-se que, em 1940, a parcela representada pelos 10% mais ricos da sociedade detinha entre 40% e 45% da renda total e que, com os incrementos de progressividade implementados no governo Roosevelt, essa participação diminuiu para uma faixa entre 31% e 34%, mantendo-se nesses patamares do início da década de 1940 até o início dos anos 1980. Com as reformas neoliberais implementadas por Reagan que reduziram a progressividade, a parcela da renda apropriada pelo decil mais rico da sociedade passou de aproximadamente 33% no ano de 1981 para quase 39% em 1989, continuando a subir nos anos seguintes e voltando a ultrapassar a marca de 40%.⁵⁷⁹ Portanto, o que se observa é que as reformas neoliberais, das quais a “era Reagan” é um caso exemplar, se valiam de um projeto político baseado na retórica do crescimento econômico via redução de impostos e corte de gastos públicos. Na prática, porém, isso resultou na redistribuição da carga tributária e dos gastos públicos em favor da parcela mais rica da população⁵⁸⁰.

Dessa forma, à medida que mais dados sobre as desigualdades de renda no mundo e também no Brasil são conhecidos, as ideias que apregoam o corte de impostos e o suposto benefício da desigualdade para o conjunto da sociedade parecem sair enfraquecidas do debate⁵⁸¹. Essa questão é trabalhada pelo pensador social Zygmunt Bauman⁵⁸² ao referir que o

⁵⁷⁸ MELLO FILHO, Marcelo Soares Bandeira. *A Economia Política do Governo Reagan: Estado Neoliberal, Tributação e Gasto Público Federal nos Estados Unidos da América entre 1981 e 1988*. 2010. Dissertação (Mestrado em Economia) - Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: http://www.ie.ufrj.br/images/pos-graduacao/ppge/marcelo-soares_a_economia_politica.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018, p. 129.

⁵⁷⁹ MELLO FILHO, Marcelo Soares Bandeira. *A Economia Política do Governo Reagan: Estado Neoliberal, Tributação e Gasto Público Federal nos Estados Unidos da América entre 1981 e 1988*. 2010. Dissertação (Mestrado em Economia) - Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: http://www.ie.ufrj.br/images/pos-graduacao/ppge/marcelo-soares_a_economia_politica.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018, p. 129.

⁵⁸⁰ MELLO FILHO, Marcelo Soares Bandeira. *A Economia Política do Governo Reagan: Estado Neoliberal, Tributação e Gasto Público Federal nos Estados Unidos da América entre 1981 e 1988*. 2010. Dissertação (Mestrado em Economia) - Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: http://www.ie.ufrj.br/images/pos-graduacao/ppge/marcelo-soares_a_economia_politica.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018, p. 127-128.

⁵⁸¹ Assim aponta Stiglitz: “Não deve, claro, ser grande surpresa que alguns dos norte-americanos mais ricos estejam a promover uma fantasia econômica onde o seu enriquecimento adicional beneficia a todos. O que

ideal de crescimento econômico, postulado como solução de problemas sociais, não passaria de um mito baseado na falácia de que “a maré montante elevaria todos os barcos”⁵⁸³.

A questão do crescimento econômico e do aumento de riqueza deveria, desse modo, ser tratada em conjunto com temas políticos e sociais, não podendo constituir-se como um fim em si mesmo. Segundo Joseph Stiglitz, o crescimento da riqueza, se considerado isoladamente, não geraria os alegados benefícios da “teoria do *trickledown* ou do gotejamento”, acarretando, pelo contrário, da forma como esse crescimento econômico é conduzido, mais e mais concentração de riqueza:

Os apologistas da desigualdade – e são muitos – afirmam o contrário, que dar mais dinheiro aos do topo será benéfico para todos, em parte porque isso gera mais crescimento. Esta ideia é chamada de ‘economia do *trickledown*’. Tem uma longa existência que há muito está desacreditada. Como vimos, mais desigualdade não nos conduziu ao crescimento, e a maioria dos norte-americanos tem, na verdade, visto os seus rendimentos afundar ou estagnar. O que os Estados Unidos têm testemunhado nos últimos anos é o oposto de uma economia *trickle-down*: a riqueza vai para os do topo às expensas dos de baixo.⁵⁸⁴

Essa elevação de riqueza na sociedade, desacompanhada de políticas redistributivas, apenas resultaria em maiores abismos entre ricos e pobres, na redução dos níveis práticos da democracia vigente, dadas as possibilidades de influência política que se desdobram do poder econômico, assim como em uma sociedade desfavorável à solidariedade humana e à coexistência pacífica.^{585, 586}

realmente espanta é que tenham feito um trabalho tão bom a vender essas fantasias a tantos cidadãos norte-americanos”. STIGLITZ, Joseph E. *O Preço da Desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016. p. 20.

⁵⁸² BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. *passim*.

⁵⁸³ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 36-56.

⁵⁸⁴ STIGLITZ, Joseph E. *O Preço da Desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016. p. 65.

⁵⁸⁵ Acerca do equívoco ou mito desta teoria do *trickledown* e de que os ricos seriam naturais criadores de empregos vide ainda STIGLITZ, Joseph E. *O Preço da Desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016. p. 15 e seguintes. O autor destaca os equívocos da teoria, referindo que esse tipo de mito em realidade justifica baixa tributação dos rendimentos de capital, o que gera mais e mais riqueza às elites, que financiam o processo político e fazem doações à campanhas políticas para que assim se elejam políticos representantes de seus interesses, o que resultaria num constante enfraquecimento democrático. Neste mesmo sentido, o autor aponta essas relações entre desigualdade, baixa progressividade e influência política, *ibid*, p. 29, que: “Isto pode dever-se em parte porque as sociedades com maior desigualdade econômica tendem a ter mais desigualdade política, sobretudo quando atinge os níveis desmesurados encontrados nos Estados Unidos e nalguns outros países. E com um sistema político que permite que os ricos exerçam tanta influência, talvez não seja surpresa nenhuma que os impostos sobre os ricos estejam tão baixos.”

⁵⁸⁶ Bauman pondera que: “O enriquecimento dos mais ricos não promove o ‘efeito gotejamento’ nem para aqueles situados em sua vizinhança mais próxima nas hierarquias de riqueza e renda – sem falar daqueles que estão mais distantes, escada abaixo. A conhecida, embora cada vez mais ilusória ‘escada’ de mobilidade ascendente está se transformando cada vez mais numa pilha de grades e barreiras intransponíveis. O crescimento econômico sinaliza opulência crescente para poucos, mas também uma queda abrupta na posição social e na autoestima de uma massa incontável de outros. Em vez de passar no teste de uma solução universal para nossos problemas mais ubíquos, desabridos e angustiantes, o ‘crescimento econômico’ tal como conhecemos a partir de nossa experiência coletiva cada vez mais insalubre, parece ser a causa principal da persistência e agravamento desses problemas”. BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 37 e 49-50.

Além disso, em realidade, muitas vezes esses níveis elevados de desigualdades sociais poderiam resultar em efeitos adversos sobre a economia. Esse tipo de processo é bem descrito por Zygmunt Bauman quando aponta que essa situação decorreria, por exemplo, da redução de potenciais consumidores dos bens produzidos por esse crescimento econômico, pois, à medida que a riqueza se concentrasse mais e mais em reduzidos números de pessoas, essas elites não teriam a capacidade de consumir de modo crescente da mesma forma como aumentariam as suas rendas, o que levaria gradualmente a sucessivas situações de recessão, em que a sociedade de consumidores perderia a capacidade de consumir.⁵⁸⁷

Assim, de forma diametralmente oposta às pregações fundadas no crescimento econômico e no seu efeito positivo na sociedade, a despeito de outras políticas e de preocupações relacionadas à redistribuição dessa riqueza gerada pelo crescimento, inúmeros dados indicam que o resultado desse crescimento viria beneficiando uma parcela cada vez menor da população. Por exemplo, apesar de estatísticas positivas e elevadas de Produto Interno Bruto em muitos países, que serviriam para medir a “riqueza total” de determinada nação, esse não seria um indicador para medir a forma pela qual essa riqueza seria distribuída, o que pode ser mais bem avaliado, por exemplo, por meio do chamado índice de *Gini*⁵⁸⁸, que serve de ferramenta para aferição das desigualdades sociais e indica que atualmente a desigualdade de riqueza teria atingido dimensões extraordinárias, que tenderiam a crescente agravamento⁵⁸⁹.

Com efeito, os indicadores e dados que tratam da desigualdade social em diversos países teriam atingido patamares alarmantes. Atualmente, tendo em vista os níveis de concentração de riqueza, tornar-se-ia cabível uma espécie de divisão da sociedade entre os muitos ricos e os demais, de forma distinta daquela divisão clássica da sociedade em classes ou estratos sociais.⁵⁹⁰ A discussão hoje estaria, assim, muito mais voltada a essa polarização

⁵⁸⁷ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 25 e 26.

⁵⁸⁸ Acerca do conceito de índice de *Gini*, importa destacar o conceito apresentado por Wolffenbuttel: “O Índice de *Gini*, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza.”. WOLFFENBUTTEL, Andrea. O que é – índice de *Gini*. *Desafios do Desenvolvimento*, Brasília, ano 1, edição 4, nov. 2004. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28. Acesso em 07 set. 2018.

⁵⁸⁹ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 47, o qual refere que: “É lembremo-nos de que a parte mais elevada dessa pirâmide fica menor a cada ano, ao passo que o restante dela, em todas as faixas até a base, se expande de forma incessante. Quase todo aumento do PIB alcançado nos Estados Unidos desde o colapso do crédito em 2007, isto é, mais de 90%, foi apropriado pelo 1% mais rico dos americanos.”

⁵⁹⁰ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. *A Desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. Tese (Doutorado) - Instituto de Ciências Sociais, Departamento de Sociologia,

extrema, a essa dualidade, que basicamente cinde a sociedade em duas parcelas: uma extremamente rica, milionária ou bilionária e outra que concentra os demais.^{591, 592}

Bauman apresenta-nos alguns dados dessa polarização de riqueza, referindo que um estudo recente do World Institute for Development Economics Research, da Universidade das Nações Unidas, aponta que o 1% mais rico de adultos detinha 40% dos bens globais em 2000 e que os 10% mais ricos respondiam por 85% do total da riqueza do mundo, ao passo que a metade situada na parte mais pobre da população mundial adulta deteria somente 1% da riqueza global. O autor afirma que esses seriam apenas alguns dados que sintetizariam o processo em curso, ao qual se somariam, a cada dia, informações que revelam um ainda maior distanciamento dos ideais de igualdade humana e de qualidade de vida de todos nós.⁵⁹³

Os abismos apresentados por esses dados seriam impressionantes e alarmantes, demonstrando que o aumento da desigualdade e a concentração de renda no topo representam fenômenos mundiais. Os dados compilados por Piketty mostram que a desigualdade, medida pela concentração de renda no topo e pelo quociente entre a proporção da renda dos mais ricos e a dos mais pobres, deixou de cair nos países desenvolvidos a partir dos anos 1980 e, em alguns casos, cresceu expressivamente⁵⁹⁴. O caso mais notável é o dos Estados Unidos, onde a parcela da renda nacional apropriada pelos 10% mais ricos (ou décimo superior da distribuição) passou de menos de 35% nos anos 1970 para quase 50% nos anos 2000-2010,

Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018. p. 40-48.

⁵⁹¹ STIGLITZ, Joseph E. *O Preço da Desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016. p. 53 e seguintes. O autor reforça a questão da divisão das sociedades, em especial a norte-americana, entre a parcela dos 1% muito ricos e os 99% restantes.

⁵⁹² Nesse sentido é a contribuição de Bauman: “Permita-me começar com alguns números ilustrativos da grandiosidade desses novos processos mencionados na Introdução. Entre eles, o mais seminal é a descoberta, ou melhor, a compreensão um tanto atrasada, de que a ‘grande divisão’ nas sociedades norte-americana, britânica e um grande número de outras ‘se dá agora menos entre a parte mais alta, média e mais baixa da escala do que entre um minúsculo grupo no topo e quase todos os demais.” BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 15.

⁵⁹³ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 9.

⁵⁹⁴ PYKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. p. 307. O autor menciona que: “Nos anos 1970, a parcela do centésimo superior na renda nacional era muito próxima nos vários países. Ela estava entre 6% e 8% nos quatro países anglo-saxões estudados, e com os Estados Unidos não era diferente – os americanos eram até ligeiramente ultrapassados pelo Canadá, que atingia 9%, e a Austrália era a lanterna, com apenas 5% da renda nacional para o centésimo superior no fim dos anos 1970 e início dos anos 1980. Trinta anos depois, no começo dos anos 2010, a situação é totalmente diferente. A parcela do centésimo superior atingiu quase 20% da renda nacional nos Estados Unidos, enquanto ela é da ordem de 14-15% da renda nacional no Reino Unido e no Canadá e chega a 9 - 10% da renda nacional na Austrália [...]”.

enquanto na França esse mesmo estamento social teve sua fatia da renda ampliada de 30% no início dos anos 1980 para 35% nos anos 2000-2010⁵⁹⁵.

Outro dado destacado nas análises de Piketty é que esse fenômeno de concentração de renda é tanto mais acentuado quanto mais se sobe na escala da renda. O centésimo mais rico dos Estados Unidos, por exemplo, teve sua proporção na renda ampliada de 8% para algo em torno de 23% antes da crise internacional de 2008-2009, explicando praticamente toda a ampliação de renda do décimo superior.⁵⁹⁶

Segundo Piketty, essa situação de desigualdades refletir-se-ia também em países emergentes onde foi possível obter dados de qualidade para construir séries históricas de renda e riqueza estratificada, como Índia, Indonésia, China, África do Sul, Argentina e Colômbia. Nesses países, detectaram-se um grau de concentração de renda bastante próximo do verificado nos países ricos (entre 10% e 20% da renda nas mãos do centésimo superior) e, igualmente, uma tendência de aumento da desigualdade desde 1980⁵⁹⁷.

O fenômeno da imensa concentração de renda é atribuído por Piketty não só aos elevados rendimentos do capital, como também ao advento dos supersalários, sobretudo entre os altos executivos de grandes empresas⁵⁹⁸. Esse aumento mais acelerado das rendas mais altas não ocorreria de modo gradual, à medida que se sobe na escala dos salários, como se estivesse relacionado a incrementos de produtividade, mas de modo abrupto e localizado no estamento dos altos executivos. Contudo, uma evidência que pareceria contrariar esse tipo de tese que relaciona os altos salários à “produtividade marginal” é o fato de esse padrão de explosão salarial não se repetir na Europa continental e no Japão, mas apenas em outros países anglo-saxões e em graus menos pronunciados⁵⁹⁹.

⁵⁹⁵ PYKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. p. 284.

⁵⁹⁶ PYKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. p. 285. No mesmo sentido, vide Bauman ao afirmar que: “Feitas as contas, a ‘riqueza combinada das cem pessoas mais ricas do mundo é quase duas vezes maior que aquela dos 2,5 bilhões de mais pobres. Segundo o *World Institute for Development Economics*, com base em Helsinque, as pessoas na faixa dos 1% mais rico da população mundial são quase 2 mil vezes mais ricas que aquelas na faixa dos 50% da faixa inferior da escala.” BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 16.

⁵⁹⁷ PYKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. p. 318-319.

⁵⁹⁸ PYKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. p. 290 e 306. O autor menciona que: “O aumento das desigualdades salariais nos Estados Unidos diz respeito, antes de tudo, aos salários muito altos: o 1% das remunerações mais elevadas e, mais ainda, o 0,1% das mais elevadas [...] Na prática, as remunerações em torno de 100.000-200.000 dólares aumentaram um pouco mais rápido do que a média. Já aquelas superiores a 500.000 dólares explodiram (e muito mais ainda as remunerações de muitos milhões de dólares.)”

⁵⁹⁹ PYKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. p. 308-309.

De acordo com Piketty, os dados sobre a explosão dos supersalários acima de um milhão de dólares indicam a falência da “governança empresarial” e o fato de que a fixação das remunerações mais elevadas tem pouco que ver com uma lógica de produtividade. Em vez disso, Piketty relaciona essa mudança no modo de fixação das remunerações dos executivos à queda mais acentuada nas alíquotas marginais máximas de tributação da renda nos países anglo-saxões a partir dos anos 1970-1980, fato que ampliou os incentivos para que esses executivos influíssem nos comitês remuneratórios das empresas⁶⁰⁰.

Todos os dados relacionados apontam que a desigualdade, dessa forma, tenderia inexoravelmente à autorreprodução ampliada e acelerada⁶⁰¹, o que também seria resultado de escolhas e públicas equivocadas, que a teriam como algo relativamente tolerável ou fruto de algum tipo de processo natural. No entanto, possivelmente, essa naturalidade com que se encara a desigualdade hoje em dia seja resultado de crenças conformadas com tal realidade, como se isso fizesse parte da “natureza das coisas”, em decorrência de um padrão humano individualista, ou de uma guerra de todos contra todos⁶⁰².

Uma mudança nesse processo, em que, sob os olhos de muitos, se tende a considerar as desigualdades como naturais, demandaria uma profunda reflexão sobre o tamanho do equívoco que permeia a crença, de certa forma embutida em nosso tecido social, que sustentaria que desigualdades gritantes seriam benéficas; que o elitismo seria eficiente; que os processos de completa exclusão social sejam normais; e que a desesperança fruto da soma dessas situações também seja inevitável e não possa ser contornada⁶⁰³. Nesse contexto, um dos grandes problemas a serem enfrentados é representado pelo custo social e individual a ser suportado para uma mudança nesses paradigmas de desigualdades abissais, pois a resistência à desigualdade (pública e também pessoal) representaria uma escolha cara e difícil, que tornaria o caminho da aceitação resignada ou da colaboração voluntária muito mais fácil de ser seguido⁶⁰⁴.

⁶⁰⁰ PYKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013. p. 326-327.

⁶⁰¹ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 13.

⁶⁰² BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 36-37; 75-83.

⁶⁰³ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 32.

⁶⁰⁴ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 34-35. O autor menciona que: “Quanto mais alto for o custo social de uma escolha, menor será a sua probabilidade de ser eleita. Os custos de uma recusa a se fazer e os escolhedores são pressionados a realizar, assim como as recompensas pela obediência ao optar, são sobretudo pagos na preciosa moeda de aceitação, posição e prestígio sociais”.

5.1.2 Evidências empíricas relacionadas ao potencial de exponencial crescimento da riqueza gerada pelo capital

Conforme já mencionado, a obra escrita pelo francês Thomas Piketty denominada *O capital no século XXI* estabeleceu recentemente novas bases para a discussão do tema das desigualdades e da concentração de renda em todo o mundo, em razão do que também é tomada como importantíssima referência no presente estudo. Como se pretende demonstrar adiante, a obra exerce decisiva influência quando se trabalha o tema do potencial da tributação progressiva para a contenção de fenômenos de concentração de renda e riqueza neste século XXI. Entretanto, previamente à abordagem do potencial da tributação para a redução ou contenção desse processo, deve-se tratar justamente dos fatores que levam a essas desigualdades sociais ocasionadas pelos rendimentos do capital e à tendência de que os frutos do capital sejam gerados em medida sempre superior à dos produzidos pelo trabalho.

Em seu extenso estudo, formulando bases de dados e séries históricas que compilam dados relativos à tributação da renda em inúmeros países do mundo, em especial do século XX⁶⁰⁵, Piketty procura demonstrar que a acumulação de capital não tenderia a uma situação de benefício geral à sociedade. Pelo contrário, os rendimentos do capital resultariam em níveis de concentração cada vez maiores.

Essa tendência à acumulação crescente proporcionada pelos rendimentos de capital estaria enquadrada naquilo que o autor denomina como “forças de divergência” – fatores que inexoravelmente levam à desigualdade e a grandes diferenças econômicas na sociedade. As “forças de convergência, por outro lado, seriam aquelas que teriam o potencial de reduzir ou comprimir os níveis de desigualdade⁶⁰⁶.

Para Piketty, não haveria uma tendência inexorável – nem de redução, nem de aumento da desigualdade – associada ao desenvolvimento capitalista, mas a ocorrência simultânea de “forças de divergência” e “forças de convergência”. As “forças de divergência” teriam o condão de ampliar a desigualdade, seja pela acumulação do capital, seja pela

⁶⁰⁵ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 23-27. Piketty refere que esses dados tributários são possíveis na maioria dos países e em geral reúnem informações a partir do século XX, período em relação ao qual a grande maioria dos países já dispõe de informações obtidas a partir das declarações de renda individuais. Piketty também esclarece, *ibid*, p. 24, pertinentemente, que o seu amplo trabalho de análises de dados reunindo longas séries históricas tornou-se possível graças à evolução tecnológica na área da computação, e que essa razão torna seu trabalho potencialmente maior e mais completo do que outras análises realizadas, inclusive algumas que datam dos anos 90, época em que apesar do incipiente desenvolvimento tecnológico, as ferramentas disponíveis eram muito inferiores às existentes em 2013, data de conclusão de seu estudo.

⁶⁰⁶ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 31-39.

elevação dos diferenciais de salários, enquanto as “forças de convergência”, por outro lado, teriam o potencial de reduzir as desigualdades.

A principal “força de divergência” arrolada por Piketty estaria relacionada à constatação da tendência de acumulação crescente decorrente de rendimentos de capital e à comparação entre os rendimentos de capital e de crescimento econômico. Na atualidade, portanto, os rendimentos de capital tenderiam a ser sempre superiores aos de crescimento econômico, e as sociedades que apresentassem tal condição vivenciariam crescentes aumentos de desigualdade.⁶⁰⁷

Para explicar o funcionamento dessa “força de divergência”, Piketty ressuscita o “princípio da acumulação infinita”, proposto por Karl Marx, ao evidenciar (pelo observado no século XIX e início do XX) uma tendência de, no longo prazo, a taxa de remuneração média do capital (r , na sua definição) superar a taxa média de crescimento econômico (g , abreviação derivada de “*growth*”). Isso geraria uma situação em que “a riqueza herdada aumenta mais rápido do que a renda e a produção”, o que seria fonte de desigualdades crescentes, na mesma ordem.⁶⁰⁸ O autor explica que:

Basta então aos herdeiros poupar uma parte limitada da renda de seu capital para que ele cresça mais rápido do que a economia como um todo. Sob essas condições, é quase inevitável que a fortuna herdada supere a riqueza constituída durante uma vida de trabalho e que a concentração do capital atinja níveis muito altos, potencialmente incompatíveis com os valores meritocráticos e os princípios da justiça social que estão na base de nossas sociedades democráticas modernas.⁶⁰⁹

O economista francês também alerta para o risco de que essa força de divergência, que ele sintetiza na expressão ($r > g$), seja incrementada pela queda provável no crescimento econômico e no ritmo de expansão da população ao longo das próximas décadas. Ademais, a dimensão do problema pode aumentar e ser agravada se a taxa de poupança aumentar muito

⁶⁰⁷ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 31 e seguintes.

⁶⁰⁸ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 35. O autor refere que: “Em primeiro lugar, Marx partiu de uma questão essencial (o aumento inédito da concentração de riqueza durante a Revolução Industrial) e tentou respondê-la usando os meios de que dispunha – atitude exemplar, que deveria servir de inspiração para muitos economistas de hoje. Em segundo, e mais importante, o princípio da acumulação infinita proposto por ele contém uma noção fundamental, tão válida para a análise do século XXI como foi para o século XIX. [...] Se as taxas de crescimento da população e da produtividade forem relativamente baixas, o estoque acumulado de riqueza se torna, naturalmente, mais relevante com o passar do tempo, sobretudo quando cresce de forma desmedida e se transforma numa fonte de instabilidade. Ou seja: o crescimento fraco não permite que o princípio marxista da acumulação infinita seja contrabalançado: o equilíbrio daí resultante é tão apocalíptico quanto o previsto por Marx, embora não deixe de ser perturbador”. (p. 17-18).

⁶⁰⁹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 33.

com o nível de riqueza ou, ainda, se a taxa média de retorno do capital for maior quanto mais elevada for a dotação inicial de capital de um indivíduo. Dito em outras palavras, se a riqueza acumulada for herdada por cada vez menos pessoas, se essas pessoas pouparem mais do que a média e se a rentabilidade do capital for crescente, a desigualdade pode atingir um nível elevadíssimo, que inviabiliza a própria reprodução do sistema.⁶¹⁰

Piketty destaca que a tendência à desigualdade crescente teria sido prevista por Marx e teria sido interrompida no século XX em função dos dois grandes conflitos mundiais, os quais destruíram parte das fortunas dos capitalistas e também geraram impactos catastróficos para os níveis de rendimentos de capital. Além disso, durante as duas grandes guerras, inúmeros países ocidentais implementaram políticas tributárias progressivas, fato que colaborou para uma redução significativa dos níveis de desigualdades sociais existentes nesses períodos⁶¹¹.

Após essas expressivas quedas nos níveis de desigualdades econômicas ocorridas em função da 1ª e 2ª Guerras Mundiais, e com a retomada do desenvolvimento econômico, surgiu na cena econômica mundial a teoria otimista desenvolvida por Simon Kuznets. Essa teoria prevê que a desigualdade obedeceria a uma curva em formato de sino, com uma primeira fase, coincidente com as etapas iniciais da revolução industrial, em que a desigualdade seria crescente em decorrência da industrialização e da urbanização. A essa fase, seguir-se-ia um segundo período de estabilização, que seria sucedido por um terceiro momento, considerado a “fase avançada do desenvolvimento industrial”, marcado pela queda significativa da desigualdade (período entre os anos 1913-1948).⁶¹²

Embora atribua ao trabalho desenvolvido por Kuznets o mérito de ter sido o primeiro grande esforço em termos econômicos a tratar do tema da desigualdade por meio de verdadeiro trabalho científico, com relevante papel em termos de reunião e compilação de séries históricas, Piketty procura demonstrar o equívoco da teoria de Kuznets e de sua visão otimista, que relaciona o desenvolvimento econômico e a redistribuição de riquezas com a consequente redução de desigualdades.⁶¹³ Piketty defende que, assim como qualquer outra teoria, as ideias desenvolvidas por Kuznets teriam sido fruto de seu período histórico.

⁶¹⁰ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 33.

⁶¹¹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 15 e 459.

⁶¹² PIKETTY, Thomas. *A Economia da Desigualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. p. 26-28. PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 20-22.

⁶¹³ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 19-23.

Elaborada em 1955, a teoria seria influenciada pela chamada “fase avançada do desenvolvimento industrial”, na qual se constataram expressivas quedas dos níveis de desigualdade. Além disso, teria relação com uma época de pós-guerra marcada pela retomada do desenvolvimento econômico, o que teria influenciado a visão otimista de Kuznets no sentido de que o crescimento econômico beneficiaria a todos, ou de que seria como a maré alta: levantaria todos os barcos^{614, 615} – visão que continua a repercutir para muitos pensadores liberais até os dias de hoje.

Piketty aponta que o equívoco essencial da teoria de Kuznets poderia ser explicado pelo fato de que a forte queda da desigualdade de renda verificada nos países ricos entre 1914 e 1945 seria resultado das guerras mundiais e dos violentos choques econômicos e políticos que delas sobrevieram, especialmente para os detentores de grandes fortunas, tendo pouquíssima relação com o processo organizado de mobilidade dos fatores de produção entre setores da economia, descrito por Kuznets.⁶¹⁶ Segundo Piketty, portanto, não seriam verdadeiras as conclusões de que o crescimento econômico seria sempre benéfico e apto a promover uma natural queda da desigualdade econômica. Especialmente nos períodos de baixo crescimento econômico, as elevadas remunerações do capital influiriam de modo decisivo no aumento das desigualdades sociais, pois fariam com que a importância da riqueza acumulada ou herdada, que rende a patamares altos, seja muito superior à riqueza proveniente de rendimentos do trabalho.⁶¹⁷

Assim, quando a taxa de remuneração do capital excede a taxa de crescimento da economia da forma verificada até o século XIX, o que provavelmente ocorrerá novamente no século XXI, a riqueza herdada aumenta mais rapidamente que a renda de produção. Desse modo, torna-se inevitável que a riqueza representada pela herança supere em muito aquela

⁶¹⁴ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 18-23.

⁶¹⁵ STIGLITZ, Joseph E. *O Preço da Desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016. p. 62 e seguintes.

⁶¹⁶ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 22.

⁶¹⁷ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 31-33. Nesse sentido, o autor refere, p. 32, que: “O reaparecimento das relações elevadas entre o estoque de capital e o fluxo de renda nacional durante as últimas décadas se explica pela volta de um regime de crescimento relativamente lento. Nas economias que crescem pouco, a riqueza acumulada no passado naturalmente ganha uma importância desproporcional, pois basta um pequeno fluxo de poupança para aumentar o estoque de forma constante e substancial. Se, além disso, a taxa de retorno do capital permanecer acima da taxa de crescimento por um período prolongado (o que é mais provável quando a taxa de crescimento é baixa, embora isso não seja automático), há um risco muito alto de divergência na distribuição da renda”

decorrente do trabalho, o que destoava dos ideais meritocráticos e de qualquer postulado de justiça social⁶¹⁸.

Outra força de divergência que colaboraria para a acentuação das desigualdades seria representada pelo aumento crescente de salários extremamente elevados atribuídos a executivos de grandes empresas. Tais salários, inclusive, seriam motivados pelos baixos níveis de progressividade, que não tenderiam a influir nos níveis de rendimentos líquidos recebidos por esses altos executivos após a incidência da tributação⁶¹⁹. Esse fenômeno seria caracterizado por uma explosão sem precedentes das rendas muito altas derivadas do trabalho, criando verdadeiros abismos entre os patamares de renda dessas pessoas e o restante da população⁶²⁰.

Dessa forma, as forças de divergência representadas pela discrepância entre as taxas de rendimentos de capital e de crescimento econômico e pela explosão das rendas do trabalho em função dos salários muito elevados seriam fonte de desigualdades cada vez maiores. Essa ideia fomenta todo o debate relacionado às possibilidades e aos limites da tributação sobre esses rendimentos e capital como forma de ajuste e redução de desigualdades.

Em paralelo a essas forças de divergência que culminam no aumento de desigualdades, existiriam também os fatores que colaborariam para a sua redução, as chamadas “forças de convergência”. A principal força de convergência que contribuiria para a redução de desigualdades seria a difusão do conhecimento e o investimento na qualificação e formação de mão de obra. Segundo Piketty, a difusão do conhecimento representaria um instrumento para simultaneamente proporcionar um aumento de produtividade e uma redução de desigualdades, tanto dentro de um país quanto entre países, como ilustraria a recuperação atual de nações ricas e de boa parte das pobres e emergentes, a começar pela China. Com métodos de produção e níveis de qualificação de mão de obra semelhantes aos de países

⁶¹⁸ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 33. Em sentido semelhante, advogando pela redistribuição das rendas do capital, o autor pondera que: “A atenção especial dispensada à desigualdade capital-trabalho não deveria surpreender. Com efeito, o simples fato de o capital receber uma parte explícita das rendas produzidas parece contradizer os princípios elementares de justiça social e imediatamente levanta a questão da redistribuição: por que os indivíduos que herdaram um capital deveriam dispor de rendas vetadas aos que herdaram apenas a própria força de trabalho?” PIKETTY, Thomas. *A Economia da Desigualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. p. 35.

⁶¹⁹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 29-31 e 495-497.

⁶²⁰ Essa situação é bem retratada por Bauman quando aponta que: “Em 1960, a remuneração de um diretor executivo das maiores empresas americanas, descontados os impostos, era doze vezes maior que o salário médio de um trabalhador de fábrica. Em 1974, salário, gratificações e benefícios do diretor executivo tinham aumentado para 35 vezes a remuneração do trabalhador médio da empresa. Em 1980, o diretor executivo médio já estava ganhando 42 vezes mais que o operário comum, dobrando, dez anos depois, para 84 vezes. Então, por volta de 1980, a hiperaceleração da desigualdade alçou voo. Em meados dos anos 1990, segundo a *business week*, o fator já era de 135 vezes. Em 1999, havia alcançado quatrocentas vezes, e no ano 2000 saltou para 531”. BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de todos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro; Zahar, 2015. p. 21.

desenvolvidos, a China representaria um exemplo de economia emergente que vivenciou um grande salto de produtividade acompanhado de crescimento da renda nacional.⁶²¹

Além disso, sob um ângulo teórico, existiriam outras forças de convergência, representadas por aquilo que o autor francês chama de “a hipótese do capital humano crescente”, expressa pelo progresso da racionalidade tecnológica, que deveria conduzir ao triunfo do capital humano sobre o capital financeiro. Disso resultaria uma situação produtora de maior igualdade social ou de desigualdades mais fundadas em talentos individuais, na meritocracia, do que nas rendas de capital e de heranças. Nesse contexto, a desigualdade seria mais meritocrática do que estática, proporcionando maior grau de mobilidade social⁶²².

Outra hipótese de força que atuaria como redutora de desigualdades seria representada por uma espécie de substituição da luta de classes por aquilo que Piketty denomina como uma “luta de gerações”. Isso seria caracterizado pela menor polarização entre as classes sociais e por um aumento expressivo na expectativa de vida dos indivíduos, que tenderiam a poupar mais na juventude para, durante a velhice, usufruir de rendimentos acumulados.

Contudo, embora reconheça o potencial da difusão do conhecimento como fonte de redução das desigualdades, as hipóteses que relacionam o capital humano crescente e a substituição da luta de classes pela luta de gerações como forças de convergência, em realidade, Piketty acredita que esses fatores teriam uma força bastante discutível. A justificativa para isso é que o capital (não humano) seria realmente indispensável no século XXI, ainda mais relevante do que no século XIX, de forma que o único fator realmente capaz de atuar como uma força de convergência redutora de desigualdades compreenderia a difusão de conhecimento e a disseminação da educação de qualidade⁶²³.

Como se quer abordar adiante, o autor acredita no potencial da tributação progressiva, em paralelo com a força de convergência representada pela difusão de conhecimento, como possível alternativa para a redução de imensas desigualdades sociais verificadas no mundo contemporâneo. Piketty esclarece, ainda, que sua posição não é, em essência, contrária às desigualdades ou ao capitalismo enquanto tal e que certo padrão de

⁶²¹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 27.

⁶²² PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 28.

⁶²³ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 29.

desigualdades seria inerente a qualquer sociedade e mesmo aceitável, desde que essa desigualdade se fundamentasse em uma utilidade comum.⁶²⁴

O autor também reconhece as limitações de seu trabalho e de suas conclusões relacionadas às sugestões que possam contribuir para a redução das desigualdades sociais, expondo que a sua obra *O Capital no Século XXI*, escrita em 2013, não teria a pretensão de realizar previsões extremamente adequadas das realidades futuras de todo o século XXI⁶²⁵. Conforme o próprio Piketty, portanto, os principais méritos de seu trabalho seriam expressos pela retomada da discussão sobre a organização social, as instituições e políticas públicas, assim como pela formulação de algumas propostas relacionadas à redução da desigualdade social, no âmbito do Estado de Direito e do debate democrático⁶²⁶.

5.1.3 Os conflitos políticos e o papel do Estado Social e Democrático de Direito no século XXI

A abordagem da temática redistributiva está necessariamente amalgamada com posições e confrontos políticos entre aqueles que defendem uma atuação maior ou menor do Estado na sociedade. De um lado, estão as posições consideradas liberais, no sentido de que as forças de mercado, a iniciativa individual e o aumento da produtividade seriam as chaves para a melhora efetiva de condições de vida em sociedade, aí incluídos os menos favorecidos. De outro lado, estão as posições favoráveis a uma atuação estatal mais presente na sociedade, que descartam o potencial do mercado como regulador da economia e da vida social e defendem que as lutas sociais e políticas, assim como a atuação estatal, poderiam atenuar a miséria dos menos favorecidos produzida pelo sistema capitalista⁶²⁷. Essas diferentes visões

⁶²⁴ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 37, em que o autor faz referência à Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, que em seu art. 1º proclama que a desigualdade deva ser fundamentada na utilidade comum. No mesmo sentido, *ibid*, p. 464, Piketty expõe a sua aceitação à lógica de desigualdade desenvolvida segundo o princípio da diferença de Rawls ao mencionar que: “Uma interpretação razoável é que as desigualdades sociais só são aceitáveis se forem do interesse dos menos privilegiados. É necessário então estender os direitos fundamentais e as vantagens materiais ao máximo de pessoas possível, sobretudo se forem do interesse daqueles que têm menos direitos e enfrentam oportunidades de vida mais restritas. O princípio da diferença, introduzido pelo filósofo americano John Rawls em seu livro *Uma teoria da justiça*, enuncia um objetivo bastante próximo”. Vide também Piketty quando o autor relaciona as possibilidades de existência de desigualdades ao contexto da regra ‘*maximin*’ desenvolvido também pelo filósofo americano John Rawls, segundo a qual a sociedade justa deve maximizar oportunidades e condições mínimas de vida oferecidas pelo sistema social. PIKETTY, Thomas. *A Economia da Desigualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. p. 10.

⁶²⁵ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 41.

⁶²⁶ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 37.

⁶²⁷ PIKETTY, Thomas. *A Economia da Desigualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. p. 9.

políticas também sustentam posições antagônicas acerca do papel e do peso do Estado na economia, o que permeia a discussão acerca da desigualdade e das metas que possam ser realmente atingidas pela via de políticas redistributivas.

Piketty traz alguns apontamentos históricos para demonstrar a importância da intervenção estatal em algumas situações de crise. Ele entende que a crise de 2008, ou “recessão de 2008”, como foi chamada por muitos, teria causado impactos econômicos menos devastadores se comparados àqueles gerados pela crise dos anos 1929-1935, graças à intervenção de governos e bancos centrais, que impediram o sistema financeiro de ruir e evitaram avalanches de falências, como as que levaram o mundo à beira do colapso em 1930⁶²⁸.

No mesmo sentido, Joseph Stiglitz destaca o papel da intervenção do governo Barack Obama nessa crise de 2008, época em que, segundo o autor, curiosamente, todos os americanos, inclusive aqueles constantemente contrários à intervenção governamental na economia, teriam subitamente se tornado ardorosos defensores da necessidade de que o governo incorresse em déficits para estimular a economia⁶²⁹. Inclusive, na obra *O Mundo em Queda Livre*, o autor se dedica a comentar detalhadamente a crise americana iniciada pela quebra do banco Lehman Brothers, evidenciando a necessária correlação entre a ineficiência da autorregulação do mercado e o colapso da economia americana ocorrido na década passada⁶³⁰.

Ainda sobre a questão do peso e tamanho do Estado e sua maior ou menor intervenção na economia, interessantes as reflexões de Vito Tanzi. Ele pondera que o modelo de Estado mínimo, mais restrito às garantias de propriedade e segurança e desenvolvido segundo a ideologia libertária, que encontra seu expoente na obra de Robert Nozick, seria um modelo restrito e pouco adequado para as sociedades atuais, marcadas por uma crescente

⁶²⁸ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 460.

⁶²⁹ STIGLITZ, Joseph E. *O Mundo em Queda Livre, Os Estados Unidos, o mercado livre e o naufrágio da economia mundial*. Tradução José Viegas Filho. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 110. O autor traça o paralelo entre as correntes que imperaram nas crises americanas de 1930, que ele chama de “era da Depressão” e de 2008, referindo que: “O grande debate na era da depressão se deu entre os conservadores fiscais, que queriam diminuir o déficit, e os keynesianos, que preferiam que o governo incorresse em déficits e estimulasse a economia. Em 2008 e 2009, quando todo mundo virou keynesiano devoto (de repente e só por um momento), não havia acordo quanto à forma precisa que a resposta do governo à crise deveria tomar”.

⁶³⁰ STIGLITZ, Joseph E. *O Mundo em Queda Livre, Os Estados Unidos, o mercado livre e o naufrágio da economia mundial*. Tradução José Viegas Filho. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. *passim*. No mesmo sentido Tanzi refere que: “Essas contribuições geralmente exigem ou implicam a necessidade de intervenção governamental quando se identificam falhas de mercado. Tradução nossa: “Those contributions generally called for, or implied, then need for governmental intervention when Market failures were identified”. TANZI, Vito. *Termites of the State – Why Complexity Leads to Inequality?* New York: Cambridge University Press, 2018. p. 110.

complexidade nas relações entre indivíduos e entre países, bem como pelo desenvolvimento tecnológico⁶³¹.

Nas sociedades modernas, portanto, as questões a serem reguladas e que demandariam a intervenção do Estado seriam crescentes, e tanto os dispêndios de recursos públicos, como os investimentos públicos seriam gradualmente incrementados⁶³², o que determinaria uma marcha no sentido contrário ao das ideologias que pregam o Estado mínimo ou autorregulado pela “mão invisível” de Adam Smith⁶³³. O Estado teria um papel importante em termos de geração de externalidades positivas ao investir na criação de infraestrutura, na formação do patrimônio público e no desenvolvimento tecnológico⁶³⁴.

Além das razões descritas por Tanzi, supracitadas, aponta-se, conforme referido também nos tópicos anteriores, que as políticas de livre-mercado tenderiam, em geral, à acentuação de desigualdades sociais. Tanzi destaca que o papel interventivo governamental poderia, além de ser realizado posteriormente à atuação do mercado que resulta em desiguais distribuições de renda na sociedade, ser exercido de forma preventiva, em relação à própria ação do mercado, em termos regulatórios⁶³⁵. Já em termos de atuação estatal posterior à ação do mercado que resulta em desigualdades sociais, o autor salienta como ideal a intervenção estatal via impostos ou políticas distributivas voltadas à maximização de bem-estar, realizadas por meio de gastos públicos⁶³⁶.

Evidenciada a importância do papel do Estado, porém, observe-se que o próprio Piketty aponta para as limitações também impostas ao Estado, trazendo dados históricos relacionados ao aumento da arrecadação para mostrar que “o grande salto à frente” em termos do volume arrecadatório já teria ocorrido no período compreendido entre os anos 1920-1930

⁶³¹ TANZI, Vito. *Termites of the State – Why Complexity Leads to Inequality?* New York: Cambridge University Press, 2018. p. 95-98.

⁶³² TANZI, Vito. *Termites of the State – Why Complexity Leads to Inequality?* New York: Cambridge University Press, 2018. p. 99. Tanzi cita que os posicionamentos de economistas conservadores guiados por ideologias libertárias que fariam apelos para que o modelo de governo retornasse ao padrão de proteção vigente ao tempo da declaração de independência americana. Em contraposição a essa visão, o autor cita como exemplos a necessidade do governo americano de despender milhares de dólares na construção do muro na fronteira com o México para impedir a entrada de imigrantes ilegais ou os enormes gastos públicos envolvidos na prevenção e repressão ao terrorismo.

⁶³³ TANZI, Vito. *Termites of the State – Why Complexity Leads to Inequality?* New York: Cambridge University Press, 2018. p. 98.

⁶³⁴ TANZI, Vito. *Termites of the State – Why Complexity Leads to Inequality?* New York: Cambridge University Press, 2018. p. 98 e 175-186. Tanzi cita o emblemático exemplo do envio do homem à Lua pela NASA como fruto de maciço investimento público em ciência e tecnologia.

⁶³⁵ TANZI, Vito. *Termites of the State – Why Complexity Leads to Inequality?* New York: Cambridge University Press, 2018. p. 118 e seguintes; 191. No mesmo sentido, STIGLITZ, Joseph E. *O Mundo em Queda Livre, Os Estados Unidos, o mercado livre e o naufrágio da economia mundial*. Tradução de José Viegas Filho. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 122-123.

⁶³⁶ TANZI, Vito. *Termites of the State – Why Complexity Leads to Inequality?* New York: Cambridge University Press, 2018. p. 192 e seguintes.

até 1970-1980, caracterizado pelo aumento considerável da participação dos impostos e das despesas públicas.⁶³⁷ Esse aumento do tamanho do Estado ter-se-ia destinado, principalmente, a subsidiar a construção do modelo estatal desenvolvido no século XX, responsável pelo financiamento de direitos sociais, como a educação, a saúde e as aposentadorias, o que já se constitui fonte de gastos públicos expressivos. Essa construção do Estado Social e Democrático não teria, no entanto, um perfil universal: em países da Europa ocidental, a arrecadação pública representaria cerca de 45-50% da renda nacional, enquanto nos Estados Unidos e no Japão essa arrecadação representaria algo em torno de 30-35%. Entretanto, em países pobres e emergentes, o valor dessas arrecadações não ultrapassaria um montante entre 10 e 15% da renda nacional, o que seria indubitavelmente insuficiente para o financiamento de um modelo adequado de Estado.⁶³⁸

Assim, se, além do custeio de gastos com saúde, educação e aposentadorias, o Estado se propuser a financiar uma gama maior de direitos sociais, a exemplo da cultura, do direito à moradia digna, do saneamento, do lazer e tantos outros, a necessidade arrecadatória inevitavelmente elevar-se-á de modo incessante, tanto nos países desenvolvidos quanto, especialmente, nos países pobres e em desenvolvimento. Dessa maneira, o modelo adequado de Estado Social e Democrático de Direito no século XXI demanda a constante rediscussão do papel da redistribuição ou das necessidades de transferências de riqueza dos ricos para os pobres⁶³⁹, dos limites toleráveis de desigualdade social, assim como do tamanho e do papel desse Estado nas sociedades contemporâneas⁶⁴⁰.

Nesse contexto de necessidade arrecadatórias crescentes para financiar o Estado Social e Democrático de Direito, que se propõe a custear uma gama cada vez maior de direitos, Piketty demonstra que o “peso” do Estado na sociedade nunca foi tão grande. Isso se expressaria também pelos níveis de intervenção desse Estado via fixação de regras ou mediante intervenção como produtor e detentor de capital.

⁶³⁷ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 463-464.

⁶³⁸ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 478. O autor refere que: “Todas as experiências históricas sugerem que com apenas 10-15% da renda nacional em receitas fiscais é impossível ir muito além das funções soberanas tradicionais: se desejamos que a polícia e a justiça funcionem corretamente, não sobra muita coisa para financiar a educação e a saúde”.

⁶³⁹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 467. O autor refere que: “A redistribuição moderna é construída em torno de uma lógica de direitos e um princípio de igualdade de acesso a certo número de bens julgados fundamentais.”

⁶⁴⁰ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 465-466.

Portanto, a despeito das visões antagônicas antimercado e antiestado, atualmente, seria preciso observar que as soluções possíveis para as desigualdades sociais e para os problemas do capitalismo não passariam por um novo crescimento desse “peso” do Estado, o que seria insustentável, sendo necessário o desenvolvimento de outras opções.⁶⁴¹ Essas alternativas incluem a discussão do papel atribuído unicamente ao indivíduo pela sua situação social, o debate sobre a cultura da meritocracia, a consideração do papel do Estado na formação do tecido social e na elaboração de políticas sociais e a rediscussão acerca das funções da progressividade tributária aplicada aos altos rendimentos, conforme adiante se procura trabalhar.

5.1.4 As diferenças de oportunidades entre os indivíduos na sociedade e a justiça nas diferenciações baseadas em fatores meritocráticos

A tentativa de justificação das desigualdades em função de méritos pessoais, sob o argumento de que a igualdade ou processos de equiparação de desiguais segundo um ideal igualitário promoveria uma espécie de nivelamento das pessoas, o que desestimularia o trabalho, o empreendedorismo, a produtividade e o desenvolvimento individual, também é frequente no âmbito dos debates sobre igualdade e desigualdades sociais.

Os ideais meritocráticos, ou a cultura que fundamenta a desigualdade em supostas diferenças de mérito entre as pessoas, devem ser vistos com ressalvas, a partir do questionamento sobre até que ponto essas diferenças pessoais seriam moralmente toleráveis como justificativas para desigualdades, ou se essa diferença de talentos fundamentaria o fato de alguns viverem em condições miseráveis enquanto outros desfrutam de imensos patamares de riqueza⁶⁴². Uma análise mais acurada da justificativa meritocrática deve necessariamente

⁶⁴¹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 464-465. Nesse sentido, vide p. 467, onde o autor refere que: “Podemos imaginar redistribuições a partir das arrecadações, ou uma maior progressividade fiscal para uma massa global mais ou menos estável, mas é muito difícil conjecturar uma alta generalizada e a longo prazo da taxa média de tributação [...] Além disso, não é certo que as necessidades sociais justifiquem um crescimento indefinido das arrecadações públicas [...] Num mundo de baixo crescimento da produtividade, da ordem de 1-1,5%, que é, como já vimos, um ritmo nada desprezível no longuíssimo prazo, é necessário fazer escolhas entre os diferentes tipos de necessidade, e não existe uma razão óbvia para que a arrecadação pública devesse levar a cabo o financiamento de quase todas as necessidades.”.

⁶⁴² Nesse contexto, interessantes as ponderações de Bauman quando aponta que: “Já vimos que, ao longo de muitos séculos, a crença na desigualdade natural de talentos, capacidades e faculdades individuais da humanidade permaneceu um dos fatores mais poderosos a contribuir para a plácida aceitação da desigualdade social existente. Ao mesmo tempo, contudo, essa crença forneceu um freio moderadamente efetivo para conter sua extensão, oferecendo uma marca de referência contra a qual reconhecer e medir dimensões ‘não naturais’ (leia-se excessivas) e conseqüentemente injustas de desigualdade, reclamando reparo”. BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 82.

questionar, por exemplo, diferenças salariais abissais entre trabalhadores comuns e superexecutivos detentores de salários altíssimos, em decorrência de alegados méritos da produtividade dessas pessoas. Da mesma forma, como já referido, deve-se questionar o argumento de que essas monumentais diferenças sejam eventualmente benéficas em termos de justiça social⁶⁴³.

Além de supersalários, o ideal meritocrático fundamentaria também a manutenção de heranças e fortunas transmitidas hereditariamente, em função de méritos daqueles que construíram o patrimônio e do discutível direito dos herdeiros, com base nesse mérito de seu antecessor, de usufruírem de bens e rendas deixadas em seu favor, sem que algum imposto sobre herança diminua significativamente os valores desses legados com vistas à diminuição das desigualdades⁶⁴⁴.

Essa questão da discussão sobre o “*quantum*” de herança deva restar após a tributação coloca-se como relevante também em face da tendência de que essas heranças se tornem cada vez maiores. Isso, em especial, nos já destacados contextos socioeconômicos propensos à geração de desigualdades, onde as taxas de rendimento do capital sejam muito superiores às de crescimento econômico, o que resultaria no aumento crescente desse patrimônio, sem que quaisquer forças atuem em sentido contrário⁶⁴⁵.

Inclusive, a tendência à crescente acumulação de heranças com base em razões meritocráticas daqueles que acumulam fortunas e constituem esse legados fomentaria também a discussão sobre o tema da solidariedade intergeracional⁶⁴⁶, uma vez que esse tipo de prática

⁶⁴³ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 407.

⁶⁴⁴ O tema da justiça ou injustiça nas heranças é pertinentemente trabalhado por Rawls em *Uma Teoria da Justiça*, quando o autor aborda a questão da justiça entre gerações. Para o autor, portanto, a herança justa é aquela que seria aceita numa posição original de igualdade, o que não se coaduna com a ideia de legados excessivos ou de fortunas transmitidas hereditariamente. Conforme já referido anteriormente, quando se abordou o papel daquilo que o autor chama de “setor de distribuição”, deve haver tributação das heranças no intuito de minimizar as possibilidades de transmissão de fortunas de forma hereditária. Essa concepção se conforma às ideias de Rawls sobre não ser justo que indivíduos com maiores talentos naturais ou com um melhor ponto de partida social sejam destinatários de maiores remunerações, pois essas pessoas estariam de forma aleatória nessas posições privilegiadas, as quais não decorreriam de posições acessíveis a todos em condições equitativas de oportunidades. RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 314 e seguintes. Nesse sentido, o autor refere, *ibid*, p. 111, que: “Dessa forma, não é correto que indivíduos com maiores dotes naturais, e com caráter superior que tornou possível o seu desenvolvimento, tenham o direito a um esquema cooperativo que lhes possibilite obter ainda mais benefícios de maneira que não contribuam para as vantagens dos outros. Não merecemos nosso lugar na distribuição dos dotes inatos, assim como não merecemos nosso lugar inicial de partida na sociedade.”

⁶⁴⁵ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 411-413.

⁶⁴⁶ O chamado direito à solidariedade intergeracional é comumente associado ao direito ambiental e aos direitos das futuras gerações a um meio-ambiente equilibrado. Entretanto, esse direito a um futuro equilibrado em realidade decorreria de uma mescla de direitos sociais, de 2ª geração, com direitos ambientais, de 3ª geração.

alimenta a transmissão de riquezas de uma geração à seguinte de modo inequivocamente desigual e contribui para que as sociedades do futuro sejam crescentemente desiguais.

Em um contexto em que as heranças se multipliquem exponencialmente em função de taxas de rendimento do capital superiores às de crescimento econômico, perderiam sentido as crenças das sociedades meritocráticas de que as desigualdades seriam mais fundadas nos méritos do que na filiação e na renda, pois a possibilidade de que fortunas herdadas sejam superadas por patrimônios construídos apenas por méritos de seus detentores se cingiriam a casos excepcionais.

Outros exemplos das dificuldades geradas por barreiras sociais e econômicas, ilustrativas das limitações daqueles que não nascem nas condições mais favoráveis para prosperar economicamente, são sempre pertinentes. Bauman diz que o futuro de uma criança seria muito mais determinado pelas suas circunstâncias sociais, pelo local geográfico de seu nascimento e pelo lugar de seus pais na sociedade do que por sua própria inteligência, talento, esforço e dedicação. Como exemplo dessa afirmação, o autor menciona um estudo da Universidade Carnegie. O estudo aponta que o filho de um advogado de uma grande empresa teria 27 vezes mais chances de, com 40 anos, receber um salário situado entre os 10% mais ricos de seu país do que o filho de um funcionário subalterno com emprego intermitente. Considerando-se a situação de ambas as crianças estudarem na mesma escola e sala de aula, tendo ambas o mesmo quociente de inteligência e dedicação, o filho do funcionário teria apenas uma chance em oito de receber um salário apenas mediano⁶⁴⁷.

No caso do Brasil, inúmeros estudos também têm comprovado a falta de mobilidade social, ou seja, a enorme diferença de probabilidades entre as pessoas de alcançarem o topo da escala social, dependendo da condição inicial na “loteria da vida”. De acordo com Naércio Menezes Filho, os dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) de 2014 mostram que a probabilidade de uma criança filha de pais analfabetos concluir o ensino superior é apenas de 3%, mas chega a 71% para a criança que tiver a sorte de nascer em uma família em que os pais cursaram a faculdade.⁶⁴⁸

Nesse contexto, entende-se no âmbito deste estudo, que este direito à solidariedade intergeracional e a uma sociedade sustentável não se restringiria a questões ecológicas, aplicando-se também em termos sociais e à necessidade de que se observe que o legado social deixado às futuras gerações mantenha patamares mínimos de igualdade social. Nesse contexto, vide PINTO, Felipe Kertez Renault. Sociedade e Tributação Solidárias Pós Globalização Tecnológica: uma Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. In: CAMPOS, Carlos Alexandre; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital; MACEDO, Marco Antônio Ferreira Macedo (org.). *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 249-265. p. 256.

⁶⁴⁷ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 20.

⁶⁴⁸ FILHO, Naércio Menezes. A loteria da vida. *Valor Econômico*, Rio de Janeiro, 17 ago. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/opiniao/5743323/loteria-da-vida>. Acesso em: 01 set. 2018.

Embora considerando que os ideais meritocráticos desempenhem uma função importante nas sociedades modernas, importa referir que, nas democracias, as desigualdades sociais deveriam resultar de princípios racionais e universais, e não de contingências arbitrárias, como a herança ou os distintos níveis sociais e locais de nascimento dos indivíduos. Na esteira da teoria desenvolvida por John Rawls, qualquer suposta vantagem baseada em méritos pessoais deveria existir apenas na hipótese em que as pessoas fossem niveladas inicialmente, saindo de um mesmo ponto de partida econômico e social, para que houvesse algum grau de justiça na diferenciação baseada em fatores meritocráticos, o que não seria possível em sociedades marcadas por polarizações e desigualdades extremas.

Em realidade, portanto, o que se observa é que as condições hipotéticas de igualdade de oportunidades que fariam prevalecer os ideais meritocráticos quase nunca existem na prática. A tese da meritocracia associada a esforço, qualidades morais ou valores dos sujeitos⁶⁴⁹ não passaria, salvo raras exceções, de um pretexto ideológico para as desigualdades sociais⁶⁵⁰.

Através da cultura da meritocracia, tentar-se-ia responsabilizar apenas o indivíduo por seu infortúnio, sua pobreza ou seu insucesso. Seria, portanto, retirado do Estado e do grupo social o papel de promoção de situações equitativas e de uma sociedade ética fundada na solidariedade humana⁶⁵¹. Nesse contexto, essa cultura desempenharia ainda um papel relevante no distanciamento dos indivíduos e da sociedade em relação à promoção do princípio-valor solidariedade consagrado em diversos textos constitucionais contemporâneos.

A ideia de meritocracia estaria, assim, essencialmente baseada no equívoco social de considerar as desigualdades como algo natural⁶⁵², fruto de distintos talentos entre os indivíduos. Já no contexto do Estado Democrático de Direito, não seria cabível essa visão que imputa aos indivíduos a responsabilidade por grandes diferenças sociais, incumbindo-se ao

⁶⁴⁹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 406.

⁶⁵⁰ FERNANDES, Atahualpa e FERNANDES, Athus. Meritocracia e Desigualdade. *Derecho y Cambio Social*, Peru, año XII, n. 42, out. 2015. Disponível em: https://www.derechoycambiosocial.com/revista042/MERITOCRACIA_E_DESIGUALDADE.pdf. Acesso em: 26 ago. 2018. p. 4.

⁶⁵¹ FERNANDES, Atahualpa e FERNANDES, Athus. Meritocracia e Desigualdade. *Derecho y Cambio Social*, Peru, año XII, n. 42, out. 2015. Disponível em: https://www.derechoycambiosocial.com/revista042/MERITOCRACIA_E_DESIGUALDADE.pdf. Acesso em: 26 ago. 2018. p. 9.

⁶⁵² BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 75-83.

Estado o dever de desenvolver uma sociedade como espaço de solidariedades, e não como um ambiente fomentador de rivalidades como chave para a justiça⁶⁵³.

Conforme já se proclamava na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1779, as distinções sociais só poderiam fundamentar-se na utilidade comum⁶⁵⁴. Entretanto, a tarefa de elencar quais seriam as vantagens de desigualdades em termos de utilidade comum mostra-se sempre bastante complexa, e as eventuais demonstrações dessas vantagens, sempre muito discutíveis.

Nesse contexto, as palavras “renda” e “rentista”, que representam o conceito de rendimento fruto de um capital, assim como as pessoas que vivem desse capital, vistas com maior naturalidade nos séculos XVIII e XIX, tenderiam a assumir um conceito mais pejorativo no século XX, regido por ideais mais igualitários. Segundo Piketty, haveria algo de surpreendente e contrário a um senso comum de justiça na noção de que o detentor de capital obtenha rendas a partir desse capital sem trabalhar, o que, contudo, seria resultado da realidade da economia de mercado e da propriedade privada do capital⁶⁵⁵.

Portanto, a força de divergência fundamental sintetizada por Piketty, pela qual a taxa de rendimento de capital superaria a taxa de crescimento econômico, causando crescentes desigualdades, nada teria a ver com a imperfeição dos mercados e não seria resolvida por mercados cada vez mais competitivos⁶⁵⁶. Em realidade, a ideia de que a livre concorrência possa pôr fim à sociedade de herança, o que conduziria o mundo a uma situação gradualmente mais meritocrática, constituiria um ideal perigoso, pois, embora o sufrágio universal e a democracia tenham instituído um nível de igualdade, acabando com certas condições de

⁶⁵³ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 72- 93 e FERNANDES, Atahualpa e FERNANDES, Athus. Meritocracia e Desigualdade. *Derecho y Cambio Social*, Peru, año XII, n. 42, out. 2015. Disponível em: https://www.derechoycambiosocial.com/revista042/MERITOCRACIA_E_DESIGUALDADE.pdf. Acesso em: 26 ago. 2018. p. 12.

⁶⁵⁴ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 411. Esse ideal de diferenças sociais baseadas na utilidade comum também aparece na já abordada construção da teoria da justiça como equidade de John Rawls, filósofo que alude que essas diferenciações porventura existentes devem favorecer ao grupo dos menos favorecidos na sociedade.

⁶⁵⁵ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 413 e p. 412. Piketty refere nesse contexto que: “Ao longo do século XX, a palavra ‘renda’ tornou-se um palavrão, um insulto, talvez o pior de todos. Essa evolução da linguagem é observada em todos os países.”

⁶⁵⁶ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 45. Bauman aponta que: “A ‘mão invisível do mercado’, com fantasiosa reputação de atuar em favor do bem-estar universal – a mão que a política de Estado de desregulamentação pretende libertar das algemas legais antes projetadas para limitar sua liberdade de movimento – pode efetivamente ser invisível, mas há pouca dúvida quanto a saber a quem ela pertence e quem dirige seus movimentos. A ‘desregulamentação’ de bancos e do movimento de capital permite aos ricos deslocarem-se livremente, buscar e encontrar os melhores e mais lucrativos terrenos para exploração e, assim, ficarem mais ricos [...]”

dominação política e legal exercidas pelos detentores de patrimônio, eles não acabariam com as forças econômicas capazes de produzir uma sociedade de rentistas.⁶⁵⁷

5.1.5 A possível relação entre incrementos de progressividade tributária e queda da desigualdade social

Todas as sociedades dependem de impostos para subsistir. Ponto crucial de discussão em qualquer grupo social é o debate democrático acerca do quanto de recursos se pretende dedicar ao financiamento de projetos relacionados com saúde, educação, assistência social, previdência social, emprego, desenvolvimento sustentável, entre outras preocupações inerentes aos Estados Sociais e Democráticos de Direito atualmente constituídos. Além do tamanho do Estado, esse processo de debate e escolha social envolve inúmeras alternativas sobre o modelo de financiamento dos gastos, ou seja, sobre os instrumentos tributários utilizados e sobre o modo como o ônus tributário deva ser distribuído na sociedade entre as distintas classes.

Nesse debate, entram sempre em cena inúmeras alternativas sobre o modelo ideal de financiamento desse Estado, que discutem acerca da justiça ou injustiça de arrecadações mais ou menos progressivas e fundadas em impostos sobre heranças, sobre rendas e capital, e sobre o consumo. Conforme já abordado, o imposto é progressivo quando a sua taxa é maior para os mais ricos, e regressivo quando as alíquotas caem para os mais ricos⁶⁵⁸.

⁶⁵⁷ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 413. Nesse sentido, interessantes os exemplos trazidos por Piketty, *ibid*, p. 429, quando compara as situações de fortunas decorrentes de empreendedorismo e de herança, mencionando que: “Vejam um exemplo particularmente claro, vindo do topo da hierarquia mundial do capital. Entre 1990 e 2010, a fortuna de Bill Gates – fundador da Microsoft, líder mundial em sistemas operacionais, símbolo de fortuna feita por meio do empreendedorismo e número um da lista Forbes por mais de dez anos – passou de 4 bilhões para 50 bilhões de dólares. Ao mesmo tempo, a de Liliane Bettencourt – herdeira da LÓreal, líder mundial de cosméticos fundada por seu pai, Eugène Schueller, genial inventor de tinturas para cabelos em 1907, assim como César Birotteau com seus perfumes um século antes – passou de 2 bilhões para 25 bilhões de dólares, segundo a *Forbes*. Os dois casos correspondem a uma progressão anual média de mais de 13% ao ano entre 1990 e 2010, ou seja, um rendimento real de 10-11% ao ano descontada a inflação[...]Em outras palavras, Liliane Bettencourt nunca trabalhou, mas isso não impediu que sua fortuna crescesse tão rápido quanto a de Bill Gates, o inventor, cujo patrimônio continua a crescer com a mesma velocidade de sempre após ele ter cessado suas atividades profissionais.”

⁶⁵⁸ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 482. Analisando a questão da progressividade nos sistemas tributários atuais, o autor refere que os modernos sistemas estão próximos a um modelo de proporcionalidade: “Se levarmos em conta o total das arrecadações, constatamos que o estado fiscal moderno está próximo de ser proporcional à renda, sobretudo nos países em que a massa da arrecadação é grande. Não há nada de surpreendente nisso: é impossível arrecadar a metade da renda nacional e financiar direitos sociais ambiciosos sem demandar uma contribuição substancial do conjunto da população. Além disso, a lógica dos direitos universais que rege o desenvolvimento do estado fiscal e social moderno combina muito bem com a ideia de uma arrecadação proporcional ou ligeiramente progressiva”.

De acordo com Piketty, o consenso em torno do Estado Fiscal e do seu papel como responsável por intervenções na economia e pelo financiamento de amplos direitos sociais atualmente estaria enfraquecido nas classes médias, que não aceitam pagar mais impostos do que as classes altas, demandando uma revisão de modelos via inserção de políticas fiscais mais progressivas⁶⁵⁹. Ao considerar as alternativas existentes para o financiamento de um modelo estatal adequado neste século XXI, o economista francês refere que o imposto progressivo sobre a renda teria um papel fundamental quando se pretende fomentar a redistribuição de riquezas e a redução das desigualdades sociais.

Essas conclusões abalizam-se em análises históricas que avaliam a progressividade da tributação imposta em diversos países e as consequentes quedas dos níveis de desigualdade social verificadas especialmente nos períodos posteriores à primeira e à segunda guerras mundiais, marcados pela elevação de alíquotas e por níveis de progressividade acentuados na maioria dos países. Por outro lado, os índices de desigualdades elevar-se-iam nos períodos marcados por uma tributação menos progressiva⁶⁶⁰.

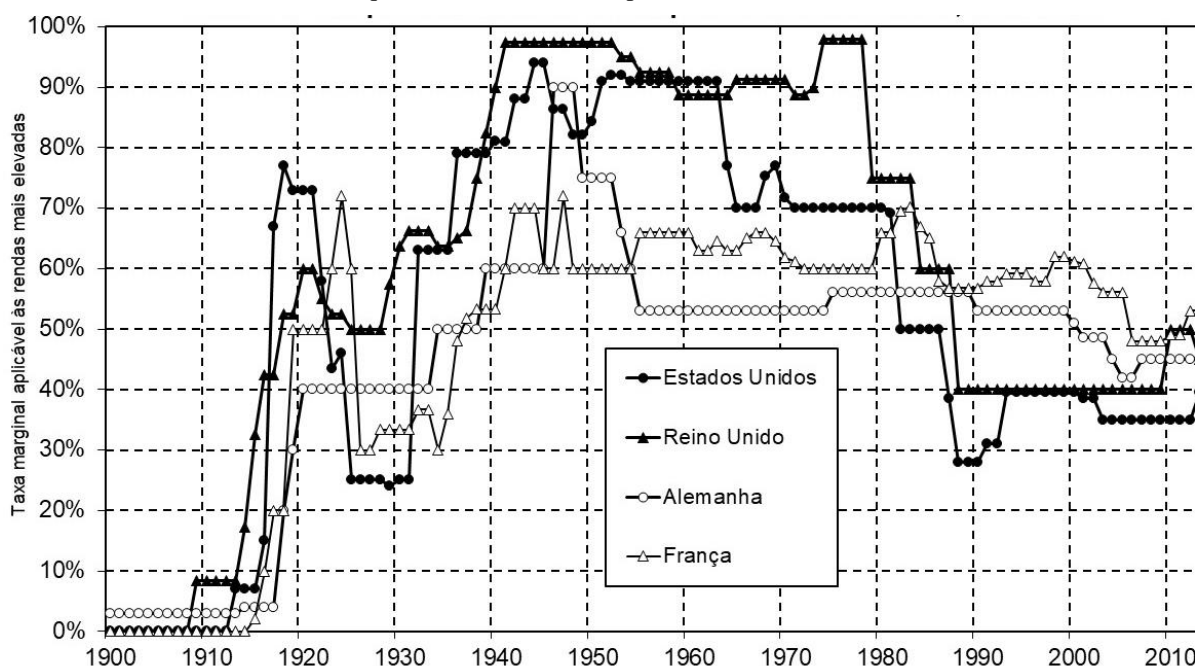
Segundo esses diversos dados que apresenta, Piketty demonstra a relação entre a progressividade fiscal e o aumento ou diminuição dos níveis de desigualdades sociais. Por meio do gráfico a seguir, o autor busca evidenciar que, entre 1900 e 1910, uma espécie de consenso internacional esteve prestes a formar-se em torno da progressividade, elevando as alíquotas máximas de imposto sobre a renda a patamares bastante altos (de 60 a 75%), em especial nos Estados Unidos e no Reino Unido. Nesse tópico, o autor destaca o fato de que os países anglo-saxões foram os pioneiros na implementação de altos níveis de progressividade, muito provavelmente em função do valor que tais nações conferiam aos ideais de liberdade e igualdade, assim como pelo efeito da crise de 1929, particularmente nos Estados Unidos⁶⁶¹. Por outro lado, em alguns dos países estudados, nos anos que antecederam a Primeira Guerra Mundial, os níveis de progressividade atingiram cerca de 40-50%.

⁶⁵⁹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 483.

⁶⁶⁰ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 483.

⁶⁶¹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 492. Piketty menciona que: “O imposto progressivo constitui sempre um método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo, segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um estado de Direito. O imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso entre justiça social e liberdade individual. Então, não é por acaso que os países anglo-saxões que em certa medida se mostraram mais apegados à ideia das liberdades individuais ao longo da história, também tenham caminhado com mais firmeza na direção de uma progressividade fiscal no século XX.”

Gráfico 1 – Alíquota máxima de IR em países desenvolvidos – 1900-2013⁶⁶²



Fonte: PIKETTY, 2014.

Conforme se observa do gráfico 1, acima, ainda, a Primeira Grande Guerra teve papel decisivo para a aceitação de níveis de progressividade ainda mais altos após o conflito, bem como para a incorporação do conceito de progressividade da tributação nas culturas fiscais e democráticas dos países envolvidos na guerra⁶⁶³. Para Piketty, ainda, os períodos imediatamente anterior e posterior à primeira e segunda guerras também representaram momentos importantes, quando constatados patamares ainda mais elevados ou até mesmo confiscatórios, de 70-80% para as rendas mais altas nos Estados Unidos, assim como impressionantes 98% no Reino Unido nos anos 1940 e 1970, um recorde histórico até os dias de hoje. O principal objetivo dessas alíquotas elevadíssimas não seria apenas arrecadar, mas acabar com esses tipos de rendas ou patrimônios julgados excessivos e estéreis para a economia⁶⁶⁴.

Contudo, depois desse período em que triunfaram os ideais democráticos e igualitários nos Estados Unidos e no Reino Unido, ambos os países vivenciaram uma reviravolta política com a ascensão ao poder de Ronald Reagan e Margareth Thatcher, líderes que reduziram as alíquotas superiores de tributação sobre a renda a patamares muito inferiores

⁶⁶² PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 486. Gráfico disponível em: www.intrinseca.com.br/ocapital

⁶⁶³ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 485-489.

⁶⁶⁴ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 492.

aos praticados anteriormente⁶⁶⁵, variando entre 30 e 40% nos anos 1980-2010. Segundo autores como Piketty, essa redução significativa das taxas superiores praticadas teria íntima relação com os níveis de desigualdade social, que voltariam a crescer na mesma proporção⁶⁶⁶.

Seguindo a influência implantada pela onda conservadora nos Estados Unidos e no Reino Unido⁶⁶⁷, atualmente a tributação progressiva sobre as rendas estaria em níveis baixos ou moderados na maioria dos países. Além disso, o contexto atual de livre circulação de capitais em quase todo o mundo levaria a um desenvolvimento de situações derogatórias das imposições progressivas, caracterizadas pela fuga de capitais e por uma disputa sem fim entre diversas nações para isentar os juros, dividendos e outras rendas financeiras do regime normal de tributação imposto às rendas do trabalho. Essas situações, conjugadas, resultariam em um panorama em que a tributação estaria a ponto de tornar-se regressiva no topo da hierarquia de rendas da maioria dos países⁶⁶⁸.

⁶⁶⁵ Souza faz ponderações acerca do período de taxas altíssimas, sucedido por uma queda brusca desses índices ao referir que: “Menos do que aprofundar a redistribuição, a tributação confiscatória servira mais para impedir a acumulação de grandes fortunas. Com os cortes nas alíquotas máximas em boa parte do mundo, essa trava foi relaxada, contribuindo para a reconcentração diretamente ao gerar incentivos para executivos barganharem mais agressivamente em um jogo de soma zero com os demais trabalhadores. Nessa narrativa, a tributação altamente progressiva seria um componente fundamental para limitar o *rent-seeking*.” SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. *A Desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. Tese (Doutorado) - Instituto de Ciências Sociais, Departamento de Sociologia, Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf. Acesso em: 12/04/2018, p. 130.

⁶⁶⁶ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 495-496.

⁶⁶⁷ Essa onda conservadora verificada nos governos de Reagan e Thatcher também teve eco na academia, através de autores que buscavam uma contraposição às ideias de Rawls, com especial destaque para os trabalhos de Robert Nozick, que questiona a ideia de que as desigualdades sociais devam ser benéficas ao grupo dos menos favorecidos proposta através do princípio da diferença de Rawls, sugerindo também um modelo de Estado mínimo ou ultramínimo, segundo as palavras do autor, que trate apenas de questões como a força, fraude, roubo, fiscalização de contratos e administração de tribunais, sob o argumento de que intervenções além deste modelo resultariam em violações aos direitos individuais. O autor considera ainda que as relações de mercado devam ser livremente travadas entre os indivíduos, sem intervenção estatal, ainda que resultem em desigualdades sociais ainda maiores. Nesse sentido, vide NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*, tradução de Ruy Jugmann, Jorge Zahar Editor: Rio de Janeiro, 1991, *passim*. No sentido de corroborar a ideia da necessidade de limitação dos poderes do Estado, movido muitas vezes por interesses pessoais dos políticos, os quais são motivados por razões econômicas e eleitoreiras nas suas tomadas de decisões, se afirma a teoria de James Buchanan. Vide: BUCHANAN, James M. *Public Choice: The Origins and Development of a Research Program, Working paper*. Center of Study of Public Choice, George Mason University, Fairfax: Virginia, 2003.

⁶⁶⁸ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 483. O autor cita como exemplo o caso da França, relatando que: “Por exemplo, uma estimativa detalhada feita para a França em 2010, que levou em conta a totalidade das arrecadações obrigatórias e atribuiu-as individualmente em função das rendas e dos patrimônios de cada pessoa, chegou ao seguinte resultado: a taxa global de tributação (47% da renda nacional em média, nessa estimativa) é de cerca de 40-45% para os 50% das pessoas que dispõem de menores rendas, sobe para 45-50% entre os 40% seguintes, antes de cair entre os 5% das rendas mais elevadas e sobretudo para o 1% mais ricos, indo para apenas 35% entre os 0,1% mais abastado. Para os mais pobres, as taxas de tributação elevadas se explicam pela importância dos impostos sobre consumo e pelas contribuições sociais (que no total representam três quartos das arrecadações na França). A ligeira progressividade observada à medida que se sobe nas classes médias é

5.1.6 Eficiência e Equidade: a nova teoria da tributação ótima e o debate sobre a conveniência econômica de incrementos de progressividade

A discussão sobre a forma como se estruturam os sistemas tributários tem sido cada vez mais permeada por debates que envolvem questionamentos acerca da possibilidade de adotar fórmulas de imposição que garantam equidade e simultaneamente não gerem desestímulo econômico, nem perda de arrecadação. Sob essa perspectiva, a definição do grau de progressividade tributária, entre outras decisões importantes sobre a estruturação de um sistema tributário, não poderia basear-se apenas em uma escolha social ou filosófica, devendo também se dar segundo uma análise técnica dos limites a partir dos quais determinadas medidas poderiam resultar em efeitos contraproducentes para a economia ou em fuga à tributação.

Um ponto preliminar importante, quando se trata dessa temática, seria a referência de que a possibilidade de obtenção de consenso nesse tipo de discussão é bastante remota, pois as opções quanto às fórmulas de tributação envolveriam necessariamente questões de políticas públicas e posicionamentos sobre o papel do Estado na sociedade, o que, no debate democrático, estaria distante de constituir objeto de consenso social.

Conceitualmente, a discussão sobre a equidade de um determinado sistema tributário envolve ponderações acerca da justiça desse sistema, o que, conforme considerações até aqui formuladas, deveria avaliar questões tais como a efetivação do princípio da dignidade humana, a máxima efetividade das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais, a promoção de uma sociedade livre, justa e solidária, e a minimização dos níveis de desigualdades sociais.

Além de promover equidade, o sistema jurídico deve servir como instrumento de eficiência econômica, caracterizando-se, portanto, como modulador de ambos os objetivos⁶⁶⁹. Muitos autores referem que, sob uma visão tradicional, os conceitos de equidade e eficiência econômica tenderiam à oposição, ou a um padrão que determinaria que a sociedade fizesse uma espécie de escolha em relação a promover a equidade ou a eficiência da tributação, uma

justificada pelo aumento da força do imposto sobre a renda. Por outro lado, a nítida regressividade constatada nos centésimos superiores é explicada pela importância das rendas do capital e pelo fato de que elas escapam dos cálculos de progressividade[...].”

⁶⁶⁹ Nesse sentido Caliendo menciona que: “Preferimos entender que o direito é um sistema modulador de eficiência e equidade de um determinado sistema social, ou seja, não é apenas um instrumento de eficiência, mas é o próprio instrumento de realização da eficiência e de sua ponderação com as exigências de igualdade e equidade.” CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 77.

vez que o conceito de eficiência seria despido de conteúdos valorativos e de justiça social, os quais apenas permeariam o conceito de equidade.⁶⁷⁰

Porém, outras visões consideram que o critério de eficiência não seja medido apenas em termos de produtividade ou crescimento econômico e entendem que o sistema eficiente é também aquele que promove certo padrão de equidade social. Dessa forma, equidade e eficiência tenderiam a uma espécie de complementaridade, devendo a eficiência econômica também incluir algum nível de justiça e de bem-estar social⁶⁷¹.

Acerca do tema, e sempre relacionando equidade e eficiência, pertinentes as considerações de Caliendo quando trabalha este último conceito de forma associada a um aumento do “tamanho do bolo”, concepção que deveria também considerar as formas de divisão desse bolo, ou de realização do bem-estar social: “A eficiência econômica trata de aumentar o tamanho do bolo econômico (*size of the pie*), enquanto a distribuição de renda pretende decidir ‘como dividir o bolo’ (*dividing up the pie*).”⁶⁷²

Quando tratado isoladamente, o conceito de eficiência seria representado, então, pela produção de resultados mediante o menor uso de meios possíveis, sendo também essa avaliação acerca da produção de resultados uma questão dependente da ótica adotada ou da unidade de medida que se considere para aferir essa eficiência⁶⁷³.

Por outro lado, quando os conceitos de eficiência e equidade são tratados conjuntamente, são comumente considerados, de certa forma, contrapostos. Isso no sentido de que a escolha da equidade (via maior progressividade, por exemplo) faça com que se perca em eficiência, ou vice-versa. Uma boa demonstração das possibilidades que relacionam essa escolha ou “*trade off*” entre aumento de alíquotas e potenciais arrecadatórios seria bem delineada pela chamada “curva de Laffer”, a qual pressupõe que, a partir de certo ponto, o aumento das alíquotas de tributação da renda resultaria na redução da arrecadação, uma vez

⁶⁷⁰ CALSAMIGLIA BLANCAFORT, Albert. Eficiência y Derecho. *Doxa*, n. 4, p. 267-287, 1987. Disponível em: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10913/1/Doxa4_17.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018. p. 279.

⁶⁷¹ CALSAMIGLIA BLANCAFORT, Albert. Eficiência y Derecho. *Doxa*, n. 4, p. 267-287, 1987. Disponível em: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10913/1/Doxa4_17.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018. p. 279.

⁶⁷² CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 79.

⁶⁷³ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 71. O autor menciona que: “A eficiência econômica irá possuir o sentido de maximização de determinados bens sociais eleitos como sendo de significativa importância. Como podemos notar, não se trata de um conceito neutro ou ausente de compreensões e pré-compreensões, visto que a determinação de determinado objetivo a ser maximizado expõe uma visão de mundo. Será fundamental a definição da ‘unidade de medida’ (*measuring road*, sendo que *road* significa em inglês bastão ou vara) do critério de eficiência. Estes dois critérios tentam responder ao questionamento: se as pessoas maximizam o que elas maximizam mesmo? (*If people maximize, what do they maximize?*). Os bens a serem escolhidos são: i) utilidade (*utility*), ii) dinheiro (*money*), iii) riqueza humana e iv) felicidade (*happiness*)”.

que os agentes econômicos passariam a produzir ou trabalhar cada vez menos e simplesmente parariam de produzir quando a alíquota atingisse 100%.

Exemplo desse tipo de situação descrita na curva de Laffer, representada por alíquotas elevadas que resultam em um desestímulo produtivo e arrecadatário, foi verificado nos Estados Unidos nos anos 60 e 70, período em que o país teria ultrapassado o chamado “ponto ótimo de tributação”, ao instituir alíquotas máximas de Imposto sobre a Renda de 70% para os mais ricos. Nesse contexto, a redução de alíquotas teria o efeito de aumentar a arrecadação ao invés de reduzi-la.⁶⁷⁴

Na sua versão mais sofisticada do ponto de vista acadêmico, essas preocupações com a eficiência econômica e com a minimização das distorções causadas pela tributação colaboraram para o desenvolvimento, principalmente nos Estados Unidos, na chamada “Escola de Chicago”, da teoria da tributação ótima ou da “*optimal taxation*”⁶⁷⁵. A sofisticação dessa teoria, em comparação com a curva de Laffer, decorreria da utilização de modelos de maximização do bem-estar social que tentam mimetizar a reação de um “agente racional representativo” a mudanças na tributação.

Inicialmente, a teoria da tributação ótima desenvolveu-se com base em um arcabouço de pensamento econômico essencialmente liberal e materializou-se em uma série de estudos que buscavam colocar em dúvida a conveniência da tributação da poupança (ou seja, da renda do capital) e da estrutura altamente progressiva do imposto sobre a renda nos países europeus e nos Estados Unidos. Segundo essa visão, portanto, as medidas tributárias que visassem à redistribuição de renda (como a tributação progressiva da renda do trabalho ou do capital) gerariam distorções e apresentariam custo econômico, principalmente por desestimularem os indivíduos mais capazes a trabalhar, poupar e investir. Nesse contexto, o sistema tributário deveria ser o mais neutro possível, de modo a produzir o mínimo de distorções comportamentais e maximizar o bem-estar da sociedade, ponderando tanto os ganhos derivados de uma melhor distribuição de renda quanto as perdas decorrentes do impacto negativo dos impostos. A partir desses tipos de hipóteses, economistas teriam passado, nas

⁶⁷⁴ MELLO FILHO, Marcelo Soares Bandeira. *A Economia Política do Governo Reagan: Estado Neoliberal, Tributação e Gasto Público Federal nos Estados Unidos da América entre 1981 e 1988*. 2010. Dissertação (Mestrado em Economia) - Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: http://www.ie.ufrj.br/images/pos-graduacao/ppge/marcelo-soares_a_economia_politica.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018. p. 96.

⁶⁷⁵ LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. *Ensaio da FEE*, Porto Alegre, v. 25, p. 403-426, out. 2004. p. 404. Lagemann faz um breve histórico sobre as origens da teoria da tributação ótima, inicialmente desenvolvida com base nos trabalhos de Frank Ramsey nos anos 1920-1930, voltada apenas a questões de eficiência econômica e os conceitos mais modernos desta teoria desenvolvidos a partir dos anos 70-80, mais voltados à questões de equidade vertical e redistribuição de renda.

décadas de 70 e 80, a propor alternativas em duas direções: a redução da progressividade ou a adoção de um imposto sobre a renda linear e a eliminação ou redução da tributação sobre as rendas do capital.⁶⁷⁶

Atualmente, contudo, esses postulados liberais que fundamentavam a teoria da tributação ótima estariam sendo parcialmente revistos. Isso, inclusive, pelos dois principais autores que influenciaram a pesquisa econômica em matéria de tributação ótima nas últimas décadas, os prêmios Nobel James Mirrless e Joseph Stiglitz⁶⁷⁷, que passaram a reconhecer a necessidade de dedicar mais atenção ao problema da desigualdade de renda e riqueza na sociedade e ao objetivo da equidade vertical.⁶⁷⁸

Também como resultado de trabalhos de economistas da nova geração, a exemplo de Piketty e Saez, ter-se-ia desenvolvido a moderna concepção da teoria da tributação ótima. Neste caso, haveria a tentativa de compatibilizar os modelos de maximização do bem-estar social dependentes da eficiência econômica com maiores níveis de progressividade de tributação sobre a renda e o capital⁶⁷⁹.

Assim, o nível ótimo de tributação de rendas e capitais, inicialmente defendido por economistas liberais americanos, em que a progressividade seria um instrumento que geraria impactos econômicos negativos e ineficientes em termos de distribuição de renda, estaria sendo revisado. Seriam, então, consideradas hipóteses mais realistas, agregando estudos de economia comportamental e sobre desigualdades sociais, de modo a justificar a adoção de esquemas progressivos de tributação sobre a renda do trabalho, do capital, da herança e, em alguns casos, do patrimônio⁶⁸⁰.

No contexto ora tratado, dessa forma, o debate sobre a eficiência tributária implicaria necessariamente a avaliação das repercussões de uma maior ou menor progressividade da

⁶⁷⁶ GOBETTI, Sergio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017. 705-743, p. 710-711.

⁶⁷⁷ GOBETTI, Sergio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017. p. 705-743, p. 711-712. No mesmo sentido, aponta Lagemann, quando menciona que: “Ponto de partida da teoria da tributação ótima é a análise da minimização da carga tributária excedente e da maximização de bem-estar. O foco original está na eficiência. A distribuição é introduzida, normalmente, na literatura, como uma fase posterior da análise”. LAGEMANN, Eugênio. *Tributação ótima. Ensaios da FEE*, Porto Alegre, v. 25, p. 403-426, out. 2004. p. 419.

⁶⁷⁸ Ou com a “justiça entre desiguais, nas palavras de LAGEMANN, Eugênio. *Tributação ótima. Ensaios da FEE*, Porto Alegre, v. 25, p. 403-426, out. 2004. p. 419.

⁶⁷⁹ GOBETTI, Sergio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017. 705-743, p. 707.

⁶⁸⁰ GOBETTI, Sergio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017. 705-743, p. 712-716.

taxação de rendas e capitais, e do eventual impacto econômico negativo de políticas tributárias redistributivas, voltadas à maior equidade social, via aumento de alíquotas de Imposto sobre a Renda⁶⁸¹.

Além disso, quando se observam os modelos desenvolvidos inicialmente pela teoria da tributação ótima, que propõe baixos níveis de progressividade (considerada como um instrumento ineficiente de distribuição de renda), além da ausência de tributação de capital ou a tributação da renda do trabalho por alíquotas *flat* como melhores fórmulas para o não desincentivo ao desenvolvimento econômico ou ao trabalho⁶⁸², verifica-se que até mesmo nos Estados Unidos, país onde mais prosperaram os ideais das correntes liberais inicialmente representantes da teoria da tributação ótima, não teriam sido implementados níveis muito baixos de progressividade fiscal ou a eliminação da tributação do capital.

Essa realidade decorre, provavelmente, de outras constatações que vêm preponderando, no sentido de que faltaria realismo às correntes que sustentam a tributação do capital como uma espécie de tributação que incidiria duplamente, ou uma segunda vez, sobre a renda já poupada, inicialmente tributada e também principalmente em função das revisões e debates sobre fórmulas mais adequadas para a imposição direta. As modernas alternativas à imposição direta defendem a tributação do capital como ferramenta extremamente importante em um mundo cada vez mais desigual⁶⁸³, no qual a riqueza é muito concentrada e a desigualdade emerge, conforme refere Piketty, a partir de diferenças de renda do trabalho e de rendas de heranças⁶⁸⁴. Dessa forma, apenas a tributação da renda do trabalho não teria capacidade de reduzir essas desigualdades extremadas⁶⁸⁵.

Essas sugestões decorrem de constatações da nova geração de autores que se dedica ao estudo de novos modelos de tributação ótima e reconhece que suas análises não podem permanecer alheias aos crescentes níveis de desigualdade social, a serem considerados quando

⁶⁸¹ GOBETTI, Sergio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017. 705-743, p. 706.

⁶⁸² GOBETTI, Sergio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017. 705-743, p. 713. Nesse contexto, pertinente referir que o autor menciona inclusive que, segundo os teoremas da tributação ótima, existiriam modelos baseados em critérios microeconômicos que pregariam inclusive a não tributação de rendas do capital, com base em decisões intertemporais sobre poupança.

⁶⁸³ Vide PIKETTY, Thomas e SAEZ, Emmanuel. A Theory of Optimal Capital taxation. *NBER Working Paper*, Cambridge, n. 17989, abr. 2012. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w17989>. Acesso em: 01 set.2018.

⁶⁸⁴ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 411-413.

⁶⁸⁵ GOBETTI, Sergio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017. 705-743, p. 716.

se discutem teorias e modelos de tributação. Nesse sentido, pertinente mencionar as considerações de James Mirrless, autor cuja obra exerce larga influência no campo da chamada “nova teoria da tributação ótima”. Ele constata que atualmente a renda e o bem-estar são muito mais mal distribuídos do que há 30 anos, o que deve influir decisivamente para a formulação de políticas públicas e de políticas tributárias em geral⁶⁸⁶.

Assim, embora a maioria dos autores desta nova corrente da tributação ótima não rompa completamente com todos os seus postulados iniciais de minimização de impactos gerados pela tributação na economia e na sociedade, a realidade é que as modernas correntes buscam enriquecer os modelos microeconômicos anteriores, conciliando-os com preocupações mais atuais voltadas à maximização de bem-estar social e à redução de desigualdades. Isso justificaria a adoção de esquemas progressivos de tributação, bem como a tributação da renda do capital, da herança e, em alguns casos, do patrimônio⁶⁸⁷. Piketty e Saez, por exemplo, defendem como razoável a imposição conjugada de impostos sobre o capital, sobre a herança e sobre a renda amplo e progressivo.⁶⁸⁸

Em relação aos níveis em que se deve praticar a progressividade, mostra-se interessante a referência a alguns dados apontados pelo economista do IPEA Sérgio Gobetti. Segundo ele, as alíquotas marginais máximas praticadas nos Estados Unidos estariam relativamente distantes daquilo que alguns estudiosos considerariam como “alíquotas ótimas”, as quais tenderiam a variar entre 54% e 73%, nos seus limites superiores⁶⁸⁹.

⁶⁸⁶ MIRRLESS, J. *et al.* *Tax by design: the Mirrless review*. Oxford University Press, 548. p. 2011, p. 08.

⁶⁸⁷ GOBETTI, Sergio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017, p. 705-743, p. 717-718. O autor adverte que, embora verificada essa tendência, ela ainda estaria distante de ser consensual.

⁶⁸⁸ PIKETTY, Thomaz; SAEZ, Emmanuel e ZUCMAN, Gabriel. *Rethinking capital and welth taxation*, set. 2013. Disponível em: <http://gabriel-zucman.eu/files/PikettySaez2013RKT.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2018. p. 01. Segundo os autores: “As próprias noções de fluxos de renda e consumo são difíceis de definir e mensurar para os principais especialistas. Portanto, a maneira correta de tributar os bilionários é um imposto progressivo sobre a riqueza. Finalmente, existem fortes razões meritocráticas pelas quais devemos tributar a riqueza herdada mais do que a renda auferida ou riqueza própria” Tradução nossa: “The very notions of income and consumption flows are difficult to define and measure for top welth holders. There for the proper way to tax billionaires is a progressive wealth tax. Finally, there are Strong meritocratic reasons why we should tax inherited wealth more than earned income or self made wealth”.

⁶⁸⁹ GOBETTI, Sergio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017 p. 705-743. Gobetti refere nesse contexto que: “As pesquisas focadas em micro-dados das declarações de Imposto sobre a renda, por exemplo, têm servido não apenas para estudar o fenômeno da crescente desigualdade, como também para estimar parâmetros e modelar funções de distribuição essenciais na derivação de alíquotas e estruturas ótimas de tributação. Diamond e Saez demonstram, com base nesse tipo de enfoque, que a alíquota máxima de imposto de renda então vigente nos estados unidos, de 42,5%, seria ótima apenas sob a hipótese de uma elasticidade de oferta de trabalho extremamente elevada, de 0,9, muito maior do que tem sido estimado pela literatura empírica, mesmo quando consideradas as hipóteses de evasão (ou migração) entre indivíduos de altíssima renda. Com parâmetros mais realistas, a alíquota ótima encontrada no topo varia entre 54% e 73%. Ou seja, estes seriam os limites

Como se pretende demonstrar nos próximos tópicos, em que serão abordados níveis de tributação praticados no Brasil e as fórmulas de tributação sobre a renda na pessoa física e jurídica, o que os dados indicam é que, assim como nos Estados Unidos, ou em nível maior, no Brasil também seriam praticadas alíquotas inferiores àquelas que poderiam ser consideradas como um nível ótimo de tributação que conjugue uma interferência tolerável na economia, aliada a um potencial de redistribuição de riqueza e de maximização do bem-estar social.

5.2 A desigualdade brasileira: o modelo da tributação sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas no Brasil e no mundo e as possibilidades de mudanças

Conforme se pretende demonstrar nos próximos tópicos, diferentemente do que indicavam as pesquisas realizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística- IBGE com base nas estatísticas fornecidas pela PENAD- Pesquisa Nacional por amostras de Domicílios, segundo as quais a desigualdade brasileira estaria regredindo, as pesquisas mais atuais realizadas com base nos dados das declarações de Imposto sobre a Renda revelariam dados em sentido contrário.

Portanto, segundo os dados baseados nas pesquisas realizadas a partir das declarações de Imposto sobre a Renda, o Brasil seria atualmente um país com níveis altíssimos de concentração de renda e riqueza, sendo que o 1% mais rico deteria entre 25% a 28% da renda, e a parcela representada pelo 0,1% que mais detém chegaria a concentrar 13% a 14%, o mesmo que os 50% mais pobres.

O estudo procura destacar que essa situação de altas desigualdades teria estreita relação com a falta de progressividade da tributação sobre a renda, em especial da pessoa física, que teria sido reduzida em nosso país especialmente a partir de 1988, momento em que a Lei 7.713/88 reduziu a alíquota máxima de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física -IRPF de 45% para 25%. Essa mudança na tributação nas alíquotas aplicáveis à tributação sobre a renda da pessoa física foi seguida pela Lei nº 9245/1995, a qual instituiu a isenção de tributação sobre dividendos distribuídos e a possibilidade de dedução dos juros sobre o capital próprio da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica- IRPJ e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido -CSLL.

superiores (com ou sem evasão) a partir dos quais a imposição de alíquotas marginais mais altas passaria a produzir uma tal reação dos contribuintes (redução de oferta de trabalho e/ou evasão) que a receita obtida pelo governo passaria a cair, verificando-se o famoso efeito da curva de *Laffer*". (p. 717)

Observa-se nesse contexto que curiosamente, essas e outras medidas que representavam cortes de impostos como possível fórmula de fomento ao desenvolvimento econômico teriam sido implementadas justamente após a promulgação da Constituição Federal de 1988, que consolidou o modelo de estado Social e Democrático de Direito na Constituição Federal de 1988 e implementou uma rede de proteção social e passou a garantir uma série de direitos fundamentais que deveriam ser financiados por recursos públicos, além de ter previsto o princípio da progressividade como critério informador da tributação sobre a renda.

A partir da observação de que as reformas neoliberais voltadas ao corte de impostos não produziram o almejado crescimento econômico e, em realidade, seriam apenas benéficas aos mais ricos, e considerando que o potencial redistributivo que seria viável via gastos públicos já teria atingido seus limites, procura-se a seguir relacionar o potencial de algumas reformas voltadas à retomada de uma tributação mais progressiva sobre a renda da pessoa física, além da retomada da tributação sobre dividendos, entre outras possibilidades como fórmulas de redução de desigualdades sociais hoje existentes e de maior efetividade ao princípio da solidariedade tributária aplicada ao IRPF.

5.2.1 A evolução da desigualdade no Brasil

Segundo dados trazidos no tópico anterior, observa-se um processo mundial de aumento das desigualdades sociais, que voltam a crescer e estão atingindo níveis altíssimos. Tal fato também se verifica no Brasil, país que registra um dos maiores patamares de desigualdades sociais na atualidade, fruto de uma soma de fatores que propiciam que esse cenário se consolide e avance para níveis ainda mais acentuados.

Até um determinado momento histórico, os debates políticos em nosso país tendiam a versar apenas sobre a pobreza, tema que era mais confortável de ser trabalhado do que o da desigualdade, pois não gerava uma espécie de divisão ou de polarização da sociedade entre ricos e pobres, ou um antagonismo imediato. Inclusive, até pouco tempo, as pesquisas envolvendo dados sobre a distribuição de renda no Brasil eram baseadas principalmente em dados de pesquisas domiciliares realizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística fornecidos pela Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio (PNAD).

Por um lado, a vantagem da utilização das pesquisas domiciliares em relação aos dados de Imposto sobre a Renda estaria na sua provável maior abrangência, tendo em vista que, no Brasil, somente cerca 20% dos adultos são pagantes desse Imposto. Entretanto, esses

dados das pesquisas domiciliares possivelmente subestimavam os níveis de renda e riqueza concentrados no topo da pirâmide social, muito provavelmente porque essa parcela da população tende muitas vezes a não se disponibilizar a responder com exatidão a questionários que buscam mensurar riqueza e também porque é mais fácil para o entrevistado lembrar apenas dos valores de seus rendimentos fixos do que de rendas variáveis decorrentes de aplicações financeiras⁶⁹⁰.

Esse debate teórico e político sobre a desigualdade no Brasil sofreu alguns sobressaltos nas últimas duas décadas por influência de uma numerosa – e por vezes contraditória – gama de pesquisas empíricas voltadas a investigar o caso extremo do nosso país. No final dos anos 1990, o Brasil foi identificado como um dos três países mais desiguais do mundo⁶⁹¹, sendo os níveis de desigualdade brasileira equiparados aos de economias muito menos desenvolvidas.

Essa constatação influenciou uma primeira leva de estudos sobre a desigualdade no Brasil, buscando questionar as ideias de que, “para dividir o bolo, era necessário primeiramente crescer”, como pregava o ex-ministro Delfim Neto⁶⁹². Apesar de muitos advogarem essa teoria do crescimento econômico como fórmula ou meio para a solução dos problemas de desigualdade e da pobreza, outras vozes já identificavam que o Brasil não seria um país tão pobre, e sim um país com muitos pobres, atribuindo os principais problemas brasileiros à desigualdade na distribuição de riquezas.⁶⁹³ Entre essas vozes, estavam as de economistas de vertente mais liberal, como Ricardo Paes de Barros, em um estudo publicado em 2001, com significativa relevância na época, desenvolvido em conjunto com outros dois economistas do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA).

Nesse estudo, foram relatadas duas evidências significativas para interpretar o caso brasileiro: 1) em comparações internacionais, o grau de pobreza no Brasil era cerca de três

⁶⁹⁰ SOUZA, Pedro Herculano. O Brasil não é desigual por acidente. [Entrevista cedida a] Maíra Mathias. *EPSJV/Fiocruz*, Rio de Janeiro, 15 set. 2017. Disponível em: <http://www.epsjv.fiocruz.br/noticias/entrevista/o-brasil-nao-e-desigual-por-acidente>. Acesso em: 01 set. 2018.

⁶⁹¹ PAES DE BARROS, Ricardo; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Rosane. A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 800, jun. 2001. Disponível em: http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0800.pdf. Acesso em: 01 set. 2018. p. 13.

⁶⁹² FOLHA DE SÃO PAULO. Os personagens: Antônio Delfim Neto. Ato Institucional n. 5, São Paulo, 1968. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/folha/treinamento/hotsites/ai5/personas/delfimNetto.html>. Acesso em: 01 set. 2018. Vide também, nesse sentido: CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 79.

⁶⁹³ PAES DE BARROS, Ricardo; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Rosane. A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 800, jun. 2001. Disponível em: http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0800.pdf. Acesso em: 01 set. 2018. p. 1. Os autores apontam que: “Em primeiro lugar, o Brasil não é um país pobre, mas um país com muitos pobres. Em segundo lugar, os elevados níveis de pobreza que afligem a sociedade encontram seu principal determinante na estrutura da desigualdade brasileira, uma perversa desigualdade na distribuição da renda e das oportunidades de inclusão econômica e social”.

vezes maior do que em países com renda per capita similar, “sugerindo a relevância da má distribuição dos recursos para explicar a intensidade da pobreza nacional”; 2) o nível de desigualdade e concentração de renda do Brasil mantinha-se estável em patamar bastante elevado ao longo de duas décadas, entre 1977 e 1999, embora a renda per capita média do país tenha variado no período e possibilitado reduções transitórias no grau de pobreza⁶⁹⁴.

Conforme esse estudo do IPEA, portanto, o combate à desigualdade por meio de políticas redistributivas seria fundamental para reduzir a pobreza de modo sustentável e desenvolver o país. Isso influenciou a introdução de políticas focalizadas de transferência de renda, como o Bolsa Escola e o Bolsa Família, mas nada relevante no campo tributário, como se deseja argumentar adiante.

A partir do ano 2000, esse diagnóstico se alterou. As pesquisas domiciliares passaram a demonstrar – pela primeira vez em 30 anos – uma queda substancial na desigualdade, em decorrência do efeito das políticas sociais, do aumento do salário mínimo e da evolução do mercado de trabalho. Entre 2001 e 2006, os estudos conduzidos pelos especialistas em desigualdade registraram redução de 6% no índice de Gini, que é o indicador mais utilizado internacionalmente para mensurar a distribuição de renda.⁶⁹⁵

Embora se considere que, nesse período compreendido entre os anos de 2001 e 2006, já se soubesse que pesquisas domiciliares subestimariam a renda dos mais ricos, principalmente a renda decorrente do capital⁶⁹⁶, esse fato não era reconhecido pela maioria

⁶⁹⁴ PAES DE BARROS, Ricardo; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Rosane. A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 800, jun. 2001. Disponível em: http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0800.pdf. Acesso em: 01 set. 2018. p. 2-4 e 6.

⁶⁹⁵ SOARES, Sergei Suarez Dillon. O Ritmo na Queda da Desigualdade no Brasil é aceitável? *Revista de Economia Política*, São Paulo, v. 30, n. 3 (119), p. 364-380, jul./set. 2010. p. 366.

⁶⁹⁶ Nesse sentido, Souza revela que: “A mensagem central é que os dados do imposto de renda são a melhor fonte disponível para o estudo da renda no topo”. [...] Como visto na parte I, os estudos sobre desigualdade foram muito impactados pela disseminação de pesquisas domiciliares amostrais, não só pela quantidade de informações disponíveis como também pela abordagem da questão. Basta lembrar que quase todas as generalizações empíricas duradouras mencionadas por Hout e Di Prete (2006) como grandes contribuições do comitê de pesquisa sobre estratificação social da Associação Internacional de Sociologia foram desenvolvidas e/ou testadas a partir de microdados de pesquisas domiciliares amostrais. A mesma generalização vale para o Brasil: a grande maioria dos trabalhos empíricos sobre a nossa distribuição de renda citados nos capítulos 2 e 3 teve como fontes as PENADs, os censos e as pesquisas domiciliares. Nos últimos anos, os primados dos *surveys* vem sendo contestado por uma série de motivos teóricos e empíricos, como: o grau de rigidez e padronização que privilegia a captação de informações institucionalmente sancionadas; as quedas seculares na disposição dos entrevistados a participar [...]. O mesmo movimento se deu entre as pesquisas sobre desigualdade. Como comentado no capítulo 3 (seção 3.4) um dos méritos dos trabalhos recentes da área foi recuperar o uso de dados tributários. Apesar de alguns dos motivos para isso terem sido citados, vale a pena discuti-los em detalhes. A subestimação dos rendimentos dos mais ricos nas pesquisas domiciliares é reconhecida desde pelo menos a década de 1930 (e.g. BRAID, FINE, 1939) e permanece até hoje nos manuais internacionais (e.g. CANBERRA GROUP 2011). As razões para a dificuldade em captar com precisão os maiores rendimentos incluem: Taxas de participação e não resposta mais elevadas [...] Subdeclaração de rendimentos [...]; Limitações no processamento de dados [...].” SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira.

dos especialistas como um empecilho para a conclusão de que a desigualdade estava em queda no período, na medida em que o crescimento dos salários e da renda dos muito pobres era expressivo. Ilustrativas desse ponto de vista otimista são as considerações do economista Serguei Soares ao referir que “Não há dúvida sobre o fato da desigualdade, tal como medida pelas pesquisas domiciliares, ter caído de modo estatisticamente significativo [...]. Os cálculos foram feitos e a queda é significativa. Trata-se de um problema resolvido.”⁶⁹⁷

Ainda de acordo com os resultados oriundos de pesquisas domiciliares, com especial destaque para as comparações internacionais realizadas por Serguei Soares, o ritmo de queda do coeficiente de Gini do Brasil registrado entre 2001 e 2006 era superior ao verificado no Reino Unido e nos Estados Unidos enquanto estes países montavam seus sistemas de bem-estar social e reduziam seus níveis de desigualdade. Isso demonstraria que o Brasil poderia estar em marcha rumo a uma grande mudança benéfica em seu padrão civilizatório. Com base no verificado nesse curto espaço de tempo, o autor estimava que, se esse ritmo se mantivesse, o Brasil reduziria o seu nível de desigualdade para os patamares do México em 2012, dos Estados Unidos em 2018 e do Canadá em 2030⁶⁹⁸.

Essa predominância nos debates e conclusões sobre a desigualdade fundados em dados oriundos de pesquisas domiciliares manteve-se até meados dos anos 2000, quando se vivenciou uma mudança nas bases de informações utilizadas nas pesquisas, que passaram a ter como fontes os dados tributários, a partir das primeiras publicações de Thomas Piketty sobre a questão da desigualdade no mundo, a partir de dados obtidos a partir de declarações de renda. Seguindo esse processo de mudança, os dados baseados em declarações de renda passaram a ser disponibilizados publicamente também no Brasil, oportunizando novas fontes de informações para os debates sobre níveis de riqueza e pobreza e sobre desigualdades sociais⁶⁹⁹.

No Brasil, a disponibilização de informações referentes ao Imposto sobre a Renda manteve-se irregular ao longo de muito tempo. Assim foi até que, pela provável influência do

A Desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016. Tese (Doutorado) - Instituto de Ciências Sociais, Departamento de Sociologia, Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018, p. 152 e 154.

⁶⁹⁷ SOARES, Sergei Suarez Dillon. O Ritmo na Queda da Desigualdade no Brasil é aceitável? *Revista de Economia Política*, São Paulo, v. 30, n. 3 (119), p. 364-380, jul./set. 2010. p. 365.

⁶⁹⁸ SOARES, Sergei Suarez Dillon. O Ritmo na Queda da Desigualdade no Brasil é Aceitável? *Revista de Economia Política*, São Paulo, v. 30, n. 3 (119), p. 364-380, jul./set. 2010. p. 376-377 e 366.

⁶⁹⁹ SOUZA, Pedro Herculano. O Brasil não é desigual por acidente. [Entrevista cedida a] Maíra Mathias. *EPSJV/Fiocruz*, Rio de Janeiro, 15 set. 2017. Disponível em: <http://www.epsjv.fiocruz.br/noticias/entrevista/o-brasil-nao-e-desigual-por-acidente>. Acesso em: 01 set. 2018.

trabalho de Piketty publicado em 2013⁷⁰⁰, ou de novas tendências internacionais refletindo a necessidade de transparência em matéria fiscal, a Receita Federal do Brasil disponibilizou em 2015 um conjunto de tabelas que permitiram uma onda de estudos acerca da realidade brasileira em termos de desigualdades sociais⁷⁰¹. A partir da ampliação de acesso aos primeiros estudos sobre desigualdade que se utilizaram das informações fiscais divulgadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base nas declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, as convicções otimistas sobre a redução da desigualdade baseadas em dados oriundos de pesquisas domiciliares passaram a ser revisadas, cedendo espaço a novas conclusões, pouco positivas.

Um dos trabalhos mais importantes que detalharam essa situação de desigualdades extremas foi desenvolvido por Marc Morgan, pesquisador do grupo de Thomas Piketty na Paris School of Economics. Recentemente, o autor publicou um estudo mostrando que a desigualdade e a concentração de renda teriam se mantido bastante estáveis (e não em queda) entre 2001 e 2015⁷⁰².

Da mesma forma, a vasta pesquisa desenvolvida na tese de doutorado agraciada com o prêmio Capes de melhor tese do Brasil na área de sociologia no ano de 2017, realizada por Pedro Herculano, a respeito das desigualdades brasileiras no extenso período de 1926 a 2013⁷⁰³, demonstra que a discussão sobre o tema voltou a ganhar fôlego em nosso país. O

⁷⁰⁰ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

⁷⁰¹ Vide SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. *A Desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. 2016. Tese (Doutorado) - Instituto de Ciências Sociais, Departamento de Sociologia, Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018. MORGAN, Marc. *Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933-2013*. 2015. Dissertation (Public Policy and Development Master) - Paris Scholl of Economics, Paris, 2015. Disponível em: <http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>. Acesso em: 01 set. 2018. MORGAN, Marc. Extreme and Persistent Inequality: New Evidence for Brazil Combining National Accounts, Surveys and Fiscal data 2001-2015, *WID WORLD WORKING PAPER SERIES*, n. 2017/12, ago. 2017. Version: 22 feb. 2018. Disponível em: <https://wid.world/document/extreme-persistent-inequality-new-evidence-brazil-combining-national-accounts-surveys-fiscal-data-2001-2015-wid-world-working-paper-201712/>. Acesso em 01 set. 2018. GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 2190, abr. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 01 set. 2018.

⁷⁰² MORGAN, Marc. Extreme and Persistent Inequality: New Evidence for Brazil Combining National Accounts, Surveys and Fiscal data 2001-2015, *WID WORLD WORKING PAPER SERIES*, n. 2017/12, ago. 2017. Version: 22 feb. 2018. Disponível em: <https://wid.world/document/extreme-persistent-inequality-new-evidence-brazil-combining-national-accounts-surveys-fiscal-data-2001-2015-wid-world-working-paper-201712/>. Acesso em: 01 set. 2018.

⁷⁰³ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. *A Desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. 2016. Tese (Doutorado) - Instituto de Ciências Sociais, Departamento de Sociologia, Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em:

autor refere que esse debate vem atualmente ganhando força a partir da divisão dicotômica da sociedade entre ricos e pobres, ou entre os muito ricos e os demais. Segundo ele, os principais estudos desenvolvidos sobre essas questões, incluindo o dele próprio, constataam que a concentração de renda e riqueza no topo da sociedade brasileira mantém certa estabilidade e estaria aumentando gradualmente na camada representada pelos 0,1% mais ricos, que, em 2013, concentrariam cerca de 10% da renda gerada em nosso país⁷⁰⁴.

A tabela abaixo, extraída da versão mais recente do estudo de Marc Morgan, mostra que a renda dos 50% mais pobres no Brasil cresceu 29,9% em termos reais entre 2001 e 2015 (ou seja, acima da inflação), patamar que supera a média de crescimento correspondente a 18,2% no período. Ao mesmo tempo, a renda dos estratos médios (representada pelos 40% da população que estão logo acima dos 50% mais pobres na pirâmide social) cresceu apenas 9,2%, e a renda dos 10% mais ricos cresceu 21,0%, com destaque para os muito ricos (1% ou 0,1%), que registraram um aumento de 27,9% e 25,3% acima da inflação, respectivamente. Assim, o que se observa é que, embora a base da pirâmide tenha apresentado um crescimento percentual expressivo de renda no período, crescimento esse próximo ao da renda dos muito ricos, a fatia da classe média parece ter encolhido.⁷⁰⁵

http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018.

⁷⁰⁴ Sobre esses dados, Souza refere que: “O Brasil, de fato, não é um país para principiantes, exibindo uma combinação *sui generis* de estabilidade e mudança. A estabilidade se revela em um nível de desigualdade elevado ao longo de todo período, sem nenhuma tendência de longo prazo, seja para o aumento ou para a queda da concentração no topo. A fração recebida pelo centésimo mais rico ficou entre 20% e 25% em 40 dos 69 anos para os quais há dados observados ou imputados (58% dos casos). O período recente não fugiu a esse padrão, com estabilidade ou no máximo um pequeno aumento da concentração entre os estratos mais ricos, corroborando o fenômeno originalmente observado por Medeiros, Souza e Castro (2015a) com base em tabulações e escolhas metodológicas um pouco diferentes das observadas aqui. Como mostram as Figuras 30 e 31, em 2013, o milésimo mais rico da população com 20 anos ou mais – um grupo com pouco menos de 140 mil pessoas - recebeu 10% da renda total, o centésimo mais rico abocanhava quase 23% e o décimo mais rico teve mais de 51%.” SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. *A Desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. Tese (Doutorado) - Instituto de Ciências Sociais, Departamento de Sociologia, Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018.

⁷⁰⁵ MORGAN, Marc. Extreme and Persistent Inequality: New Evidence for Brazil Combining National Accounts, Surveys and Fiscal data 2001-2015. *WID WORLD WORKING PAPER SERIES*, n. 2017/12, ago. 2017. Version: 22 feb. 2018. Disponível em: <https://wid.world/document/extreme-persistent-inequality-new-evidence-brazil-combining-national-accounts-surveys-fiscal-data-2001-2015-wid-world-working-paper-201712/>. Acesso em: 01 set. 2018. p. 51.

Tabela 1 – Aumento da renda e desigualdade no Brasil: 2001-2015⁷⁰⁶

Income groups (distribution of per adult pre-tax national income)	Total cumulated growth (2001-2015)	Fraction of total growth captured (2001-2015)	Average income share (2001-2015)
Full population	18.2%	100.0%	100.0%
Bottom 50%	29.9%	20.7%	13.3%
Middle 40%	9.2%	16.7%	31.4%
Top 10%	21.0%	62.5%	55.3%
<i>incl. Top 1%</i>	27.9%	40.1%	27.9%
<i>incl. Top 0.1%</i>	25.3%	17.9%	13.3%
<i>incl. Top 0.01%</i>	19.3%	6.8%	6.4%
<i>incl. Top 0.001%</i>	13.8%	2.4%	3.1%

Fonte: MORGAN (2017/12)

A partir desses dados, torna-se pertinente mencionar que as discrepâncias entre os resultados apresentados pelas pesquisas domiciliares e a realidade daquelas que partem dos dados do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física se devam ao fato de que, embora a renda dos muito pobres tenha crescido acima da renda média no período mencionado, ela não tem magnitude significativa. Conseqüentemente, seu efeito de melhora no índice de Gini teria sido neutralizado pelo aumento também acima da média da renda dos muito ricos, o que é, de certa forma, omitido ou não aparece nos dados das pesquisas domiciliares, pelas razões já mencionadas.

Por outro lado, os dados reunidos por Marc Morgan também mostram que o nível de concentração de renda no topo da pirâmide registrado no Brasil é maior do que em qualquer outro país para os quais se dispõe de informações semelhantes. Por exemplo, a fatia de renda concentrada pelo 1% mais rico no Brasil tem oscilado entre 26% e 28%⁷⁰⁷, enquanto nos Estados Unidos e na Rússia é de 20% e, na maioria dos países, menos de 15%. A desigualdade produzida por essa concentração é tão expressiva que, segundo os dados, a parcela da população representada pelo 0,1% mais rico no Brasil chega a deter uma fatia da renda nacional de 13%-14%, igual à dos 50% mais pobres. Esses dados demonstram,

⁷⁰⁶ MORGAN, Marc. Extreme and Persistent Inequality: New Evidence for Brazil Combining National Accounts, Surveys and Fiscal data 2001-2015. *WID WORLD WORKING PAPER SERIES*, n. 2017/12, ago. 2017. Version: 22 feb. 2018. Disponível em: <https://wid.world/document/extreme-persistent-inequality-new-evidence-brazil-combining-national-accounts-surveys-fiscal-data-2001-2015-wid-world-working-paper-201712/>. Acesso em: 01 set. 2018. p. 51.

⁷⁰⁷ Esses percentuais de concentração no topo fruto dos estudos de Marc Morgan seria inclusive superior àqueles encontrados por Pedro Herculano, o qual, conforme já referido, aponta que segundo dados existentes em 2013, essa concentração de renda do 1% mais rico do Brasil representaria o percentual de 23% da renda total.

portanto, a realidade de uma imensa desigualdade expressa pelo fato de que um milésimo da população possui a mesma renda de 50% dos brasileiros⁷⁰⁸.

Atualmente, o estudo da questão da concentração de riqueza – e sua relação com a tributação – teria voltado à pauta, inclusive sob enfoque dicotômico, distinto daquele que tradicionalmente se utilizava para tratar desse tipo de questão, o qual dividia a sociedade em várias classes sociais. O debate, antes centrado na questão da pobreza, passaria a ser substituído ou conjugado àquele que versa sobre as desigualdades sociais e a concentração de riquezas em um pequeno grupo, representado pelos muito ricos ou milionários. Inclusive, possivelmente a discussão restrita à questão da pobreza seria mais palatável na sociedade e menos incômoda na visão das elites econômicas, uma vez que o debate sobre a pobreza não criaria nenhum antagonismo imediato.⁷⁰⁹ Por outro lado, a questão das desigualdades sociais, que vem ocupando um espaço crescente desde o início do século XXI, resultaria em uma visão dicotômica da sociedade, com enfoque cada vez maior nos mais ricos e na altíssima concentração de renda e riqueza nesse grupo social⁷¹⁰.

⁷⁰⁸ MORGAN, Marc. Extreme and Persistent Inequality: New Evidence for Brazil Combining National Accounts, Surveys and Fiscal data 2001-2015. *WID WORLD WORKING PAPER SERIES*, n. 2017/12, ago. 2017. Version: 22 feb. 2018. Disponível em: <https://wid.world/document/extreme-persistent-inequality-new-evidence-brazil-combining-national-accounts-surveys-fiscal-data-2001-2015-wid-world-working-paper-201712/>. Acesso em: 01 set. 2018. p. 51-74.

⁷⁰⁹ SOUZA, Pedro Herculano. O Brasil não é desigual por acidente. [Entrevista cedida a] Maíra Mathias. *EPSJV/Fiocruz*, Rio de Janeiro, 15 set. 2017. Disponível em: <http://www.epsjv.fiocruz.br/noticias/entrevista/o-brasil-nao-e-desigual-por-acidente>. Acesso em: 01 set. 2018.

⁷¹⁰ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. *A Desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. 2016. Tese (Doutorado) - Instituto de Ciências Sociais, Departamento de Sociologia, Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018. p. 20. Para Souza: “A desigualdade é diferente vista do topo. Quando os ricos estão no centro das atenções, os diagnósticos, hipóteses e interpretações não são os mesmos que emergem ao se analisarem outros estratos, como os mais pobres ou a dita classe média, ou indicadores sintéticos da distribuição de renda como um todo, como o coeficiente de Gini. Analogamente, variados graus de concentração no topo trazem consigo implicações políticas, econômicas e morais diversas. Uma sociedade com uma pequena elite abastada e uma massa empobrecida tende a ser radicalmente diferente de uma sociedade em que a hierarquia de renda ou riqueza é relativamente achatada, ainda que ambas tenham a mesma renda *per capita*. [...] Apesar disso, os ricos ainda não são um objeto de estudo frequente, pelo menos não tanto quanto deveriam. A própria falta de uma terminologia consensual trai seu papel secundário: ao contrário do que ocorre com os pobres, o uso do termo “ricos” ainda causa estranheza, a ponto de boa parte da literatura - inclusive esta tese – optar frequentemente por expressões anódinas como “os mais ricos”, os “afluentes” ou, em inglês, os *top incomes*. [...] As tendências recentes, no entanto, apontam para um enfoque cada vez maior nos mais ricos, revigorando uma tradição minoritária e antiga, que, embora muito heterogênea, compartilha um olhar sobre a estratificação social a partir do que ocorre no topo. Esta tese ambiciona contribuir para essa tradição, que deveria ter mais protagonismo no Brasil. Somos um país com um alto grau de desigualdade, cuja característica mais marcante e visível é precisamente a concentração de renda e riqueza em uma pequena fração da população. Não à toa, a discussão sobre desigualdade quase sempre encontrou por aqui receptividade muito maior que em outros países. Mesmo assim, o foco recai com muito mais frequência sobre os mais pobres e o que lhes ‘falta’. Não obstante uma pequena e valiosa produção nacional, os mais ricos e o que lhes ‘sobra’ ainda são assunto relativamente pouco explorado”.

A explicitação dessa realidade por meio desses novos estudos produziu nos anos recentes uma rediscussão sobre os limites da política distributiva focada na base da pirâmide, por meio de transferências de renda, e sobre a importância de ampliar o grau de progressividade do nosso sistema tributário e de revisar o tratamento diferenciado concedido a algumas rendas do capital como modo de atingir o topo da pirâmide social.

Nesse contexto, interessante a menção ao estudo desenvolvido pelos economistas Sergio Gobetti e Rodrigo Orair que busca relacionar o grau de concentração de renda no Brasil com a relativamente baixa tributação do capital em comparação com a de outros países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) ou a de países com o mesmo nível de desenvolvimento do Brasil. Em particular, os autores mostram como a renda do capital é extremamente concentrada em nosso país (mais do que os salários, por exemplo) e como o percentual de isenção tributária (por influência da isenção de lucros e dividendos distribuídos a pessoas físicas, entre outros benefícios presentes na legislação tributária brasileira) cresce à medida que se sobe a pirâmide, atingindo cerca de dois terços da renda dos muito ricos⁷¹¹.

Esse conjunto de fatores produz, como apontam os autores, uma situação em que o princípio da equidade é violado no Brasil, tanto do ponto de vista horizontal, quanto do vertical. De acordo com as estimativas realizadas, a alíquota efetiva média de imposto sobre a renda cresce até a faixa de renda entre R\$ 200 mil e R\$ 300 mil anuais, quando começa a cair, devido à predominância de renda proveniente de lucros e aplicações financeiras entre os mais ricos⁷¹².

Portanto, o que se poderia constatar é que indivíduos com mesmo nível de renda são tratados distintamente do ponto de vista tributário. Isso em função da natureza de sua renda e do modo como exercem sua atividade laboral (como pessoa física ou pessoa jurídica). Ainda, indivíduos com renda mais alta nem sempre sofrem um ônus tributário mais alto do que os de menor renda, conforme adiante se busca detalhar.

⁷¹¹ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 2190, abr. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 01 set. 2018.

⁷¹² GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 2190, abr. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 01 set. 2018.

5.2.2 A evolução da tributação sobre a renda no Brasil e o paradoxo da consolidação do Estado Social e Democrático de Direito sob um regime tributário regressivo pós-Constituinte

A instituição de impostos progressivos sobre a renda, incluindo a proveniente da remuneração do capital, desempenhou um papel fundamental para o desenvolvimento do Estado Social e Democrático de Direito e para a transformação da estrutura da desigualdade no século XX, como visto nos tópicos anteriores. No Brasil, em particular, a criação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física-IRPF em formato progressivo precedeu em muito a implantação do aparato de bem-estar social, a partir da Constituição de 1988. Contudo, contraditoriamente, conforme se pretende demonstrar, a tributação progressiva em realidade regrediu, em função de uma série de medidas, enquanto a rede de proteção social prevista na Carta Constitucional e caracterizada por um sistema de seguridade e assistência social amplo e custoso foi sendo consolidada ao longo das três últimas décadas.⁷¹³

Apesar dessa contradição, que será mais bem analisada adiante, verifica-se, na história da tributação sobre a renda brasileira, uma evolução relativamente similar à das tendências internacionais. No século XIX, quando as primeiras experiências efetivas de cobrança de imposto sobre a renda começaram a ser colocadas em prática nos Estados Unidos e na Europa, o Brasil também vivenciou uma primeira e breve experiência de tributação da renda em termos progressivos, que o imperador D. Pedro II instituiu para os vencimentos percebidos dos cofres públicos nos exercícios orçamentários de 1843-44 e 1844-45.⁷¹⁴ Posteriormente, com a Guerra do Paraguai, esse imposto foi recriado em 1867 e vivenciou um ciclo de extinções e retomadas durante a fase final do Império, refletindo profundas divergências sobre a matéria no Congresso Nacional.⁷¹⁵

No início da República, a ideia de criar um Imposto sobre a Renda nos moldes de países europeus foi por diversas vezes defendida por personalidades como Rui Barbosa, primeiro ministro da Fazenda, com intuito de reduzir os déficits do governo e, ao mesmo

⁷¹³ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 2190, abr. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 01 set. 2018. p. 10.

⁷¹⁴ NOBREGA, Cristóvão Barcelos. *História do Imposto de Renda no Brasil*. Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013). Receita Federal do Brasil: Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018. p. 24.

⁷¹⁵ NOBREGA, Cristóvão Barcelos. *História do Imposto de Renda no Brasil*. Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013). Receita Federal do Brasil: Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018. p. 25.

tempo, reduzir as desigualdades. Porém, apenas em dezembro de 1922 a proposta foi finalmente aceita, tendo o imposto sido instituído por meio da Lei nº 4625, de 31 de dezembro de 1922 com a denominação de Imposto geral sobre a Renda⁷¹⁶.

A partir de sua criação em 1922, a regulamentação do Imposto sobre a Renda e do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física vem sofrendo inúmeras alterações e consolidações, tendo alguns dispositivos sido revogados e outros, permanecido em vigor⁷¹⁷. Assim, a legislação em questão encontra-se esparsa em diversos dispositivos que preveem a incidência do Imposto Sobre a Renda e o regulamentam, com destaque para o art.153, III da Constituição Federal e os arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional-CTN, e também para o Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018, o atual Regulamento do Imposto sobre a Renda-RIR, que procura elaborar uma consolidação da legislação que trata da tributação sobre a renda.

De forma sintética, se poderia referir que as previsões constitucionais e legais que tratam do tema determinem a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, de competência da União, a ser informado por critérios de generalidade, universalidade e progressividade, tendo o art.43 do CTN consolidado que o fato gerador da incidência do imposto seria tanto a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida como produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, quanto a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda⁷¹⁸.

Uma vez referenciados os principais dispositivos legais que regem a matéria na legislação pátria, convém atentar para a história da progressividade da tributação sobre a

⁷¹⁶ Nesse Imposto geral sobre a renda, as hipóteses de cobrança de IRPF e IRPJ eram estabelecidas segundo os incisos do art. 31 da Lei 4.625/22. NOBREGA, Cristóvão Barcelos. *História do Imposto de Renda no Brasil. Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013)*. Receita Federal do Brasil: Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018. p. 27.

⁷¹⁷ LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*, São Paulo: Manole, 2003, p. 75 e seg. Ainda, em relação a esse “sem número” de leis, instruções normativas e regulamentos que já trataram do tema do Imposto sobre a renda desde a sua instituição em 1922, vide o excelente levantamento e trabalho de compilação às páginas 144 e seguintes do trabalho de NOBREGA, Cristóvão Barcelos. *História do Imposto de Renda no Brasil. Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013)*. Receita Federal do Brasil: Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018.

⁷¹⁸ LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*, São Paulo: Manole, 2003, p. 61 e seg., trabalha as eventuais polêmicas relacionadas à relativa imprecisão da definição contida na previsão legal referente à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, assim como em relação à questão da ambiguidade ou vagueza da definição de ‘proventos de qualquer natureza’. O autor faz considerações sobre as discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da controvérsia, numa tentativa de consensar de alguma forma as questões, apontando, assim que, segundo as posições dominantes, o fato gerador do IRPF seria preponderantemente caracterizado pela aquisição da disponibilidade econômica, e não jurídica da renda (*ibid*, p.64), ao passo que a conceituação de proventos de qualquer natureza incluiria todos os acréscimos patrimoniais (líquidos) não decorrentes de trabalho e/ou capital e tampouco de heranças e legados (*ibid*,p.69).”

renda da pessoa física, verdadeiro objeto de análise de estudo neste tópico. Assim, conforme se observa pelo gráfico a seguir, o IRPF brasileiro nasceu com alíquotas baixas (máxima de 8%), como em outros países; ao longo do século XX, essas alíquotas foram sendo majoradas significativamente, em especial, depois da II Guerra Mundial, como evidenciado no gráfico 1.⁷¹⁹ No exercício de 1948, a alíquota deu seu maior salto, passando de 20% para 50%.⁷²⁰ Em 1962, a alíquota máxima chegaria a 65% no Brasil, patamar semelhante ao da maioria dos países europeus. Com a instituição do regime militar, em 1965, a alíquota máxima do IRPF foi reduzida para 50%, enquanto nos Estados Unidos, como mostra Piketty, a alíquota também era reduzida de mais de 90% para 70% na década de 1960.⁷²¹

Gráfico 2 – Alíquota máxima do IRPF no Brasil (1924-2015)⁷²²



Fonte: Receita Federal

Além disso, convém referir que a análise desse gráfico demonstra as alíquotas máximas praticadas para o IRPF no período compreendido entre 1924 e 2015. Também permite observar que, em determinados momentos da história (entre 1946 e 1985) e para determinadas faixas de rendimentos, a tributação alcançou a alíquota de 50% e, inclusive,

⁷¹⁹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. História do Imposto de Renda. *Gráficos*, 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos/graficos>. Acesso em: 20 set. 2018.

⁷²⁰ CASTRO, Fábio Ávila de. *Imposto de renda da Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*. 2014. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Departamento de Economia, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018. p. 28.

⁷²¹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2013. p. 486.

⁷²² BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. História do Imposto de Renda. *Gráficos*, 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos/graficos>. Acesso em: 20 set. 2018.

chegou a superar esse patamar e assumir um caráter confiscatório. Em realidade, portanto, na maior parte do século XX, a tributação sobre a renda da pessoa física foi bastante progressiva na sua estrutura de alíquotas, ainda que a legislação brasileira permitisse, nesse período, um volume significativo de deduções que reduziam a alíquota efetiva⁷²³.

Já no período pós-1964, o percentual de 65% foi inicialmente mantido até 1965, sendo então reduzido para 50% em 1966. Essa redução foi acompanhada da possibilidade de ampliação da estrutura de deduções do imposto sobre a renda, por exemplo, para incorporar incentivos a “investimentos de interesse econômico e social”, possibilitando aos contribuintes abater da base de cálculo parte das aplicações em títulos públicos, em ações normativas de letras hipotecárias, em determinados tipos de ações e em caderneta de poupança, bem como parcela dos dividendos e bonificações distribuídas por sociedades anônimas de capital aberto.⁷²⁴

É importante notar que no Brasil, à época, como na maior parte do mundo, predominava um modelo clássico de tributação das rendas. Todos os tipos de rendas – provenientes de trabalho ou rendimento de capital – eram somados e submetidos à tributação de acordo com uma escala progressiva de alíquotas.⁷²⁵

Em 1984, a alíquota sofre novo aumento e passa a ser de 60%, reduzindo-se no Governo Sarney para 50% em 1987⁷²⁶. Essa estrutura progressiva, porém repleta de deduções, perdurou até o final dos anos 1980, quando a Lei 7.713/1988 alterou a sistemática de apuração do Imposto sobre a Renda, restringindo os abatimentos e enxugando substancialmente a quantidade de faixas de incidência, reduzindo-se a alíquota máxima de 45% para 25%⁷²⁷, a

⁷²³ LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*, São Paulo: Manole, 2003, p. 190, refere nesse contexto que as deduções até então vigentes eram decorrentes do uso do sistema cedular, o qual teria sido suplantado em 1988, através da implementação da atual sistemática de bases correntes, que suprimiu boa parte das deduções até então permitidas. O autor menciona ainda nesse contexto, *ibid*, p. 192 e seg. que grande parte das deduções que continuariam a ser permitidas sob a sistemática atual, a exemplo daquelas que permitem o abatimento de despesas com saúde e educação, representariam uma forma para que se confira algum grau de promoção maior justiça social através da injusta sistemática de tributação pouco progressiva.

⁷²⁴ NOBREGA, Cristóvão Barcelos. *História do Imposto de Renda no Brasil*. Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013). Receita Federal do Brasil: Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018. p. 73-74.

⁷²⁵ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 2190, abr. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 01 set. 2018. p. 11.

⁷²⁶ CALIENDO, Paulo. A Tributação Progressiva da Renda e a Redistribuição da Renda: o caso do Brasil. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, Belo Horizonte, v. 20, n. 40, p. 190-213, 2017, p. 209.

⁷²⁷ A esse respeito, vide LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*, São Paulo: Manole, 2003, p. 202/205, em que o autor já apontava para a relação entre a queda na progressividade das alíquotas de IRPF implementada pela Lei 7.713/88 e a falta de justiça social. Nesse contexto, refere, *ibid*, p. 202, que: “A diminuição do número de alíquotas para apenas duas, assim como a

qual permaneceu nesse patamar até 2002, quando a Lei 10.451 elevou a alíquota máxima para 27,5%, a qual permanece atualmente vigente segundo o disposto na Lei 11.482/2007.

Conforme observado pelos economistas Sergio Gobetti e Rodrigo Orair, esse movimento de simplificação e redução da progressividade foi bastante similar ao promovido na mesma época pelo governo Reagan, nos Estados Unidos, onde a alíquota máxima também caiu abaixo dos 30%. Os autores apontam a contradição representada pelo fato de que o princípio da progressividade tributária tenha sido abandonado justamente quando a Constituição introduzia as bases para o Estado de bem-estar social brasileiro, com o reconhecimento de uma série de demandas sociais represadas durante a ditadura militar⁷²⁸.

Esse processo controverso também é observado por Marciano Seabra de Godoi, que mostra que as alíquotas progressivas de Imposto sobre a Renda eram curiosamente maiores no período que antecedeu a promulgação da Constituição Federal de 1988. O autor destaca que, no período pré-Constituição, havia 10 alíquotas do IRPF, variando de 5 a 50%, ao passo que, contraditoriamente, a despeito do novo modelo político e social que se procurou implementar pela Constituição de 1988, que incluía a previsão dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade da tributação sobre a renda, as alíquotas estabelecidas pela Lei 7.713/1988 decaíram e passaram a ser somente duas, de 15 e 25%⁷²⁹.

Observa-se que, na década de 80 e especialmente no período pós-1988, à medida que o Brasil avançava na construção de uma rede de proteção social via gasto público, também recuava em termos redistributivos expressos pela política tributária, por influência de modelos internacionais que pregavam uma tributação linear da renda e a desoneração do capital com o intuito de incentivar investimentos.⁷³⁰ Um exemplo dessa adesão teórica ao preceito de que a

fixação do percentual e 25% como alíquota máxima, comprometeram seriamente a progressividade com que o imposto brasileiro vinha até então se revestindo e que tem sido uma das características universalmente observadas”. Vide ainda: NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. *História do Imposto de Renda no Brasil*. Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013). Receita Federal do Brasil: Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018. p. 115-116.

⁷²⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 2190, abr. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 01 set. 2018. p. 11.

⁷²⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e Combate dos Principais entraves à Igualdade Social e ao Desenvolvimento Econômico. *Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 1- 40, 2017. p. 13.

⁷³⁰ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 2190, abr. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 01 set. 2018. p. 11. Os autores referem que: “Ao contrário, à medida em que o país avançava na construção de sua rede de proteção social por meio do gasto, recuava dos objetivos redistributivos da política tributária, em linha com as prescrições dos organismos internacionais e da teoria novo clássica, segundo a qual a renda deveria ser tributada linearmente e o capital deveria ser desonerado para incentivar os investimentos, embora as evidências empíricas que suportam tal tese sejam absolutamente frágeis [...]”

política tributária deveria abster-se de objetivos distributivos, relegando esse papel exclusivamente à política de gasto público, é comentado pela economista Andrea Lembruger Viol, uma das principais economistas da Receita Federal do Brasil. Ela diz que, no início dos anos 2000, muitos países em desenvolvimento, onde a distribuição de renda era bastante concentrada, vinham ajustando seu sistema tributário segundo recomendações para que a tributação fosse mantida neutra e o gasto público, orientado à redistribuição. Entretanto, apesar de reconhecer essa tendência à tributação neutra e à abstenção da atividade redistributiva por diversos posicionamentos que pregam o caráter neutro da tributação, a autora refere que essa visão não seria adequada, uma vez considerado que a tributação deve necessariamente abarcar um conteúdo redistributivo, por envolver valores sociais equitativos e de justiça.⁷³¹

Sergio Gobetti e Rodrigo Orair mencionam que esse ciclo de políticas tributárias ditas “neutras” se constituiu, na verdade, de um rol de medidas que favoreceram tributariamente o capital e os mais ricos. Essa série de medidas completou-se em 1995, com a aprovação da lei que isentou lucros e dividendos distribuídos e instituiu o mecanismo denominado juros sobre capital próprio (JCP), que reduz a base de cálculo do Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas, conforme será abordado no tópico seguinte.⁷³²

Enquanto os economistas do IPEA enfatizam a relação entre esse movimento promovido pelo Brasil e as tendências teóricas internacionais, Celia Kerstenetzky explica o paradoxo da consolidação dos direitos sociais sob um regime de tributação regressiva por uma perspectiva interna do Brasil. Ela salienta que esse processo decorreria de um acordo implícito no processo constituinte, em que a disputa entre os que defendiam o avanço da progressividade tributária e os que a combatiam teria sido vencida pelo segundo bloco.⁷³³ Portanto, segundo o entendimento de Celia Kerstenetzky, mediante o novo modelo instituído pela Constituição Federal de 1988, teriam sido implementadas no país novas fórmulas de

⁷³¹ VIOL, Andrea Lembruger. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. *Estudos Tributários*, Brasília, Secretaria da Receita Federal, 2005. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributaca.o.pdf>. Acesso em 20 set. 2018. p. 12. Nas palavras de Viol: “Embora esses valores subjetivos sejam relativos de sociedade para sociedade, a única certeza que podemos ter é de que eles têm que ser considerados na elaboração da política tributária. Desconsiderar a finalidade e o impacto distributivo da tributação, qualquer que seja ele, é quebrar um dos princípios básicos de que a tributação deve ser justa – qualquer que seja o conceito de justiça, tão socialmente aclamado ao longo da história.”

⁷³² GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 2190, abr. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 01 set. 2018. p. 11-12.

⁷³³ KERSTENETZKY, Celia. *O Estado do bem-estar social na idade da razão*. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2012.

políticas públicas e tributárias, permitindo que a redistribuição de renda fosse implementada de alguma forma por meio de gastos públicos, sem que, contudo, essa redistribuição envolvesse maior progressividade tributária sobre a renda dos mais ricos.

Além disso, como observa Fernando Rezende, a regressividade da tributação brasileira foi agravada pelas iniciativas tributárias adotadas pelo governo federal, posteriormente à Constituição. O objetivo seria recuperar receitas para fazer frente aos crescentes gastos previdenciários, o que envolveu preferencialmente aumentos ou criação de contribuições sociais cumulativas (vide PIS/Cofins e CPMF) em detrimento de tributos partilhados com estados e municípios, como o Imposto sobre a Renda.⁷³⁴

Essa questão também é abordada por Ricardo Lodi Ribeiro, para quem o modelo de tentativa de realização de redistribuição de rendas via gasto público, sem contrariar os interesses das elites mediante uma tributação mais progressiva, viria sendo praticado no Brasil há muitos anos, mas teria mostrado sinais de esgotamento no período recente. Segundo o autor, a partir de 2015 em especial, em um novo cenário de crise fiscal, baixo crescimento econômico e queda de arrecadação, esse modelo redistributivo baseado no gasto público viria demonstrando suas limitações e a impossibilidade de manutenção de diversos benefícios sociais até então vigentes⁷³⁵.

Assim, apesar da previsão constitucional de que o Imposto sobre a Renda devesse ser progressivo, o que se verificaria na prática seria um regime de tributação da renda muito pouco progressivo e, portanto, níveis baixíssimos de eficácia e efetividade da norma que prevê a tributação progressiva da renda. Além disso, na verdade, em termos gerais o sistema tributário nacional, da maneira como está configurado, tributa mais os mais pobres e menos os ricos, conforme se procurará demonstrar nos tópicos seguintes.

⁷³⁴ REZENDE, Fernando. *A Reforma Tributária e a Federação*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. p. 18.

⁷³⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, p. 01-39, 2015. p. 37.

5.2.3 Principais delineamentos relativos à tributação sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas: a isenção de tributação dos lucros e dividendos distribuídos e o benefício da dedução dos juros pagos sobre o capital próprio da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituídos pela Lei 9.249/1995

O atual modelo de tributação sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas no Brasil caracteriza-se por uma relativamente elevada tributação sobre os lucros das empresas, pela incidência cumulativa do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) e pela total isenção tributária, no nível do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, dos lucros e dividendos distribuídos a acionistas de empresas.

O benefício da isenção de tributação dos lucros e dividendos foi instituído pela Lei 9.249/1995, no seu art. 10, que dispõe:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Até o advento dessa isenção, os lucros e dividendos eram tributados a uma alíquota de 15%, que foi completamente suprimida por essa nova legislação imposta em 1995. A justificativa oficial para a concessão da isenção foi divulgada na exposição de motivos do dossiê do Projeto de Lei nº 9249/1995,⁷³⁶ que, no art. 12, consigna: “estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários [...] esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento entre alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas”. Entretanto, embora considerada a justificativa relacionada ao estímulo de atividades produtivas contida na exposição de motivos do dossiê do Projeto de Lei nº 9249/1995, essas razões podem ser questionadas, sob qualquer ângulo que se possa analisar a questão, tanto do ponto de vista jurídico quanto econômico.

⁷³⁶ BRASIL. *Lei n. 9.249/1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Exposição de motivos. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicao-demotivos-149781-pl.html>. Acesso em: 17 nov. 2018.

Sob a perspectiva jurídica, segundo o princípio da entidade⁷³⁷, há e deve haver sempre uma clara distinção entre os institutos jurídicos da pessoa física e da pessoa jurídica, de forma que não seja possível falar-se na hipótese de uma integração entre os institutos⁷³⁸. A esse respeito⁷³⁹, vale citar o estudo dos auditores da Receita Federal Angélica Gonçalves Moreira, Edgar Eimard Freitas e Nilza Eliane Silva da Costa, de 2012:

Assim, quem recebe rendimentos, seja de capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, deve pagar imposto, independentemente de a pessoa jurídica pertencente ao proprietário dos meios de produção ter sido tributada, pois pessoa física não se confunde com jurídica. Há dois sujeitos passivos distintos com existência legal claramente definida, ambos com suas respectivas responsabilidades tributárias, inclusive a de cumprir com sua obrigação principal, qual seja, o pagamento do tributo.

O fato gerador de IR é a disponibilidade econômica ou financeira de renda quer seja do capital, do trabalho ou de ambos. O imposto de renda deve ser graduado segundo a capacidade pessoal econômica do contribuinte, quem obtiver maior renda deve pagar mais e se dois contribuintes auferem renda, ambos devem ser tratados de forma igual, sem distinção da ocupação profissional, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos (rendimentos do capital, do trabalho ou ambos).

[...]

Além de ser uma forma regressiva de tributação, a isenção afronta ao Código Tributário Nacional. [...] Acreditamos que o dispositivo além de injusto é inconstitucional, pois fere o princípio constitucional da capacidade contributiva⁷⁴⁰.

Os auditores da Receita chamam atenção, ainda, para o fato de que a atual legislação, ao não submeter a distribuição de dividendos à tabela do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, estimula práticas de planejamento tributário com vistas à elisão do imposto. Exemplo desse tipo de prática seria a declaração de valores extremamente baixos de pró-labore

⁷³⁷ SOUZA, Antônio Jose Praga. Imposto de Renda no Brasil: distorções e renúncias na distribuição de lucros das empresas. In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2017. p. 674-675, p. 671-704.

⁷³⁸ Ainda e inclusive, segundo os diversos regramentos esparsos na legislação tributária, civil e trabalhista, a observância de aspectos formais não garantiria a manutenção da personalidade jurídica, a qual, sob diversas hipóteses, poderia vir a ser desconsiderada para fins de responsabilizações pessoais dos sócios por dívidas contraídas em nome da sociedade...Vide arts. 50 da Lei n. 10.406, de 10.01.2002 (Código Civil); art. 28 da Lei n. 8078, de 10.01.2002 (código de defesa do Consumidor); arts. 116 parágrafo único; 121, II e 134, VII e 135 da Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e art. 2º § 2º da Consolidação das Leis do Trabalho, Decreto-Lei n. 5452, de 1º de maio de 1943.

⁷³⁹ Em que pese a existência de visões distintas, como as apresentadas por HARADA, Kiyoshi. Tributação de Lucros e Dividendos. *Universo Jurídico*, Juiz de Fora, ano XI, 05 ago. 2008. Disponível em: http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/5609/tributacao_de_lucros_e_dividendos. Acesso em: 27 set. 2018.

⁷⁴⁰ MOREIRA, Angélica Gonçalves; FREITAS, Edgar Eimard e DA COSTA, Nilza Eliane Silva. *Tributação da Distribuição de Lucros*. Disponível em: https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmFjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9wdWJsaWNhY29lc3Rlc2VzX0NvbmFmL3Rlc2VfMTQucGRmfDA=. Acesso em: 18 nov. 2017.

(sujeitos à tributação pela tabela do IRPF) e de milhões de reais de lucros e dividendos distribuídos pela empresa como rendimentos isentos.⁷⁴¹

Do ponto de vista econômico, a diferença não estaria no fato de a tributação recair sobre a pessoa física ou jurídica, importando, sim, a questão da totalidade da carga tributária imposta aos lucros e à atividade produtiva, seja na pessoa física, seja na pessoa jurídica. Dessa maneira, nesse contexto e em termos de carga tributária total é que se deve debater a questão da justiça da isenção de tributação de lucros e dividendos ora abordada.

Aliás, o problema da justificativa e da fundamentação, ou da demonstração acerca da justiça fiscal que embase qualquer medida extrafiscal, mostra-se como ponto sempre bastante controvertido. No caso da isenção de tributação de dividendos, segundo a justificativa consignada na exposição de motivos da Lei 9249/1995, que fundamentou a referida medida, propunha-se que a “integração entre a pessoa física e jurídica” seria benéfica à atividade produtiva. Entretanto, a demonstração sobre o efetivo favorecimento à produtividade gerado pela medida é bastante discutível, e pode-se pensar que o benefício apenas favoreça a pessoa dos sócios, que auferem dividendos isentos sem que isso, contudo, venha a reverter no reinvestimento de lucros nas empresas ou no incremento efetivo da atividade empresarial.

Portanto, seria possível questionar se a medida que concedeu a isenção de tributação da renda em relação a lucros e dividendos, que atualmente perdura por 23 anos, possivelmente se relaciona mais ao contexto econômico, político e ideológico neoliberal que guiou a reforma instituída pela Lei 9.249/1995 do que a qualquer evidência empírica que comprove que a baixa tributação efetivamente estimularia ou estimulou a atividade produtiva desde o implemento da referida isenção⁷⁴².

Nesse mesmo contexto em que se questiona se a isenção efetivamente favorece a atividade produtiva, conviria destacar que as estimativas demonstram que o valor potencialmente arrecadado em caso do restabelecimento da tributação de dividendos à alíquota de 15%, como vigorava antes de 1996, renderia no ano de 2015 cerca de R\$ 51 bilhões ou 0,8% do PIB, segundo estimativas dos economistas Sérgio Gobetti e Rodrigo Orair. Os autores referem que esse aumento de carga tributária poderia ter reflexos muito

⁷⁴¹ MOREIRA, Angélica Gonçalves; FREITAS, Edgar Eimard e DA COSTA, Nilza Eliane Silva. *Tributação da Distribuição de Lucros*. Disponível em: https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmFjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdicy9wdWJsaWNhY29lc9yb2xldGlucy8yMDEzL1Rlc2VzX0NvbmFmL3Rlc2VfMTQucGRmfDA=. Acesso em: 18 nov. 2017

⁷⁴² REZENDE, Fernando. *A Reforma Tributária e a Federação*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. p. 18. Refere nesse contexto, ainda, que o modelo que exonera a tributação da renda de dividendos e mantém a cobrança de contribuição social sobre lucros líquidos da pessoa jurídica poderia ser considerada favorável ao fisco federal, uma vez que a CSLL é receita exclusiva da União, diferentemente do IRPJ e do IRPF.

positivos em termos de promoção da equidade no sistema tributário nacional, pois esse incremento arrecadatório possivelmente produzido com o retorno da tributação de dividendos poderia ser compensado com a redução de outros tributos mais ineficientes e ou regressivos, como o IRPJ e o PIS/Cofins.⁷⁴³

Além disso, convém ressaltar que, conforme previsão contida no art. 10 da Lei 9.249/1995, ficaram isentos os dividendos distribuídos, pagos ou creditados por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado⁷⁴⁴. Tal fato permite a ocorrência de um fenômeno representado pela ausência completa de tributação de parte desses lucros na hipótese de pessoas jurídicas optantes pelo regime de lucro presumido, o que também ocorre, de forma semelhante, na hipótese de opção pela tributação segundo o regime simplificado, previsto no art. 14 § 2º da Lei Complementar nº 123/2006⁷⁴⁵.

Isso se explica pois, a partir da criação da isenção em comento, passou-se a possibilitar as seguintes situações: para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, foi gerado um benefício, na medida em que o lucro seria tributado apenas na pessoa jurídica, ficando os dividendos distribuídos isentos; entretanto, para as pessoas jurídicas que possam ser optantes pelo regime de lucro presumido ou pelo regime simplificado, esse benefício seria ainda maior. Essa situação ocorreria à medida em que a legislação passou a permitir que parte do lucro acima do montante presumido para o cálculo do imposto (correspondente a um percentual fixo do faturamento da empresa que deve ser tributado), fique completamente isenta de tributação, tanto no âmbito da pessoa física quanto no da pessoa jurídica.

⁷⁴³ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 2190, abr. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 01 set. 2018. p. 30-31. Os autores referem que: “Este aumento da arrecadação seria compensado pelas reduções nas alíquotas do IRPJ, de 25% para 20%, e, no PIS/Cofins, de 9,25% para 6%.”.

⁷⁴⁴ As empresas brasileiras podem optar por três tipos de apuração do IRPJ: o sistema de “Lucro Real”, no qual o lucro é verificado através da diferença entre as receitas e despesas da empresa, o regime do Lucro Presumido, que prevê a incidência do IRPJ sobre as receitas com base em uma margem de lucro pré-definida segundo o ramo de atuação no qual a empresa se enquadre (variando essa margem entre 1,6 e 32% do faturamento atualmente, com um teto atual de faturamento R\$ 78 milhões de reais) e o “Simples ou regime simplificado”, que engloba o pagamento do IRPJ e de outros tributos (estaduais e municipais) de empresas com faturamento máximo de 4,8 milhões de reais, variando esse tributo único de acordo com o faturamento da empresa (alíquotas entre 4 e 33%).

⁷⁴⁵ Nesse contexto, pertinentes as considerações de Souza quando o autor menciona que: “Ora, não é razoável que lucros e ganhos não tributados pela pessoa jurídica, qualquer que seja o regime de tributação, possam ser distribuídos para sócios ou acionistas com isenção de Imposto de Renda. Trata-se de verdadeira hipótese de dupla desoneração, que vai contra a equidade horizontal e jamais foi adequadamente justificada na legislação”. SOUZA, Antônio Jose Praga de. Imposto de Renda no Brasil: distorções e renúncias na distribuição de lucros das empresas. In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2017. p. 671-704. p. 679.

Esse tipo de possibilidade levaria a diversas consequências, representadas, por exemplo, pelo planejamento tributário e empresarial e por manobras realizadas por grupos empresariais no sentido de fragmentar empresas. Tal espécie de prática faria com que, por exemplo, um determinado grupo empresarial, composto por empresas tributadas com base no lucro real e também no lucro presumido, lançasse todos os custos que possam ser deduzidos do lucro na empresa tributada pelo lucro real, deixando o maior lucro na empresa ou empresas do mesmo grupo tributadas segundo o lucro presumido (admitido para empresas com receita de até R\$ 78 milhões anuais), ou criasse *holdings* de empresas, que fracionam seu faturamento entre controladas e coligadas para obter enquadramento neste regime e usufruir da vantagem de recolher o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não sobre o lucro real, mas sobre um lucro estimado (normalmente de 8% do faturamento para atividades industriais e comerciais e 32% para prestadores de serviços).⁷⁴⁶

O auditor da Receita Federal Antônio José Praga de Souza⁷⁴⁷ detalha como funciona esse planejamento tributário no ramo industrial e comercial: as empresas criam vários centros de distribuição e pontos de venda em localidades diferentes, todos com razão social própria, para que possam optar pelo regime de lucro presumido. As unidades industriais e os centros de compra, no caso de grupos comerciais, que possuem muitos custos, permanecem no regime de lucro real e repassam os produtos e mercadorias para as controladas ou coligadas com pequenas margens de lucro (ou até com margem negativa). Assim, as empresas optantes pelo lucro real pagam um valor mínimo de IRPJ/CSLL (e também PIS/Cofins), enquanto as optantes pelo lucro presumido possuem uma receita bem mais elevada, mas submetida à menor tributação.

O mesmo autor revela, a partir de um estudo baseado em dados detalhados da Receita Federal, que as empresas optantes pelo regime de lucro presumido e simplificado têm distribuído mais lucros aos acionistas do que o lucro que serviu de base para o cálculo do IRPJ/CSLL. Ou seja, uma parcela dos lucros não é tributada nem pelo IRPJ, nem pelo IRPF, já que os dividendos distribuídos são isentos, configurando o fenômeno da “dupla desoneração”, caracterizado pela ausência de tributação da renda tanto na pessoa jurídica

⁷⁴⁶ SOUZA, Antônio José Praga de. Imposto de Renda no Brasil: distorções e renúncias na distribuição de lucros das empresas. In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2017. p. 674-675. p. 683 e seguintes.

⁷⁴⁷ SOUZA, Antônio José Praga de. Imposto de Renda no Brasil: distorções e renúncias na distribuição de lucros das empresas. In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2017. p. 674-675. p. 684.

quanto na pessoa física. Em 2013, por exemplo, essa parcela de lucros que permaneceu imune de qualquer tributação teria somado o valor de R\$ 18,28 bilhões.⁷⁴⁸

Outro “fenômeno” gerado pela previsão de isenção de tributação de lucros e dividendos distribuídos é representado pela chamada “pejotização”, caracterizada pela fórmula mediante a qual pessoas que deveriam estar submetidas à tributação do trabalho por meio da cobrança de Imposto sobre a Renda na Pessoa Física são estimuladas a criarem empresas⁷⁴⁹, de forma que os rendimentos pessoais possam ser tratados como renda empresarial tributada pelo regime simplificado ou do lucro presumido e beneficiados pela isenção aplicável aos lucros e dividendos. Essa “pejotização” do trabalho exercido por muitos profissionais liberais, representada pela contratação de firmas individuais de pessoas físicas travestidas de pessoas jurídicas, também permitiria burlas à legislação trabalhista, com evasão de contribuição previdenciária e de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço.

Sob o ponto de vista tributário, o fenômeno da “pejotização” seria motivado pela possibilidade de o prestador de serviço pagar menos imposto constituindo uma pessoa jurídica do que teria que pagar sob a “forma” de pessoa física, uma vez que essas “empresas” estejam sujeitas à tributação desse trabalho apenas sob a forma de tributação de lucros da pessoa jurídica criada para tal fim, sendo, portanto, somente tributados até os limites previstos segundo os respectivos regimes. Assim, parte desses lucros ficariam isentos de tributação na pessoa jurídica, o que costuma mostrar-se comparativamente bem mais vantajoso em relação à hipótese de tais rendas serem normalmente submetidas à tributação na pessoa física.⁷⁵⁰

Ademais, o artigo 9º da mesma Lei 9.249/1995, que criou a isenção de tributação de dividendos distribuídos, instituiu um mecanismo de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, denominado Juros sobre Capital Próprio, assim definido:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio

⁷⁴⁸ SOUZA, Antônio José Praga de. Imposto de Renda no Brasil: distorções e renúncias na distribuição de lucros das empresas. In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2017. p. 680.

⁷⁴⁹ BUFFON, Marciano. *Tributação no Brasil no Século XXI – Uma abordagem Hermeneuticamente Crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 227 e 219. O autor aborda essa questão utilizando-se da expressão “apartheid fiscal”, de Casalta Nabais, apontando que nessas situações, os trabalhadores com vínculo empregatício pagam impostos segundo sua capacidade contributiva, ao passo que as empresas acabariam pagando menos do que os demais contribuintes em virtude de benefícios fiscais que poderiam escolher ou modelar.

⁷⁵⁰ APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isafas; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. *Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. Propostas de reformas para destravar o Brasil*. São Paulo: EESP/FGV, 2018. Disponível em: http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acesso em: 25 out. 2018. p. 09.

líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

Segundo argumentam José Roberto Afonso e Melina Rocha Lukic, os Juros Sobre Capital Próprio serviram como uma espécie de compensação pelo fim da correção monetária dos balanços, medida adotada como parte da desindexação da economia no Plano Real.⁷⁵¹ Então, com essas mudanças, estabeleceu-se a seguinte situação: o lucro bruto tributável pelo IRPJ/CSLL a uma alíquota combinada de até 34% passou a ser reduzido pelos Juros Sobre Capital Próprio, assim como no passado era reduzido pela correção monetária dos ativos, mas simultaneamente instaurou-se a isenção de dividendos distribuídos aos acionistas, reduzindo-se sensivelmente a carga tributária sobre lucros.

A reflexão sobre as mudanças em comento, instituídas pela Lei 9429/1995, permite observar que o princípio da equidade na tributação vem sendo preterido por um ideal que almejaria privilegiar o princípio da neutralidade no delineamento dos modelos tributários, que vem se mostrando dominante quando se trata da tributação de lucros no Brasil. Isso também necessariamente envolve todo o debate, ainda maior, anteriormente tratado, da questão de desigualdade social e sua relação com a tendência de os rendimentos do capital crescerem mais do que a renda global.

Conforme já referido, o argumento usualmente utilizado para a concessão de benefícios fiscais na tributação da pessoa jurídica relaciona-se à eliminação da alegada dupla tributação dos lucros ou ao incentivo à canalização desses investimentos para a atividade produtiva (incentivando a criação de empresas, por exemplo, em detrimento da manutenção de investimentos em aplicações financeiras possivelmente menos arriscadas do que o empreendedorismo). Contudo, a despeito dos possíveis incentivos representados pelos benefícios fiscais criados nessa reforma tributária brasileira de 1995, é possível referir que existiriam diversas fórmulas para lidar com esse problema e proporcionar maior neutralidade ao sistema tributário, sem passar necessariamente pela eliminação suposta da dupla tributação dos lucros.⁷⁵²

⁷⁵¹AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha. IRPJ e JCP: diferenciais brasileiros. *Revista Resenha da Bolsa*. São Paulo: BM&F, p. 33-38, fev. 2016.

⁷⁵²Vide GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; Silveira, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2017. 705-743. Menciona algumas dessas alternativas. Segundo o autor, no modelo clássico de tributação da renda, no qual os dividendos são tributados progressivamente pelo IRPF, como ocorre em muitos países europeus, é possível oferecer uma compensação equivalente ao imposto recolhido sobre o lucro da empresa, o que requer instituir legalmente um mecanismo de integração entre IRPJ e IRPF, em cujo caso se tem o chamado modelo de imputação/crédito. Já nos países que adotam o modelo dual, como a Noruega, a neutralidade é garantida tributando os dividendos distribuídos

Na prática, portanto, a instituição da isenção tributária de dividendos distribuídos, embora implementada com o objetivo de supostamente garantir maior neutralidade na alocação do capital, incentivando o investimento em atividades empreendedoras, não garantiu efetivamente um tratamento equânime às distintas formas de renda. Isso por incentivar a transfiguração de renda do trabalho em renda do capital, além de beneficiar os mais ricos, que possuem grande parte de sua renda proveniente de dividendos.⁷⁵³

A falta de neutralidade e, simultaneamente, equidade do nosso modelo de tributação sobre a renda é agravada pela já mencionada existência dos regimes especiais de tributação de lucros. Estes permitem algumas das já apontadas formas de planejamento tributário e de organizações empresariais para a redução da carga tributária, em um limite tênue entre a evasão e a elisão tributárias.⁷⁵⁴

Desse modo, evidencia-se que o modelo de tributação sobre a renda no Brasil, em especial das rendas do capital, ao contrário do apregoado em teoria, não se caracteriza pela neutralidade. Além disso, propicia uma situação de favorecimento aos mais ricos, que são aqueles que têm maiores condições de realizar planejamento tributário e engenharias financeiras. Diante do exposto, é necessário e possível repensar o nosso sistema tributário com foco simultâneo na equidade e na neutralidade, eliminando distorções que reduzem a eficiência econômica e aumentam a desigualdade.

5.2.4 Propostas de uma reforma na tributação sobre a renda no Brasil para a elaboração de um modelo de tributação mais progressivo, solidário, justo e equitativo

A revelação anteriormente destacada, de que a desigualdade brasileira era maior e mais estável do que se imaginava previamente, aliada à exacerbação do conflito distributivo decorrente das crises fiscal, econômica e política, reabriu no Brasil o debate sobre a

apenas na medida em que os mesmos representem um retorno sobre o capital superior ao que seria obtido com sua aplicação em ativos financeiros.

⁷⁵³ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 2190, abr. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 01 set. 2018. p. 14-15. Em sentido semelhante, vide BUFFON, Marciano. *Tributação no Brasil no Século XXI – Uma abordagem Hermeneuticamente Crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 219.

⁷⁵⁴ A elisão se caracteriza pelas práticas consideradas lícitas de evitar uma maior incidência tributária por meio de planejamento, ao passo que a evasão se caracteriza pelas práticas consideradas ilícitas de fuga à tributação. Vide também: APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaías; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. *Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. Propostas de reformas para destravar o Brasil*. São Paulo: EESP/FGV, 2018. Disponível em: http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acesso em: 25 out. 2018. p. 9.

progressividade tributária, que esteve ausente das discussões sobre reforma tributária nas últimas três décadas.

Analisando-se as propostas de reforma apresentadas desde 1995⁷⁵⁵, verifica-se que em nenhuma delas o tema da progressividade ou da tributação da renda esteve presente, sequer superficialmente. Invariavelmente, o foco das tentativas malogradas de reforma tributária desde 1992 tem sido a simplificação da tributação do consumo e o problema do conflito federativo em torno da criação de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) ou das mudanças no critério de repartição do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que versam sobre a dicotomia origem versus destino.⁷⁵⁶

Nem mesmo nos 14 anos de governo de centro-esquerda do Partido dos Trabalhadores essa diretriz foi alterada: a reforma do ICMS, a desoneração da folha de pagamento e o destaque a questões relacionadas à eficiência econômica e às demandas do setor produtivo sempre hegemonizaram a pauta⁷⁵⁷. Esse padrão de reforma está relacionado à visão que passou a balizar os pensamentos econômico e político dominantes, segundo a qual os problemas distributivos deveriam ser enfrentados apenas ou prioritariamente pelo lado do gasto público⁷⁵⁸.

⁷⁵⁵ Vide a ampla análise histórica das propostas de reforma realizadas por LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Lisboa: Editorial Juruá, 2014. p. 255-366.

⁷⁵⁶ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Lisboa: Editorial Juruá, 2014. p. 255-366.

⁷⁵⁷ Uma exceção a esse padrão histórico das propostas de reforma que não consideram a necessidade de alteração da sistemática que permite que valores acima dos patamares fixados de tributação de lucros pelos regimes do lucro presumido ou do simples nacional foi formulada através do projeto de lei 5205/2016, que pretende revogar o art. 10 da Lei 9249/95, no sentido de estancar a possibilidade de distribuição de lucros empresariais sem tributação alguma, nas situações em que ocorre um descasamento entre a apuração de lucros contábeis e os patamares de lucros a serem tributados pelo IRPJ segundo esses regimes, sendo esses lucros em realidade superiores aos percentuais estimados. Nesse contexto, o projeto pretendeu a reforma da sistemática de isenção, a qual estaria limitada ao valor correspondente ao lucro presumido ou arbitrado apurado, deduzido do IRPJ e da CSLL do referido período, sendo os lucros excedentes a esses patamares tributados em 15% segundo o projeto. A proposta em questão foi formulada pelo governo Dilma Roussef e enviada ao congresso Nacional, sem que, contudo, tenha sido submetida à votação. BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei 5.205/2016*. Altera os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, dispõe sobre a tributação das doações e heranças, do excedente do lucro distribuído pelas empresas optantes pelo lucro presumido e arbitrado, altera a tributação do direito de imagem e voz, altera o benefício fiscal concedido às empresas integrantes do Regime Especial da Indústria Química, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2083686>. Acesso em: 03 maio 2019.

⁷⁵⁸ Acerca da evolução dos gastos públicos no Brasil após 1988, destaca-se o entendimento de Godoi ao referir que as despesas financeiras com o pagamento de juros e amortizações da dívida pública e os gastos sociais assistencial e previdenciário são as despesas que em proporção do PIB nacional aumentaram sensivelmente ao longo dos últimos anos, sendo essas rubricas as principais motivadoras do aumento da carga tributária total, representada especialmente pela tributação indireta que recai com mais força sobre os mais pobres, sem que se verifique, contudo, um aumento da incidência tributária sobre os mais ricos ou de tributos mais progressivos. GODOI, Marciano Seabra de. *Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e Combate dos Principais entraves à*

Diante da necessidade de readequação fiscal no cenário de crise internacional que também atingiu o Brasil, o ajuste fiscal que se implementou a partir de 2015 teria representado uma opção pela manutenção do padrão dos gastos públicos; ao invés de levantar recursos via reformas para uma tributação mais progressiva, a opção foi por medidas que causavam menor desgaste político, sem destoar do histórico padrão de regressividade do sistema tributário. Como exemplos, podem-se citar o cancelamento da correção monetária das faixas da tabela progressiva de alíquotas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física que se esperava para o ano de 2016, a revogação de diversos benefícios e exonerações fiscais concedidos anteriormente e a retomada das alíquotas normais de Imposto sobre Produtos Industrializados dos automóveis, entre outras.⁷⁵⁹

Nesse contexto, observa-se que diversos estudos indicam que o impacto redistributivo do gasto – por meio de aposentadorias e pensões ou transferências monetárias de caráter assistencial – tem sido muito maior do que o da tributação. Esses estudos medem os índices de desigualdade, por meio do índice de Gini, com e sem os impactos redistributivos que decorrem de diversos tipos de gastos públicos e, da mesma forma, com e sem a tributação. Assim, no âmbito da OCDE, por exemplo, Isabelle Joumard, Mauro Pisu e Debbie Bloch mostram que a política fiscal reduz o índice de Gini em aproximadamente 25%, sendo três quartos desse efeito decorrentes de transferências monetárias (representadas pelos gastos do governo direcionados às famílias mais pobres) e apenas um quarto ao efeito da tributação.⁷⁶⁰

Na América Latina, o impacto da política fiscal é bem mais limitado. Segundo um estudo da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), os gastos e a tributação, em média, reduzem a desigualdade em apenas 6%. No Brasil, esse impacto chega a 12%, com destaque para o efeito dos gastos públicos, que teriam o potencial de reduzir em 9% o índice de Gini.⁷⁶¹

A comparação entre os países mais desenvolvidos da América Latina, incluindo Argentina, Chile, México e Uruguai evidencia que o Brasil é aquele que possui o menor potencial distributivo decorrente da cobrança do Imposto sobre a Renda – em torno de 3%,

Igualdade Social e ao Desenvolvimento Econômico. *Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 1- 40, 2017. p. 14.

⁷⁵⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e Combate dos Principais entraves à Igualdade Social e ao Desenvolvimento Econômico. *Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 1-40, 2017. p. 21.

⁷⁶⁰ JOURMAD, Isabelle; PISU, Mauro; BLOCH, Debbie. Less Income inequality and more growth – are they compatible? Part 3. Income redistribution via taxes and transfers across OECD countries. *Economics Department Working Papers*, Paris: OECD, n. 926, p.1-67, 2012. p. 5-6.

⁷⁶¹ HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo; PODESTÁ, Andrea. El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina. *Revista Cepal*, n. 116, p. 7–26, 2015. p. 12.

dependendo da metodologia.⁷⁶² Ao incluir-se a tributação das rendas do capital na análise, o efeito sobre a desigualdade caracterizado pela cobrança do Imposto sobre a Renda cai para apenas 2,8%.⁷⁶³

A partir dessas informações, é possível afirmar que o Brasil desenvolveu relativamente bem sua rede de proteção social por meio do gasto público, mas ficou atrás dos países da OCDE e mesmo de vizinhos latino-americanos em termos de progressividade tributária. Verifica-se, portanto, que o fato de o Brasil possuir um dos mais altos índices de concentração de renda no topo da pirâmide social, como mencionado anteriormente, não decorreria de mero acaso. Tal fato teria ampla relação com o potencial redistributivo da tributação sobre a renda, que não seria exercido por meio de nosso sistema tributário.

Para minorar essa situação, não haveria, então, outro instrumento de política fiscal, senão a tributação. Ademais, é preciso lembrar que a política distributiva via gastos públicos no Brasil vem sendo largamente financiada por tributos indiretos regressivos, que apresentam impacto proporcionalmente maior sobre a renda dos mais pobres⁷⁶⁴.

Observa-se, assim, que as transferências monetárias do governo via gastos públicos têm um papel muito importante, mas limitado, sobre a distribuição de renda, tanto por não afetar a situação dos muito ricos, quanto por requerer elevado volume de recursos públicos, o que no Brasil é proporcionado por um amplo leque de impostos e contribuições sobre o consumo iminentemente regressivas⁷⁶⁵, que oneram os mais pobres e parecem já ter atingido um teto em termos de carga tributária. Nesse contexto, em que se vivencia uma espécie de “situação limite” do potencial redistributivo do gasto público e de crise fiscal, as discussões voltam a versar sobre a questão do tamanho e do “peso” do Estado, bem como sobre a forma

⁷⁶² HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo; PODESTÁ, Andrea. El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina. *Revista Cepal*, n. 116, p. 7–26, 2015. p. 20.

⁷⁶³ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 2190, abr. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 01 set. 2018. p. 22.

⁷⁶⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e Combate dos Principais entraves à Igualdade Social e ao Desenvolvimento Econômico. *Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p.1-40, 2017. p. 11-14.

⁷⁶⁵ Essa regressividade dos impostos sobre consumo decorre da possibilidade de que as empresas repassem o custo desses tributos aos bens e serviços, que incide em maior escala sobre os mais pobres, que por ganharem menos, necessitam gastar maior parcela de seus rendimentos em consumo. Nesse contexto de impostos sobre bens e serviços regressivos, que inclui o IPI, o ISSQN e o ICMS, este último desempenha papel de destaque, dada a sua elevada alíquota e a incidência sobre praticamente toda a escala produtiva. Nesse contexto, vide: ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. *Novos Estudos. Cebrap*. São Paulo, v. 37, n. 02, p. 213-244, maio/ago. 2018, p. 227-229.

mais apropriada de financiá-lo – se por tributos indiretos ou diretos, e por quais tipos de tributos diretos e indiretos⁷⁶⁶.

Desse modo, os novos debates que tratam das possibilidades de reforma tributária, não apenas no Brasil, mas também no mundo, tendem a considerar o objetivo de sustentar a arrecadação fiscal e paralelamente ampliar o potencial redistributivo do nosso sistema tributário, sem que isso produza perdas de eficiência econômica.⁷⁶⁷

Conforme já exposto, a chamada teoria da tributação ótima foi construída a partir do pressuposto de que existiria uma necessidade de escolha pública entre equidade e eficiência da tributação. Portanto, a aplicação de alíquotas tributárias muito altas sobre a renda, como as que vigoraram nos anos 1960 e 1970, poderiam tornar-se contraproducentes para a economia e para o próprio bem-estar social.

Contudo, a realidade das três últimas décadas mudou bastante, pois os níveis de progressividade foram significativamente reduzidos e a desigualdade cresceu substancialmente, fatores responsáveis pela rediscussão teórica desses modelos ótimos de tributação que visavam apenas à eficiência econômica. Atualmente, verifica-se uma abordagem mais pragmática e realista do sistema tributário, o que se pode observar pelos comentários do economista liberal britânico James Mirrless, que destaca o agravamento da desigualdade social e a piora na distribuição de riquezas como fatores decisivos para a formulação da chamada “nova teoria da tributação ótima” e dos novos modelos de políticas públicas e políticas tributárias em geral.⁷⁶⁸

Aparentemente, os estudos internacionais conduzidos por Thomas Piketty⁷⁶⁹, entre outros, bem como algumas pesquisas incipientes produzidas no Brasil, indicam que existe um espaço amplo para perseguir simultaneamente maior equidade e eficiência antes que surja a necessidade de escolha entre os conceitos.

⁷⁶⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e Combate dos Principais entraves à Igualdade Social e ao Desenvolvimento Econômico. *Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p.1-40, 2017. p. 11-14.

⁷⁶⁷ MIRRLESS, J. *et al.* *Tax by design: the Mirrless review*. Oxford University Press, 548. p. 2011. *passim*. O estudo elaborado por economistas britânicos liderado pelo prêmio Nobel James Mirrless, que sintetiza uma visão atualizada sobre a teoria da tributação ótima e sobre a dicotomia entre equidade e eficiência tributária.

⁷⁶⁸ MIRRLESS, J. *et al.* *Tax by design: the Mirrless review*. Oxford University Press, 548. p. 2011. p. 08. O autor aponta que: “A renda e a riqueza estão pior distribuídas do que há 30 anos. Raramente é entendido o quão dramática foi essa mudança e o quão importante é para a formulação das políticas públicas em geral e da política tributária em particular.” Tradução nossa: “Income and wealth are much less equality distribute across the population than they were 30 years ago. It is rarely understood quite dramatic that change has been, nor how important it is for the formulation of public policy in general and tax policy in particular”.

⁷⁶⁹ PIKETTY, Thomás; SAEZ, Emanuel. A Theory of Optimal Capital Taxation. *NBER Working Paper*, Cambridge, n. 17989, abr. 2012, *passim*.

Em particular, algumas medidas que visam a dar maior neutralidade ao sistema tributário brasileiro também podem contribuir para uma maior equidade, principalmente horizontal, mas também vertical.⁷⁷⁰ A equidade horizontal diz respeito à propriedade de um imposto proporcionar tratamento igual a agentes com o mesmo nível de renda, independentemente da natureza de sua renda – do trabalho ou do capital, proveniente de aplicações financeiras, aluguel ou investimento em ações⁷⁷¹. Já a equidade vertical está relacionada mais diretamente à progressividade, com a capacidade de determinado imposto diferenciar os indivíduos segundo sua capacidade contributiva, gravando proporcionalmente mais os ricos.

Segundo apontado por Bernad Appy, Eurico de Santi e outros nomes que integram o núcleo de pesquisas da Fundação Getúlio Vargas em São Paulo, o diagnóstico abrangente das distorções do nosso modelo de tributação sobre a renda deve destacar a falta de isonomia com que as rendas são tratadas e as várias formas de erosão da base tributária decorrentes de isenções, planejamento tributário ou regimes tributários preferenciais, o que permite que se afirme que no Brasil, tanto a equidade vertical quanto a horizontal são violadas:

À força de isenções que beneficiam pessoas de altos rendimentos, a progressividade (equidade vertical) estabelecida na lei para pessoas físicas deixa de se realizar. A erosão da base também reduz indevidamente a receita tributária, forçando o erário público a recorrer, para seu financiamento, a formas de tributação menos justas e eficientes.⁷⁷²

Os autores referem-se não só à já mencionada isenção de dividendos distribuídos, que para eles se justificou no passado com a escolha de um modelo que concentrou a tributação do lucro no nível da empresa (evitando, assim, a chamada bitributação dos lucros),

⁷⁷⁰ ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. *Novos Estudos. Cebrap*. São Paulo, v. 37, n. 02, maio/ago. 2018.

⁷⁷¹ SCHÖN, Wolfgang, Capital Gains Taxation in Germany. *British Tax Review No. 6*, pp. 620-627, 2005. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1551347. Acesso em: 19/07/2019 destaca nesse contexto que a tendência internacional no sentido de que a tributação sobre rendas de ganhos de capital seja efetuada de forma unificada à tributação sobre a renda do trabalho ou de outras aplicações financeiras. Essa tendência estaria refletida nas modernas atualizações da legislação de tributação sobre a renda alemã, que anteriormente distinguiam rendas de ganhos de capital de outras formas de rendimento e atualmente passaram a tratar esses rendimentos de forma mais uniforme, à exceção dos ganhos de capital oriundos de vendas de imóveis de uso pessoal.

⁷⁷² APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaías; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. *Projeto: Propostas de reformas para destravar o Brasil*. Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV), 2018. Disponível em: http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acesso em: 25 out. 2018. p. 9.

mas a outras formas de isenção conferidas pela legislação ou garantidas por meio de planejamento tributário abusivo.⁷⁷³

Em especial, Bernard Appy *et al.* apontam as falhas existentes nos nossos regimes tributários simplificados, como o Simples e Lucro Presumido, que apresentam margens de enquadramento muito amplas comparativamente ao resto do mundo (em termos de faturamento) e abrem brechas para que os rendimentos pessoais (relacionados ao trabalho) possam ser tratados como renda empresarial ou como lucros isentos na distribuição para a pessoa física. No nível das empresas, como abordado anteriormente, também haveria *estímulo* para conglomerados dividirem-se para reduzir a carga tributária, concentrando artificialmente os custos nas empresas que pagam tributos com base no “lucro real” e transferindo o máximo possível de faturamento (até R\$ 78 milhões anuais) para as empresas enquadradas no “lucro presumido”.⁷⁷⁴

Além disso, os autores chamam atenção para os inúmeros incentivos fiscais que foram inseridos ao longo do tempo na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, dos quais os Juros sobre Capital Próprio (JCP) são apenas o caso conhecido, e que acabaram erodindo a base de cálculo desses dois tributos. Na prática, cada empresa acaba tendo uma distinta carga tributária efetiva sobre seus lucros⁷⁷⁵. Esse fato, somado à isenção dos dividendos distribuídos às pessoas físicas, acabaria por favorecer os mais ricos.

Por outro lado, um conjunto de pesquisas empíricas internacionais tem demonstrado que, embora haja uma relação entre lucro da empresa e lucro distribuído, a incidência da tributação é diferente não apenas do ponto de vista formal (pessoa jurídica versus pessoa física como sujeito passivo do tributo), como também pode ser do ponto de vista econômico,

⁷⁷³ APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaías; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. *Projeto: Propostas de reformas para destravar o Brasil*. Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV), 2018. Disponível em: http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acesso em: 25 out. 2018. p. 9.

⁷⁷⁴ APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaías; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. *Projeto: Propostas de reformas para destravar o Brasil*. Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV), 2018. Disponível em: http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acesso em: 25 out. 2018. p. 17-19.

⁷⁷⁵ APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaías; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. *Projeto: Propostas de reformas para destravar o Brasil*. Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV), 2018. Disponível em: http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acesso em: 25 out. 2018. p. 17-19.

na medida em que as empresas, dependendo do seu poder de mercado, poderiam transferir o ônus tributário para seus trabalhadores ou para os preços dos seus bens e serviços.⁷⁷⁶

Enquanto a tributação de dividendos distribuídos inequivocamente incide sobre os acionistas das empresas, a tributação dos lucros empresariais pode eventualmente recair sobre consumidores e trabalhadores do setor, tendo efeitos regressivos. Por esse motivo, e também pela acentuada competição tributária internacional, evidencia-se atualmente uma tendência de os países reduzirem as alíquotas incidentes sobre o lucro das empresas, como o recente caso dos Estados Unidos, que reduziram o imposto corporativo de 35% para 21% no nível federal, mas mantiveram inalterada a tributação de dividendos.⁷⁷⁷

Nesse contexto, observa-se que metade dos 35 países da OCDE reduziu a tributação do lucro das empresas ao mesmo tempo em que previamente aumentou a tributação dos dividendos distribuídos a pessoas físicas.⁷⁷⁸ Portanto, a opção pela maior concentração da tributação na pessoa física mostrar-se-ia mais adequada no contexto de guerra fiscal (pois o ônus recai sobre o acionista, de acordo com a legislação nacional do país de destino, independentemente de onde estiver localizada a empresa). Essa opção ainda permitiria a aplicação do princípio da progressividade ao possibilitar a diferenciação do grau de tributação de acordo com a capacidade contributiva individual desse acionista.

Essa seria uma alternativa de resgate prático do relativamente esquecido princípio da progressividade. Possibilitaria, ainda, uma adequação do sistema tributário às tendências internacionais, assim como a simplificação e uniformização do tratamento tributário às distintas fontes de renda (via restrição das brechas de erosão da base tributária e eliminação de isenções injustificadas), que podem indiretamente contribuir para tornar o imposto sobre a renda mais equitativo, tanto do ponto de vista horizontal quanto vertical.

Por fim, dois modelos internacionais podem servir de referência para a reforma do nosso sistema de tributação sobre a renda com foco na equidade: o modelo dual nórdico e o modelo clássico, ou modelo amplo de tributação sobre a renda, com mecanismos de

⁷⁷⁶ ALTSHULER, R.; HARRIS, B. H.; TODER, E. Capital income taxation and progressivity in a global economy. *Va. Tax Rev.*, v. 30, n. 355, p. 355-388, 2010. p. 360-362.

⁷⁷⁷ BUITER, Willem; SIBERT, Anne. The US corporate tax cut debate. *VOX CEPR Policy Portal*, 30 maio 2018. Disponível em: <https://voxeu.org/article/us-corporate-tax-cut-debate>. Acesso em: 17 nov. 2018.

⁷⁷⁸ GOBETTI, Sergio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017, p. 705-743, p. 737. No mesmo sentido vide Orair e Gobetti quando os autores destacam que: “Seguindo os princípios orientadores da segunda seção, um caminho a ser traçado é uma reforma que reduza o imposto sobre o lucro da empresa, e, ao mesmo tempo, amplie o potencial arrecadatório e a progressividade do IRPF”. ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. *Novos Estudos - Cebrap*, São Paulo, v. 37, n. 02, p. 213-244, maio/ago. 2018. p. 237.

integração da tributação da pessoa jurídica e da pessoa física⁷⁷⁹, a exemplo do adotado por Austrália, Canadá, Nova Zelândia e, mais recentemente, Chile.

O modelo dual assim se denomina porque, diferentemente do modelo clássico, trata a tributação da renda do capital separadamente da tributação renda do trabalho, submetendo-a geralmente a uma alíquota linear. No caso dos lucros, a tributação das pessoas físicas complementa a tributação também realizada nas empresas, totalizando uma carga tributária que equivale à alíquota máxima aplicável às rendas do trabalho⁷⁸⁰.

Na prática, o modelo dual não tributa as rendas do capital de forma progressiva, embora alguns países nórdicos, como a Noruega, adotem uma sistemática em que a alíquota efetiva aplicável aos lucros distribuídos depende da taxa de rentabilidade da atividade empresarial, na medida em que a tributação só atinge o retorno do capital que ultrapasse o patamar que seria obtido caso os recursos fossem aplicados no mercado financeiro. Digamos, por exemplo, que a taxa de retorno considerada normal, obtida com aplicações financeiras, seja de 6% ao ano. Então, se uma atividade empresarial gerar um lucro equivalente a 12% do capital social da empresa, apenas metade desse lucro (12% menos 6%) deverá ser tributada pela alíquota vigente.⁷⁸¹

Esse mecanismo é adotado para manter uma neutralidade entre todos os destinos possíveis ao capital, não desestimulando a atividade empresarial em comparação ao retorno de capital que seria possivelmente obtido em aplicações financeiras. Da mesma forma, esse modelo desincentiva a transfiguração de renda do trabalho em renda do capital, priorizando a manutenção de um nível de equidade horizontal, que mantém a igualdade entre a tributação de

⁷⁷⁹ Para maiores detalhes sobre uma mais ampla variedade de modelos que praticam a tributação de dividendos existentes no mundo, vide CASTRO, Fábio Ávila de. *Imposto de renda da Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*. 2014. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Departamento de Economia, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018. p. 52 e seguintes.

⁷⁸⁰ GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2017. p. 705-743. p. 734.

⁷⁸¹ ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. *Novos Estudos. Cebrap*, São Paulo, v. 37, n. 02, p. 213-244, maio/ago. 2018. p. 221. Os autores comentam que: “O modelo dual, que será detalhado mais à frente, é uma tentativa de se integrar a tributação da renda da pessoa jurídica e da pessoa física de maneira coerente e prover isonomia no tratamento tributário entre as várias fontes de renda, ao mesmo tempo que se preserva a progressividade na tributação dos rendimentos do trabalho e do retorno excedente da poupança”. Nesse sentido, também GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2017. 705-743, p. 733.

diversos tipos de rendas iguais, independentemente da origem dessas rendas, se do trabalho ou capital.⁷⁸²

O segundo modelo de referência mencionado, denominado clássico ou amplo, adota um sistema de imputação e submete as rendas do capital à tributação progressiva juntamente com as rendas do trabalho. No entanto, elimina ou ameniza o efeito da dupla tributação dos lucros ao permitir que as pessoas físicas se creditem de parte ou de todo o imposto sobre o lucro pago no nível das empresas⁷⁸³.

Desse modo, as pessoas de menor renda poderiam, inclusive, receber uma restituição de imposto, enquanto as de maior renda, enquadradas nas faixas superiores de tributação, teriam um acréscimo a pagar. Assim, para as pessoas físicas de maior renda, a tributação poderia ser igual ou superior, dependendo da alíquota vigente, àquela que seria aplicada com o modelo dual, mas, para as de menor renda, a tributação seria menor, de forma a garantir o respeito ao princípio da equidade vertical⁷⁸⁴.

Para países como o Brasil, em que a desigualdade de renda é expressiva, especialmente em relação às rendas do capital, diferentemente do que ocorre no norte europeu, talvez esse segundo modelo clássico ou amplo de tributação sobre a renda, em que todas as rendas são submetidas conjuntamente a uma tabela progressiva (e no qual a parcela do imposto sobre lucro da empresa atribuído a cada acionista pudesse ser abatida na declaração de ajuste anual), seja mais adequado. Porém, a aplicação mais equitativa desse modelo requereria que a tabela progressiva do imposto sobre a renda fosse reformada, de maneira a incluir alíquotas maiores do que as atuais, cuja máxima é de 27,5%⁷⁸⁵. A tendência

⁷⁸² GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2017. 705-743, p. 739.

⁷⁸³ GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2017. 705-743.

⁷⁸⁴ CASTRO, Fábio Ávila de. *Imposto de renda da Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*. 2014. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Departamento de Economia, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf. Acesso em: 18 abr. 2018, p. 52. O autor define esse modelo como de imputação plena, referindo que: “o acionista recebe um crédito equivalente ao total do imposto pago pela pessoa jurídica em relação ao dividendo recebido.

⁷⁸⁵ Nesse mesmo sentido, vide CASTRO, Fábio Ávila de. *Imposto de renda da Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*. 2014. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Departamento de Economia, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf. Acesso em: 18 abr. 2018. p. 49.

internacional indica que, se alíquotas confiscatórias como as do passado, acima de 70%, são ineficientes, alíquotas muito baixas são inapropriadas para países desiguais.

A necessidade de aumento de alíquotas de Imposto sobre a Renda também se demonstra em função da carga tributária nacional elevada, pois a manutenção de baixos patamares desse imposto implica a oneração maior do consumo para fins de manutenção dos patamares arrecadatórios, como ocorre no Brasil. Essa fórmula acaba por prejudicar os mais pobres, que despendem parcelas maiores de suas rendas em consumo. Para que a situação melhorasse, seria interessante que pelo menos a alíquota máxima do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física se situasse em patamar próximo do nível da carga tributária no Brasil, de 33%⁷⁸⁶, a fim de possibilitar que a tributação sobre o consumo (de caráter regressivo) fosse gradualmente reduzida.

Em termos de sugestões possíveis neste estudo, destaca-se que as principais alternativas de reformas deveriam ser debatidas no âmbito de atuação autorizado pelas possibilidades de discricionariedade atribuídas ao legislador⁷⁸⁷, democraticamente legitimado. Essa constatação decorreria também da premissa segundo a qual as grandes escolhas em uma sociedade sejam políticas e caibam exatamente ao Poder Legislativo.

Portanto, as grandes reformas estruturais legislativas não seriam de responsabilidade do Poder Judiciário⁷⁸⁸, representando escolhas públicas formuladas pelo legislador democraticamente legitimado. Essa é, naturalmente, uma qualidade do regime democrático e do Poder Legislativo nas democracias, mas, ao mesmo tempo, diante da realidade dos inúmeros interesses representados na esfera do Congresso Nacional, um entrave.

⁷⁸⁶ Vide: BRASIL. Receita Federal. *Relatório Carga Tributária do Brasil – 2017* (Análises por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, nov. 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2019.

⁷⁸⁷ Ou segundo a “discricionariedade epistêmica do legislador”, nas palavras de Robert Alexy. Vide: ALEXY, Robert. *Epílogo à la Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de Espanha, 2004. p. 82 e seguintes. Essa liberdade de ação epistêmica legislativa seria decorrente, entre outras premissas, segundo Alexy, daquilo que denomina como a “liberdade de ação formal do legislador”, que seria fundamentada em uma decisão proferida pelo Tribunal Constitucional federal (BVerf 50,290 332) quando autor refere que: “A incerteza sobre os efeitos de uma lei em um futuro incerto não pode eliminar a competência do legislador para proferir uma lei, ainda quando esta seja de grande transcendência.”- tradução da autora. Tradução nossa: “La incertidumbre sobre los efectos de una ley en un futuro incierto no puede eliminar la competencia del Legislador para proferir una ley, aún cuando ésta sea de gran trascendencia”.

⁷⁸⁸ Nesse contexto, observe-se ainda a tradição da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal brasileiro, que tende a não interferir sobremaneira nas opções político-legislativas, sob o argumento da separação de poderes e da reserva de competência do Poder Legislativo. Vide ainda notas de rodapé n. 473 e 474. No mesmo sentido, acerca da impossibilidade de revisão dos critérios do legislador pelo judiciário: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 312.

Observadas essas questões e dificuldades, e talvez ou possivelmente o caráter utópico das ideias aqui defendidas, diante das já consideradas dificuldades que as opções políticas pela implementação prática de uma sociedade mais solidária representem, mas com a crença de que “as utopias servem para caminhar”⁷⁸⁹, são feitas a seguir sugestões como tentativa de colaboração no sentido de que se alcance algum progresso em termos de promoção de um modelo de tributação mais justo e solidário em nosso país.

Dentre as possibilidades que podem ser vislumbradas neste estudo, entende-se que uma alíquota máxima de cerca de 35% (patamar próximo e levemente superior ao da carga tributária nacional) sobre as rendas auferidas pelas pessoas físicas, sejam estas rendas provenientes do trabalho ou da remuneração do capital, seria um bom ponto de partida para uma reforma tributária progressiva e vinculada à maior promoção de patamares de efetividade ao princípio da solidariedade tributária. Nesse modelo, as rendas do trabalho ou do capital, oriundas de lucros e dividendos distribuídos ou de investimentos financeiros, seriam tributadas separadamente durante o ano-calendário, submetidas a distintas regras de tributação na fonte, mas somadas na declaração de ajuste anual, quando seria apurado o imposto devido com base em uma tabela progressiva de alíquotas que preveria a dedução dos valores já pagos.

Além da dedução do imposto retido na fonte, o modelo poderia incluir um mecanismo de dedução da base de cálculo do imposto de cada pessoa física relativo à atualização monetária do seu patrimônio, garantindo a incidência apenas sobre o retorno real do capital, ou seja, o retorno do capital que exceda a inflação, esteja ele investido em imóveis, ações ou títulos públicos. Dessa forma, ao mesmo tempo em que se aumentaria a alíquota sobre os ganhos de capital de 15% para até 35%, poder-se-ia evitar o gravame de ganhos provenientes puramente da reposição da inflação, tornando o sistema tributário, também nesse aspecto, mais justo e progressivo.

Em um novo contexto tributário mais equitativo, ainda, os atuais arts. 9º e 10º da Lei 9249/1995, os quais, respectivamente, permitem a de dedução dos juros sobre o capital próprio na apuração do IRPJ e da CSLL e a isenção da tributação de lucros e dividendos seriam necessariamente revogados. Portanto, os benefícios em questão deixariam de existir,

⁷⁸⁹ GALEANO, Eduardo. *Las Palabras Andantes*. Buenos Aires: Catálogos, 2001. p. 230. O autor registra o possível sentido da utopia segundo as palavras de Fernando Birri sobre o tema, referindo que: “Ela está no horizonte – diz Fernando Birri-. Me aproximo dois passos e ela se distancia dois passos. Caminho dez passos e o horizonte corre dez passos mais para lá. Por muito que eu caminhe, nunca a alcançarei. Para que serve a utopia? Para isso serve: para caminhar.” Tradução nossa: “Ella está en el horizonte – disse Fernando Birri -. Me acerco dos passos, ella se aleja dos passos. Camino diez passos y el horizonte se corre diez passos más allá. Por mucho que yo camine, nunca la alcanzaré. ¿Para qué sirve la utopia? Para eso sirve: para caminar.”

passando a ser prevista na legislação a incidência de IRPF proveniente de dividendos distribuídos segundo uma tabela progressiva. Naturalmente, conforme já mencionado, essa tributação sobre dividendos deverá primeiramente estar “integrada” à tributação sobre os lucros da empresa, sendo previsto um mecanismo em que o total da tributação incidente sobre a pessoa jurídica e física não se demonstre como excessivo ou superior a patamares de rendimentos aplicáveis ao trabalho ou a rendas de capital.

Nesse contexto de necessária busca de equilíbrio ao novo modelo, a alíquota escolhida para incidir na fonte sobre os lucros auferidos pela empresa ou sobre os rendimentos de aplicações financeiras caracterizar-se-ia como menos relevante. Funcionaria como uma espécie de instrumento de antecipação do imposto a ser mensurado anualmente de forma integrada aos rendimentos totais auferidos pelo titular de dividendos, considerando o somatório de todas as rendas auferidas pelas pessoas físicas, e condicionado à magnitude de seu patrimônio.

Inclusive, segundo a realidade mundial atual, delineada pelo capitalismo global, que oferece às empresas, de certa forma, uma escolha em relação ao lugar de seu estabelecimento ou a possibilidade de fuga de capitais, seria interessante que, de maneira condizente com as principais tendências internacionais, as alíquotas incidentes sobre o lucro na pessoa jurídica fossem reduzidas e acompanhadas de um acréscimo de patamares na pessoa física⁷⁹⁰.

Observa-se que algumas propostas de reforma tributária atualmente em discussão, inclusive sustentadas pelo atual governo de Jair Bolsonaro, incluem novamente no debate o tema da tributação de dividendos distribuídos, medida que seria acompanhada por uma redução das alíquotas vigentes em relação ao lucro das pessoas jurídicas. Contudo, a proposta em questão prevê, em princípio, até onde já foi divulgado, que a tributação sobre dividendos distribuídos se dê por uma alíquota única ou *flat*, sem previsão de progressividade, o que, conforme as premissas defendidas neste estudo, não produz incrementos de equidade ao sistema tributário. Além disso, a proposta em questão não inclui medidas de incremento de alíquotas de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física; pelo contrário, debate as possíveis reduções nessas alíquotas ou a fixação de uma alíquota máxima em torno de 15 a 20% em média ou de 25% para contribuintes com rendimentos superiores a 30 mil reais mensais, o que representa um nítido decréscimo em relação à atual alíquota máxima de 27,5%⁷⁹¹.

⁷⁹⁰ ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. *Novos Estudos* - Cebrap, São Paulo, v. 37, n. 02, p. 213-244, maio/ago. 2018. p. 219-220.

⁷⁹¹ Nesse sentido vide: RESENDE, Thiago. Governo estuda mudança na tributação das empresas, diz Bolsonaro nas redes sociais. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 30 mar. 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/03/governo-prepara-mudanca-na-tributacao-das-empresas-diz->

Assim, embora a proposta atualmente debatida pelo governo apresente o mérito de reincluir no debate a questão da tributação de dividendos distribuídos, não teria maiores possibilidades de promoção de incrementos em termos de equidade do sistema tributário como um todo, ao apenas defender a tributação desses dividendos por uma alíquota única e ignorar a necessidade de ampliação dos níveis de progressividade na tributação sobre os rendimentos da pessoa física, inclusive propondo a diminuição das alíquotas atualmente vigentes. Nesse contexto, em realidade, a proposta em questão tenderia a colaborar para a manutenção dos acentuados níveis de desigualdade social e de diferenciações em termos de incidência que beneficiam a parcela da população detentora de altos rendimentos.

Por fim, como mecanismo coadjuvante no processo de redução de desigualdades, seria interessante que nosso país implementasse um imposto mais progressivo sobre a herança, não com objetivos arrecadatórios, mas distributivos e meritocráticos. Ou seja, a faixa de isenção de um imposto sobre herança deveria ser suficientemente alta para não onerar boa parte da sociedade, ao mesmo tempo em que deve atingir alíquotas mais altas para valores de patrimônio muito elevados.

6 CONCLUSÃO

Segundo o novo paradigma jurídico delineado no contexto pós-positivo, o direito tem necessariamente conteúdo moral e incorpora valores que espelham a ideologia da sociedade, seus postulados básicos e fins, servindo de guia na tarefa de interpretação constitucional e de todo o sistema jurídico. Nas modernas constituições democráticas, esses valores sociais são, inclusive, positivados constitucionalmente através de princípios constitucionais.

O conceito de solidariedade, inicialmente pertencente ao campo da sociologia, representando o dever do indivíduo em relação ao seu semelhante e à sociedade que integra, necessário para o convívio social e também decorrente deste mesmo convívio, seria um desses valores consolidados através de princípios. Atualmente, o conceito de solidariedade integra diversos ordenamentos constitucionais contemporâneos, a exemplo do brasileiro, que consolida no art. 3º da Constituição Federal o objetivo constitucional da república de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Sob a doutrina do neoconstitucionalismo e da centralidade das constituições no ordenamento jurídico que lhe é inerente, a doutrina solidarista se desenvolveu de forma concomitante e conjugada a outras questões consideradas de fundamental importância, a exemplo da preocupação com a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana, da eficácia dos direitos fundamentais, dos objetivos voltados à redução das desigualdades sociais e a realização da justiça social.

Ainda, segundo uma visão sistemática do direito, segundo a qual o ordenamento deve se constituir como um todo lógico e coerente, a solidariedade consagrada no texto constitucional produziria efeitos em todos os ramos jurídicos, inclusive o tributário. Portanto, a partir da interpretação sistemática aplicada ao direito tributário, e num contexto em que as ordens jurídicas parciais, dentre elas a ordem jurídico-tributária, devam observância aos princípios constitucionais, é forçosa a conclusão no sentido de que a tributação necessariamente respeite, entre outros, o princípio da solidariedade, o princípio que decorre da dignidade humana, os direitos fundamentais, assim como os princípios da justiça e da igualdade.

Partindo do estudo da distinção entre princípios, regras e valores jurídicos, elemento chave quando se estuda a teoria dos direitos fundamentais, a posição desenvolvida na tese é no sentido de que a solidariedade, embora apresente uma envergadura axiológica, se adequaria melhor à condição de princípio jurídico. Assim, o estudo trabalha o conceito de solidariedade com características de dever-ser, relacionada à imposição de deveres

constitucionais, procurando-se formular, ainda, uma tentativa de demonstração da relação entre o princípio da solidariedade e o valor da justiça, em especial no que pertine às buscas e possibilidades de realização de justiça social através da tributação.

A justiça social que se almeja traduzir em justiça tributária demandaria o recurso a diversos outros princípios constitucionais. Desse contexto decorreria a necessária relação entre o princípio da solidariedade e o princípio da capacidade contributiva, considerando-se que o dever de solidariedade represente uma exigência de caráter social que impõe o dever geral e de cada indivíduo de contribuir em função de sua capacidade em favor da coletividade. Essa visão, portanto, se afasta do individualismo e procura consolidar o dever de todos de contribuir em benefício do interesse comum, segundo valores morais legitimadores da tributação.

Ainda, segundo o princípio da progressividade tributária, deveriam ser estabelecidas distinções entre os contribuintes através de alíquotas progressivamente maiores para aqueles detentores de maiores riquezas e rendas, o que se constituiria como ferramenta à promoção de menores níveis de desigualdade material, de tributação segundo a capacidade contributiva e de justiça social.

Essas seriam ferramentas para que se dê efetividade ao princípio da solidariedade tributária, de fundamental importância quando o ordenamento jurídico procura se organizar no sentido de implementar uma tributação justa e equitativa. A justiça tributária, portanto, seria essencialmente redistributiva, concretizando-se através desses princípios, que traduziriam a aplicação do princípio-valor da solidariedade no âmbito tributário e permitiriam um nível razoável de realização dos direitos fundamentais e de coesão social. Assim, a carga tributária deveria recair mais sobre os mais ricos e ser aliviada em relação aos mais pobres, segundo uma regra ética que integra o conceito de Estado Social e Democrático de Direito.

Entretanto, num contexto em que se considere a solidariedade enquanto princípio, teoricamente seria aceitável que se sustente a sua aplicação não absoluta ou graduável, segundo possibilidades da realidade social e do ordenamento jurídico, e também, segundo o viés político ou o grau de aplicação que realmente se pretenda conferir ao princípio. Essa consideração, contudo, não se constituiria como justificativa para o afastamento do princípio da solidariedade, como ocorre em muitos casos. Pelo contrário, esse contexto principiológico em realidade deveria conduzir à interpretação segundo a qual o princípio da solidariedade se constitua como um valor moral juridicizável ou princípio-guia que orienta e justifica a tributação imposta segundo a capacidade contributiva, assim como determina a necessidade de correlação entre direitos fundamentais e deveres fiscais.

Portanto, a solidariedade projetada para o plano da interpretação do ordenamento jurídico deve ser relacionada à ideia de máxima eficácia possível da Constituição e dos valores constitucionalmente consagrados, voltada à efetividade do princípio da dignidade da pessoa humana e à máxima eficácia dos princípios definidores de direitos e garantias fundamentais, servindo o texto constitucional como proposta de instauração de padrões sociais a serem buscados.

Contudo, em que pese esse delineamento constitucional, destacou-se na tese o problema decorrente da constatação de que o princípio da solidariedade, uma vez consolidado no texto constitucional, tem eficácia jurídica, porém, observado o contexto da legislação infraconstitucional, especialmente em termos de tributação sobre a renda, o princípio não produz os desejados efeitos sociais. Assim, a despeito de tais premissas e princípios constitucionais, a realidade brasileira atual estaria muito distante de concretização desses objetivos, caracterizando-se por um baixo ou baixíssimo nível de efetividade do princípio da solidariedade tributária.

Com efeito, evidenciados os baixos níveis de progressividade da tributação sobre a renda da pessoa física e as variadas possibilidades de isenções existentes atualmente na legislação pátria, a exemplo da isenção da tributação sobre dividendos distribuídos, o que se verifica é que, em realidade, o sistema é criador e alimentador de imensas desigualdades sociais.

Essa conclusão é formulada na tese a partir de uma série de dados que relacionam baixos níveis de progressividade da tributação sobre a renda e o crescimento de desigualdades sociais, tanto no nosso país como em nível mundial. Outro dado que corrobora a constatação no sentido de que o sistema é alimentador das desigualdades estaria relacionado à demonstração de que os baixos níveis de progressividade ou os cortes de impostos apenas resultem em concentrações de renda e riqueza gradualmente maiores no topo da pirâmide social, o que em nenhum aspecto reverteria em benefícios para o grupo dos menos favorecidos socialmente.

O estudo conclui que um certo nível de desigualdades sociais seria natural ao capitalismo e inerente ao sistema. Contudo, o que se procura criticar seriam os níveis elevados ou elevadíssimos desses patamares de desigualdades atualmente verificados no Brasil e no mundo, os quais em nenhum aspecto seriam benéficos ao grupo daqueles que menos possuem e tampouco à sociedade como um todo.

Da mesma forma, a tese questiona e critica a cultura da meritocracia e da ausência de responsabilidade do Estado pela situação dos indivíduos, a qual não poderia prosperar

segundo o padrão constitucional delineado pelo Estado Social e Democrático de Direito. Demonstra-se, assim, que a efetividade do nosso modelo constitucional demandaria uma ampla revisão do sistema tributário em vigor, o que não significaria, contudo, que seja prudente aumentar a carga tributária ou o tamanho do Estado. As sugestões, portanto, são construídas no sentido de que devam ser implementadas reformas direcionadas à maior progressividade da tributação sobre a renda, evidenciada como uma das únicas ferramentas de redução de acentuados níveis de desigualdades.

Ainda, uma vez considerado que não caberia ao Poder Judiciário o papel de imiscuir-se na atividade legiferante e de traçar políticas públicas, o estudo considera que as reformas no sistema tributário vigente devam ser viabilizadas pela atuação do Poder Legislativo, segundo critérios de discricionariedade do legislador. Portanto, o controle da injustiça legal seria eminentemente político, sendo as soluções propostas na tese para o problema de falta de efetividade do princípio da solidariedade tributária eminentemente legislativas e construídas a partir de propostas de reforma tributária.

A tese procura demonstrar, ainda, que essas escolhas públicas demandariam, para além de opções políticas, sociais e filosóficas, também a constante preocupação em relação ao cotejo entre os conceitos de equidade na tributação e eficiência econômica. Assim, se destaca que mesmo as modernas teorias da tributação ótima desenvolvidas em especial nos Estados Unidos, voltadas principalmente à maximização da eficiência econômica, atualmente não desconsideram a necessidade de busca de conciliação entre os chamados níveis ótimos de imposição, que não desestimulem a atividade econômica, e modelos de maximização de bem-estar social e de redução de desigualdades sociais extremadas, o que justificaria a adoção de esquemas mais progressivos de tributação, em especial sobre a renda e o capital.

Nesse contexto, relaciona-se o potencial do Imposto sobre a Renda, com maior destaque à tributação sobre renda da pessoa física, para a redução de desigualdades sociais, apontando também para a influência da tributação progressiva como instrumento de mitigação dos elevados níveis de desigualdades sociais existentes hoje no mundo e no Brasil, uma vez que as possibilidades de redistribuição viáveis através de gastos em nosso país já teriam atingido seus limites.

Ainda, por influência das pesquisas internacionais que vinculam baixos níveis de progressividade tributária e altos níveis de desigualdades, procura-se levantar as informações atualmente disponíveis no Brasil sobre essa realidade. Assim, observa-se que os dados brasileiros atuais, baseados nas pesquisas que partem das declarações de Imposto sobre Renda da Pessoa Física, apontam para conclusões distintas daquelas que decorriam das constatações

baseadas nas pesquisas domiciliares, que indicavam reduções da desigualdade no Brasil, provavelmente em decorrência das limitações das pesquisas em domicílios em termos de mensuração dos níveis de renda da fatia da população formada pelos ricos ou muito ricos, em geral tendentes à omissão de diversas modalidades de rendimentos, especialmente rendas de capital.

Portanto, a nova realidade dos dados baseados nas pesquisas que partem das declarações de renda evidenciam que o Brasil é um país com níveis altíssimos de concentração de renda e riqueza, sendo que o 1% mais rico deteria entre 25% a 28% da renda, e a parcela representada pelo 0,1% que mais detém chegaria a concentrar 13% a 14%, o mesmo que os 50% mais pobres. Essa situação de desigualdades alarmantes em nosso país seria decorrente dos baixos níveis de progressividade aplicáveis à tributação sobre a renda da pessoa física e de diversos outros institutos que colaboram para o distanciamento ainda maior da realidade brasileira em relação a níveis razoáveis de igualdade social.

Outra questão destacada na tese é que, ao mesmo tempo em que se consolidou o modelo de Estado Social e Democrático de Direito na Constituição Federal de 1988, com a previsão de uma série de direitos fundamentais e de uma rede de proteção social que demandaria altos custos ao Estado, as alíquotas de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, até então razoavelmente elevadas e progressivas, sofreram substanciais reduções através da Lei 7.713/88, que diminuiu a alíquota máxima de 45% para 25%. Essas reformas de conteúdo neoliberal direcionadas ao corte de impostos foram completadas através da Lei 9249/1995, que instituiu a isenção de tributação sobre dividendos distribuídos e a possibilidade de dedução dos juros sobre o capital próprio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Esses benefícios seriam responsáveis por significativa redução de arrecadação, além de possibilitarem a realização de diversas operações de planejamento tributário. Como exemplos desse tipo de processo, menciona-se a isenção de tributação de dividendos distribuídos, que, aliada a outros fatores de redução de encargos trabalhistas, seria responsável pelo fenômeno da “pejotização” pela qual empregados inicialmente assalariados seriam motivados a criar empresas, para que assim possam se tornar recebedores de dividendos que ficam isentos de pagamento de IRPF. Outro exemplo é o da divisão de empresas e criação de holdings, com vistas ao enquadramento nos regimes simplificado e do lucro presumido, que permitiriam que valores de lucros excedentes aos percentuais fixados pela legislação como tributáveis simplesmente não sofressem incidência de Imposto sobre a Renda. Portanto, esses lucros acima de determinados patamares não seriam tributados na pessoa jurídica e tampouco na pessoa física, dada a isenção de tributação sobre dividendos distribuídos hoje em vigor.

Ainda, muito comum seria também a concentração de despesas de grupos empresariais naquelas empresas tributadas pelo lucro real, enquanto as empresas submetidas ao regime presumido ficariam com a maior parte do lucro, para que assim se pudesse recolher IRPJ e CSLL não sobre o lucro real, mas sobre o lucro estimado.

Contudo, essas modalidades de erosão de imposto possíveis e perfeitamente lícitas segundo o modelo de tributação neoliberal e a legislação em vigor no Brasil há mais de 20 anos, em realidade apenas resultariam no agravamento do problema da desigualdade social. Ademais, a suposta maior neutralidade da tributação apregoada por esses cortes de impostos não seria capaz de comprovar sua aptidão para estimular o crescimento econômico, como se pregava, por exemplo, quando da instituição da isenção de IRPF sobre dividendos distribuídos. Além disso, conforme dados exemplificativos trazidos na tese, acaso fosse retomada a tributação de dividendos a uma alíquota única de 15%, como vigia antes de 1995, o valor arrecadado renderia exemplificativamente o equivalente a R\$ 51 bilhões ou 0.8% do PIB, segundo um levantamento referente ao ano de 2015, sendo que um eventual incremento arrecadatório desse tipo permitiria a redução de alíquotas de outros impostos mais regressivos sobre o consumo, que oneram especialmente os mais pobres.

A tese, então, busca construir algumas propostas com vistas à reformulação dessa sistemática, com a sugestão de incremento das alíquotas de IRPF e uma alíquota máxima em torno de 35% incidente sobre a soma das rendas e proventos auferidos pelas pessoas físicas, independentemente de serem provenientes de rendas do trabalho ou do capital, oriundas de lucros e dividendos ou de investimentos financeiros, as quais seriam tributadas durante o ano calendário separadamente, mas somadas na declaração de ajuste anual. Para tanto, obviamente, deveria ser revogada a lei que permite a isenção da tributação sobre dividendos distribuídos, com a previsão da retomada dessa incidência, sendo a alíquota de IRPF incidente sobre esses dividendos calculada de forma unificada a todos os rendimentos auferidos pelo seu titular, segundo a tabela progressiva do IRPF e a capacidade contributiva individual ostentada pelo contribuinte. Nesse contexto, a taxa de dividendos via IRPF deveria ser integrada à tributação sobre a empresa, de forma que o total incidente sobre a pessoa jurídica e física não superasse o patamar aplicável aos rendimentos do trabalho ou a rendas de capital.

Essas seriam, portanto, algumas das alternativas relacionadas às reformas na tributação sobre a renda, com vistas à implementação de uma sistemática de incidência voltada à oneração maior dos mais ricos, segundo o princípio da progressividade tributária, o que conduziria à ampliação da base de cálculo do IRPF e a um aumento de arrecadação. Além disso, essa nova sistemática permitiria que impostos sobre consumo, de caráter iminentemente

regressivo, gradualmente diminuíssem. Essas medidas poderiam, portanto, colaborar para a que a sociedade tivesse reduzidos os níveis de desigualdades sociais hoje vigentes, assim como para a construção de um modelo que contribuísse para maiores níveis de efetividade do princípio constitucional da solidariedade tributária aplicado à tributação sobre a renda.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro, Adolph Wagner. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. São Paulo: Juspodivm, 2018. p. 97-112.

AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha. IRPJ e JCP: diferenciais brasileiros. *Revista Resenha da Bolsa*. São Paulo: BM&F, p. 33-38, fev. 2016.

ALEXY, Robert. *Epílogo à la Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Colegio de Registradores de la Propriedad, Mercantiles y Bienes Muebles de Espanha, 2004.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALTSHULER, R.; HARRIS, B. H.; TODER, E. Capital income taxation and progressivity in a global economy. *Va. Tax Rev*, v. 30, n. 355, p. 355-388, 2010.

APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaías; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. *Projeto: Propostas de reformas para destravar o Brasil*. Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV), 2018. Disponível em: http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acesso em: 25 out. 2018.

ÁVILA, Humberto. Limites a Tributação com base na seguridade social. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. Malheiros: São Paulo, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. Disponível em: http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf. Acesso em: 23 mar. 2017.

BARROSO, Luis Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. *Revista da EMERJ*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 15, p.11-45, 2001.

BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

BEREJO, Álvaro Rodriguez. *Igualdad Tributária y Tutela Constitucional*. Um Estudio de Jurisprudencia. Madrid: Marcial Pons, 2011.

BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BOURGEOIS, Leon. *L'idée de solidarité et ses conséquences sociales*. Essai d'une philosophie de la solidarité: conférences et discussion. 2. ed. Paris: Felix Alcan, 1907.

BRASIL. ANTEPROJETO CONSTITUCIONAL, elaborado pela Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, 1986. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/AfonsoArinos.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2019.

BRASIL. *Lei n. 9.249/1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Exposição de motivos. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>. Acesso em: 17 nov. 2018.

BRASIL. *Lei n. 9.249/1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm. Acesso em: 22 out. 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei 5.205/2016*. Altera os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, dispõe sobre a tributação das doações e heranças, do excedente do lucro distribuído pelas empresas optantes pelo lucro presumido e arbitrado, altera a tributação do direito de imagem e voz, altera o benefício fiscal concedido às empresas integrantes do Regime Especial da Indústria Química, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2083686>. Acesso em: 03 maio 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. História do Imposto de Renda. *Gráficos*, 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos/graficos>. Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. Receita Federal. *Relatório Carga Tributária do Brasil – 2017* (Análises por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, nov. 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (2 Turma). *Recurso Extraordinário n. 720.945 AgR./SP. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ITR. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS EM PERÍODO ANTERIOR À EC 42/2003. LEI 8.847/1994. INEXISTÊNCIA DE CONTRARIEDADE À REDAÇÃO ORIGINAL DO 153, § 4º, DA CF. ART. 145, § 1º, DA CF. NECESSIDADE DE TODOS OS IMPOSTOS GUARDAREM RELAÇÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO SUJEITO PASSIVO, INDEPENDENTEMENTE DE POSSUIREM CARÁTER REAL OU PESSOAL. IMPOSTOS DIRETOS. UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. Agravante: AGROPECUÁRIA DOMINGOS FERREIRA DE MEDEIROS S/C LTDA. Agravado: União. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 09 set. 2014. Disponível em:*

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+720945%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+720945%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ya9chdt>. Acesso em: 23 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário n. 388.312/MG. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E ECONÔMICO. CORREÇÃO MONETÁRIA DAS TABELAS DO IMPOSTO DE RENDA. LEI N. 9.250/1995. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR E CONTRARIEDADE AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. RECURSO CONHECIDO EM PARTE E, NA PARTE CONHECIDA, A ELE NEGADO PROVIMENTO. Recorrente: Sindicato dos Empregados em estabelecimentos bancários de Belo Horizonte. Recorrido: União. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 01 ago. 2011. Disponível em:*

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+388312%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+388312%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bs8l2pc>. Acesso em: 03 maio 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal pleno). *Recurso Extraordinário n. 562.045/RS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. Recorrente: Estado do Rio Grande Do Sul, Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 01 nov. 2018.*

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal pleno). *Recurso Extraordinário n. 586.693/SP. NULIDADE – JULGAMENTO DE FUNDO – ARTIGO 249, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Quando for possível decidir a causa em favor da parte a quem beneficiaria a declaração de nulidade, cumpre fazê-lo, em atenção ao disposto no artigo*

249, § 2º, do Código de Processo Civil, homenageando-se a economia e a celeridade processuais, ou seja, alcançar-se o máximo de eficácia da lei com o mínimo de atividade judicante, sobrepondo-se à forma a realidade. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas, presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Edison Maluf. Relator: Min. Marco Aurélio, 25 maio 2011. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=RE&numero=586693&origem=AP>. Acesso em: 23 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (2 Turma) *Recurso Extraordinário n. 406.9551 AgR/MG*. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. IPVA. PROGRESSIVIDADE. Agravante: Fábio Couto de Araújo Cançado e Outro(a/s). Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 4 out. 2011. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+406955%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+406955%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lpkwvwx>. Acesso em: 23 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal pleno). *Recurso Extraordinário n. 234.105/SP*. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. Recorrente: Adolfo Carlos Canan. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso, 08 abr. 1999. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=RE&numero=234105&origem=AP>. Acesso em: 23 fev. 2019.

BUCHANAN, James M. *Public Choice: The Origins and Development of a Research Program*, Working paper. Fairfax/Virginia: Center of Study of Public Choice - George Mason University, 2003.

BUFFON, Marciano. *O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003.

BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BUFFON, Marciano. Tributação como Instrumento de Intervenção Estatal: Breve História, desde a Modernidade à Idade Contemporânea, *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v.4, n.4, Rio de Janeiro, 2016

BUFFON, Marciano. *Tributação no Brasil no Século XXI – Uma abordagem Hermeneuticamente Crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BUFFON, Marciano e MATOS, Mateus Bassani. *Tributação no Brasil no Século XXII. Uma Abordagem Hermeneuticamente Crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BUFFON, Marciano e MARCOLAN, Evelyn Palomino. Tributação como Instrumento de Intervenção Estatal: breve história, desde à modernidade à idade contemporânea. *Revista de*

Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, 20p., 2016. p. 04. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/18322>. Acesso em: 21 mar. 2018.

BUITER, Willem; SIBERT, Anne. The US corporate tax cut debate. *VOX CEPR Policy Portal*, 30 maio 2018. Disponível em: <https://voxeu.org/article/us-corporate-tax-cut-debate>. Acesso em: 17 nov. 2018.

CALIENDO, Paulo. A Tributação Progressiva da Renda e a Redistribuição da Renda: o caso do Brasil. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, Belo Horizonte, v. 20, n. 40, p. 190-213, 2017.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CALIENDO, Paulo. Para uma nova interpretação constitucional em matéria tributária, *Revista Direitos Fundamentais & Justiça*, Porto Alegre, ano 5, n 15, p. 230-257, abr./jun. 2011.

CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang e TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direitos Fundamentais orçamento e reserva do possível*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 195-208.

CALIENDO, Paulo. Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 15, p. 191- 214, jul./set. 2009.

CALIENDO, Paulo Antônio. *Teoria Sistemática do Direito Tributário*. Disponível em: https://www.academia.edu/33132875/TEORIA_SISTEM%C3%81TICA_DO_DIREITO_TRIBUT%C3%81RIO. Acesso em: 20 set. 2017.

CALIENDO, Paulo. *Três Modos de Pensar a Tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6. ed. Lisboa: Almedina, 1991.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 13. reimp. Coimbra: Almedina, 2003.

CANNARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 3. Ed. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANNARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 3. ed. Introdução e tradução Menezes Cordeiro, Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (org.). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: GZ, 2015. p. 87-125.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Dimensões do Ativismo Judicial do STF*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *O dever fundamental de pagar “tributos” na Constituição de 1988*. Disponível em: <https://uerj.academia.edu/CarlosAlexandreDeAzevedoCampos>. Acesso em: 20 fev. 2018.

CARETTI, Paolo. *I Diritti Fondamentali. Libertà e Diritti social*. Torini: G. Giappichelli Editore, 2000.

CALSAMIGLIA BLANCAFORT, Albert. Eficiência y Derecho. *Doxa*, n. 4, p. 267-287, 1987. Disponível em: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10913/1/Doxa4_17.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018.

CASTRO, Fábio Ávila de. *Imposto de renda da Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*. 2014. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Departamento de Economia, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018.

CASABONA, Marcel Barreto. *O Princípio Constitucional da Solidariedade no Direito de Família*. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp031499.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2016.

CHASE, Jefferson. Taxpayers demand end to ‘Soli’ tax to boost eastern German economy. *DW – Made for Minds*. 09 nov. 2017. Disponível em: <https://p.dw.com/p/2nM7x>. Acesso em: 25 jul. 2019.

CHULVI, Maria Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

CERETTA, Clóvis. *Princípio da Capacidade Contributiva: sua aplicação nos impostos indiretos e nas demais espécies tributárias*. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS, Porto Alegre, 2017. Disponível em: <http://primopmtna01.hosted.exlibrisgroup.com/PUC01:PUC01:puc01000486932>. Acesso em: 06 abr. 2019.

COMANDUCCI, Paolo. *Constitucionalización y Teoría del Derecho*. Conferencia pronunciada en el acto de recepción como académico correspondiente en la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales, 2005. Disponível em: http://www.acaderc.org.ar/doctrina/articulos/artconstitucionalizacionyteoriadelderecho/at_download/file. Acesso em: 29 mar. 2019.

COMANDUCCI, Paolo. Formas de (Neo)Constitucionalismo: un Análisis Metateórico. In: CARBONEEL, Miguel (org.). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Editora Trotta, 2003. p. 73-99.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2012.

DELGADO, Mauricio Godinho e PORTO, Lorena Vasconcelos. *O Estado de Bem-estar Social no Século XXI*. São Paulo: LTR, 2007.

DENNINGER, Erhard. Constitutional Law and Solidarity. In: BAYERTZ, K. (eds.). *Solidarity*. Philosophical Studies in Contemporary Culture. v. 5. Springer, Dordrecht, 1999. p. 223-242.

DUGUIT, Leon. *Fundamentos do Direito*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2005.

DUGUIT, Leon. *L'Etat de droit objectif et la loi positive*. Paris: Dalloz, 2003.

DUGUIT, Leon. *Soberania y Libertad*. Traducción de Jose G.Acuna. Rio de Janeiro/Buenos Aires: Tor, 1943.

DURKHEIM, Émile. *Da Divisão do Trabalho Social*. Tradução Eduardo Brandão, São Paulo: Martins Fontes, 1999.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 7. ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

ESPAÑA, *Constitución Española*, 1978. Disponível em: http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf. Acesso em: 01 fev. 2018.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función del Tributo en el estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de estudios políticos e constitucionales, 2002.

FARIAS, José Fernando Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

FERNANDES, Atahualpa e FERNANDES, Athus. Meritocracia e Desigualdade. *Derecho y Cambio Social*, Peru, año XII, n. 42, out. 2015. Disponível em: https://www.derechocambiosocial.com/revista042/MERITOCRACIA_E_DESIGUALDAD E.pdf. Acesso em: 26 ago. 2018.

FILHO, Naércio Menezes. A loteria da vida. *Valor Econômico*, Rio de Janeiro, 17 ago. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/opiniaio/5743323/loteria-da-vida>. Acesso em: 01 set. 2018.

FOLONI, André. Direitos Fundamentais, Dignidade e Sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o Direito Tributário com isso? In: ÀVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 11-34.

FOLHA DE SÃO PAULO. Os personagens: Antônio Delfim Neto. Ato Institucional n. 5, São Paulo, 1968. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/folha/treinamento/hotsites/ai5/personas/delfimNetto.html>. Acesso em: 01set. 2018.

FRANÇA. *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen*, 1789. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>. Acesso em: 22 set. 2017.

FRANÇA. *Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão*, 1789. Disponível em: http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf. Acesso em: 01 mar. 2018.

FREITAS, Juarez. *A interpretação Sistemática do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2010.

GALDINO, Flávio. O Custo dos Direitos, In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 209-292.

GALEANO, Eduardo. *Las Palabras Andantes*. Buenos Aires: Catálogos, 2001.

GALLO, Franco. Justiça Social e Justiça Fiscal. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 115-137.

GERMAN. *Weimar Constitution* (Constitution of The German Reich). Disponível em: https://en.wikisource.org/wiki/Weimar_constitution. Acesso em 19.07.2019

GIOVANNINI, Alessandro. *Il Diritto tributario per Principi*. Milano: Giufrfrè, 2014.

GOBETTI, Sergio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017. p. 705-743.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 2190, abr. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549. Acesso em: 01 set. 2018.

GOBETTI, Sergio Wulff e ORAIR, Rodrigo. Taxation and distribution of income in Brazil: new evidence from personal income tax data. *Working Paper*, International Policy Centre for Inclusive Growth, Brasília, n. 136, 25p., fev. 2016. Disponível em: <http://www.ipc-undp.org/publication/27836>. Acesso em: 13 mar. 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e Combate dos Principais entraves à Igualdade Social e ao Desenvolvimento Econômico. *Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 1- 40, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GRAU, Eros Roberto. *O Direito posto e o Direito Pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. *Revista da PGFN*, Brasília, ano I, n. I, p. 9-18, jan./jun. 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Princípio da Capacidade Contributiva. In: TORRES, Ricardo lobo. KATAKOA, Eduardo Takemi, GALDINO, Flavio (org.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 155-168.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

GURVICH, Georges. *La Idea del Derecho Social*. Granada: Editora Comadres, 2005.

GURVICH, Georges. *A Vocação Atual da Sociologia*. v. 1. Santos: Martins Fontes, 1979.

HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo; PODESTÁ, Andrea. El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina. *Revista Cepal*, n. 116, p. 7-26, 2015.

HARADA, Kiyoshi. Tributação de Lucros e Dividendos. *Universo Jurídico*, Juiz de Fora, ano XI, 05 ago. 2008. Disponível em: http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/5609/tributacao_de_lucros_e_dividendos. Acesso em: 27 set. 2018.

HAURIUO, Maurice. *A Teoria da Instituição e da Fundação: ensaio de vitalismo social*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009.

HECK, Philipp. *Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses*, tradução de José Osório, São Paulo: Saraiva C&A Editores, 1947.

HENSEL, Albert. *Derecho Tributário*. Tradução de Andrés Baes Moreno, Maria Luísa Gonzalez-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005.

HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass. *The cost of Rights: Why Liberty depend on Taxes*. New York: W,W Norrron Company, 2000.

ITÁLIA. *Costituzione della Repubblica Italiana*, 1948. Disponível em: <https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2018

JOURMAD, Isabelle; PISU, Mauro; BLOCH, Debbie. Less Income inequality and more growth – are they compatible? Part 3. Income redistribution via taxes and transfers across

OECD countries. *Economics Department Working Papers*, Paris: OECD, n. 926, p.1-67, 2012.

KERSTENETZKY, Celia. *O Estado do Bem-Estar Social na Idade da Razão*. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2012.

KOMPARATO, Fabio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

KUZNETS, Samuel. Economic Growth and Income Inequality. *The American Economic Review*, v. 45, n. 1, p. 1-28, mar. 1955. Disponível em: <https://assets.aeaweb.org/assets/production/journals/aer/top20/45.1.1-28.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2016.

LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. *Ensaio da FEE*, Porto Alegre, v.25, p. 403-426, out. 2004.

LAKS, Larissa. Liberdade de Informação e Privacidade: o debate sobre a Constitucionalidade da Transferência do Sigilo Bancário à Administração Tributária. *Revista de Direito Público*, Londrina, v. 12, n. 1, p. 86-118, mai.2017.

LAKS, Larissa. Ricardo Lobo Torres: A Ideia de Liberdade no Estado Fiscal e no estado Patrimonial. In: CALIENDO, Paulo (coord.). *Clássicos de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 105- 117.

LAKS, Larissa e DE MARCHI, Cristiane. Possibilidades e Limites de Conciliação entre o princípio da capacidade contributiva e a tributação extrafiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 127, p. 271-297, mar./abr. 2016.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143-154.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*, São Paulo: Manole, 2003.

LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e Solidariedade: uma perspectiva norte-americana. In: GRECCO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 190-197.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Lisboa: Editorial Juruá, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO FILHO, Marcelo Soares Bandeira de. *A Economia Política do Governo Reagan: Estado Neoliberal, Tributação e Gasto Público Federal nos Estados Unidos da América entre 1981 e 1988*. 2010. Dissertação (Mestrado em Economia) - Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: http://www.ie.ufrj.br/images/pos-graduacao/ppge/marcelo-soares_a_economia_politica.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018.

MÉXICO. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Disponível em: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>. Acesso em: 19.07.2019.

MILL, John Stuart. *Princípios de Economia Política*. v. II. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

MIOZZO, Júlia. Imposto de Renda: as mudanças propostas por Paulo Guedes e Bolsonaro. *InfoMoney*, 04 jan. 2019. Disponível em <https://www.infomoney.com.br/minhas-financas/impostos/noticia/7854200/imposto-de-renda-as-mudancas-propostas-por-paulo-guedes-e-bolsonaro>. Acesso em: 01 abr. 2019.

MIRRELESS, J. *et al. Tax by design: the Mirrless review*. Oxford: Oxford University Press, 2011.

MOLINA, Pedro Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

MORAES, Maria Celina Bodin de. O Princípio da Solidariedade. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabela Franco; FILHO, Firly Nascimento (org.). *Os Princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 157-176.

MOREIRA, Angélica Gonçalves; FREITAS, Edgar Eimard e DA COSTA, Nilza Eliane Silva. *Tributação da Distribuição de Lucros*. Disponível em: https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmlFjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9wdWJsaWNhY29lcY9ib2xldGlucy8yMDEzL1Rlc2VzX0NvbmlFmL3Rlc2VfMTQucGRmfDA=. Acesso em: 18 nov. 2017

MORENO, Andrés Baéz; SERRANO, María Luisa Gonzalez Cuellar; CALLE, Enrique Ortiz. El Nascimento del Derecho Tributario como Disciplina Científica en la Alemania de Entreguerras: Aportación Particular de Albert Hensel y sus Repercusiones en la dogmática contemporánea. Estudio Preliminar. In: HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Tradução de Andrés Baes Moreno, Maria Luísa Gonzalez-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005. p. 3-78.

MORGAN, Marc. *Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933-2013*. 2015. Dissertation (Public Policy and Development Master) - Paris Scholl of Economics, Paris, 2015. Disponível em: <http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>. Acesso em: 01 set. 2018.

MORGAN, Marc. Extreme and Persistent Inequality: New Evidence for Brazil Combining National Accounts, Surveys and Fiscal data 2001-2015, *WID WORLD WORKING PAPER*

SERIES, n. 2017/12, ago. 2017. Version: 22 feb. 2018. Disponível em: <https://wid.world/document/extreme-persistent-inequality-new-evidence-brazil-combining-national-accounts-surveys-fiscal-data-2001-2015-wid-world-working-paper-201712/>. Acesso em: 01 set. 2018.

MOSCHETTI, Francesco. O Princípio da capacidade Contributiva. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio dela Capacita Contributiva*. Padova: Cedam, 1973.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas, Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1980.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 3. reimp. Coimbra: Almedina, 2012.

NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 81-117.

NEUMARK, Fritz. Problemas Economicos y Financieros del Estado Intervencionista. Serie IV. Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Publica. v. VII. Traducción de José Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.

NOBREGA, Cristóvão Barcelos. *História do Imposto de Renda no Brasil*. Um Enfoque da Pessoa Física (1922-2013). Receita Federal do Brasil: Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018.

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

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. *Novos Estudos. Cebrap*. São Paulo, v. 37, n. 02, p. 213-244, maio/ago. 2018.

PAES DE BARROS, Ricardo; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Rosane. A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, IPEA, n. 800, jun. 2001. Disponível em: http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0800.pdf. Acesso em: 01 set. 2018.

PORTUGAL, *Constituição da República Portuguesa*, 1976. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 10 fev. 2018.

PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. Tradução Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

PERELMAN, Chaim. *Lógica Jurídica, Nova Retórica*, tradução Virgínia K.Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

PERES, Eliane Lamarca Simões. *Justiça fiscal e Progressividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

PINHEIRO, Maria Claudia Bucchianeri. A Constituição de Weimar e os Direitos Fundamentais Sociais. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 43, n. 169, p. 101-126, jan./mar. 2006. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/92449>. Acesso em: 30 jul. 2016.

PINTO, Felipe Kertez Renault. Sociedade e Tributação Solidárias Pós Globalização Tecnológica: uma Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. In: CAMPOS, Carlos Alexandre; OLIVEIRA, Gustavo da ama Vital; MACEDO, Marco Antônio Ferreira Macedo (org.) *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 249-265.

PIKETTY, Thomas. *A Economia da Desigualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIKETTY, Thomas e SAEZ, Emmanuel. A Theory of Optimal Capital taxation. *NBER Working Paper*, Cambridge, n. 17989, abr. 2012. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w17989>. Acesso em: 01 set. 2018.

PIKETTY, Thomaz; SAEZ, Emmanuel e ZUCMAN, Gabriel. *Rethinking capital and wealth taxation*. set. 2013. Disponível em: <http://gabriel-zucman.eu/files/PikettySaez2013RKT.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2018.

PORTUGAL, *Constituição da República Portuguesa*, 1976. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 10 fev. 2018.

QUERALT, Juan Martin; SERRANO, Carmelo Lozano; Lopez, José Manuel Tejerizo; Ollero, Gabriel Casado. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 2015.

- RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1997.
- RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- RAWLS, John. *O Liberalismo Político*. Tradução de Sergio René Madero Báez. México, D.F: Fondo de Cultura Econômica, 2011.
- RAWLS, John. Uma concepção Kantiana de igualdade. *Revista Veritas*, Porto Alegre, v. 52, p. 108-119, mar. 2007.
- RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- RESENDE, Thiago. Governo estuda mudança na tributação das empresas, diz Bolsonaro nas redes sociais. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 30 mar. 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/03/governo-prepara-mudanca-na-tributacao-das-empresas-diz-bolsonaro-no-twitter.shtml>. Acesso em: 01 abr. 2019.
- REZENDE, Fernando. *A Reforma Tributária e a Federação*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Constitucionalização do Direito Tributário. In: NETO, Claudio Pereira de Souza e SARMENTO, Daniel (org.). *A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris 2007. p. 987-1009.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 39p., 2015. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>. Acesso em: 13 mar. 2018.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. In: LODI, Ricardo Ribeiro (coord.). *Estudos de Direito Tributário*. v. 01. Tributação e Cidadania. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015. p. 11-48.
- ROLAND, Débora da Silva. *Possibilidade jurídica da progressividade tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- RODOTÀ, Stefano. *Solidarietà, un'utopia necessaria*. Bari: Editore Laterza, 2014.
- ROSSANVALLON, Pierre. *A Nova Questão Social: repensando o Estado Providência*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1998.
- ROUSSEAU, Jean Jaques. *Do Contrato Social*. Tradução de Rolando Roque da Silva. Edição eletrônica: Ed. Ridendo Castigat Mores, 2002. *e-book*. Disponível em: <http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/contratosocial.pdf>. Acesso em: 01 out. 2018
- SACHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. In: GRECCO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética: 2005. p. 9-52.

SALDANHA, Nelson. Ethos político, direitos e cidadania. In: TORRES, Ricardo Lobo (coord.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 459-465.

SANTIAGO, Julio Cesar. A Importância do Princípio da Solidariedade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 20, v. 106, p. 49-72, set./out. 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. Neoconstitucionalismo e influência dos direitos fundamentais no direito privado: algumas notas sobre a evolução brasileira. *Civilistica.com*, Rio de Janeiro, a. 1, n. 1, jul./set. 2012. Disponível em: <http://civilistica.com/neoconstitucionalismo/>. Acesso em: 06 out. 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais sociais na Constituição de 1988. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 1, p. 1-46, abr. 2001. Disponível em: http://www.direitopublico.com.br/pdf_seguro/REVISTA-DIALOGO-JURIDICO-01-2001-INGO-SARLET.pdf. Acesso em: 10 jun. 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme e MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang e FENSTERSEIFER, Tiago. *Princípios do Direito Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2014.

SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades, SARMENTO, Daniel. In: FELLETT, André Luiz Fernandes; PAULA, Daniel Giotti de; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2011. p.73-113.

SCHÖN, Wolfgang, Capital Gains Taxation in Germany. *British Tax Review No. 6*, pp. 620-627, 2005. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1551347. Acesso em 19/07/2019

SCHÖN, WOLFGANG. Taxation and Democracy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, *Working paper 2018-13*, October 2018. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3267279. Acesso em 19/07/2019

SELIGMAN, Edwin R.A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*, Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2485696>. Acesso em 23.07.2019.

SEVAGNANI, Joacir. *A Solidariedade Social no estado Constitucional de Direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

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. Disponível em: <http://ref.scielo.org/qg2cpy>. Acesso em: 31 jan. 2019.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. (ed. condensada). Tradução de Norberto de Paula Lima. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010.

SOARES, Sergei Suarez Dillon. O Ritmo na Queda da Desigualdade no Brasil é aceitável? *Revista de Economia Política*, São Paulo, v. 30, n. 3 (119), p. 364-380, jul./set. 2010.

SOLIDARITY Surcharge (Solidaritätszuschlag) - An additional fee on income in Germany. *WW + KN- German Tax Advisors – Your Gateway to Germany*. Disponível em: <https://wwkn.de/en/about-german-taxes/solidarity-surcharge-solidaritaetszuschlag/>. Acesso em: 25 jul. 2019.

SOUZA, Antônio Jose Praga. Imposto de Renda no Brasil: distorções e renúncias na distribuição de lucros das empresas. In: AFONSO, José Roberto; LUCKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2017. p. 661-704.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. *A Desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. 2016. Tese (Doutorado) - Instituto de Ciências Sociais, Departamento de Sociologia, Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018.

SOUZA, Pedro Herculano. O Brasil não é desigual por acidente. [Entrevista cedida a] Maíra Mathias. *EPSJV/Fiocruz*, Rio de Janeiro, 15 set. 2017. Disponível em: <http://www.epsjv.fiocruz.br/noticias/entrevista/o-brasil-nao-e-desigual-por-acidente>. Acesso em: 01 set. 2018.

STIGLITZ, Joseph E. *O Mundo em Queda Livre, Os Estados Unidos, o mercado livre e o naufrágio da economia mundial*. Tradução de José Viegas Filho. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

STIGLITZ, Joseph E. *O Preço da Desigualdade*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016.

STRECK, Lênio. Do Pamprincipiologismo à concepção hipossuficiente do princípio - Dilemas da crise do direito. *Revista de Informação Legislativa, Revista de Informação Legislativa*, Brasília nº 194 abr./jun. 2012, p. 7- 21.

STRECK, Lênio. Hermenêutica, Neoconstitucionalismo e “O Problema da Discricionariedade dos Juízes. *ÂNIMA - Revista eletrônica do Curso de Direito Opet*, Curitiba, n. 1, 31p. Disponível em: http://anima-opet.com.br/pdf/anima1/artigo_Lenio_Luiz_Streck_hermeneutica.pdf. Acesso em: 31 mar. 2019.

STRECK, Lênio. Uma Leitura hermenêutica das características do Neoconstitucionalismo. *Revista da AJURIS*, Porto Alegre, v. 40, n. 132, p. 185-208, dez. 2013.

TANZI, Vito. *Termites of the State – Why Complexity Leads to Inequality?* New York: Cambridge University Press, 2018.

TAXATION in Germany. In: WIKIPEDIA: the free encyclopedia. Disponível em: https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany. Acesso em: 25 jul. 2019.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. A Teoria da Justiça de Rawls e o Pensamento de Esquerda. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 5, p. 157-175, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. Considerações sobre o Futuro da Hermenêutica Tributária à Luz dos Princípios da Liberdade e Justiça Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 88, p. 24-32, 2004

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 173-195.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio estrutural da Solidariedade? In: GRECCO, Marco Aurélio, Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*, São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207.

TORRES, Ricardo Lobo. *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar: 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. In: TORRES, Heleno Tavieria (coord.) *Direito e Poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri, SP: Manole, 2005. p. 460- 503.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

USTÁRROZ, Daniel. *Responsabilidade Civil por Ato Ilícito*. São Paulo: Atlas, 2014.

VACARÉL, Ernesto Lejeune. O Princípio da Igualdade. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 253-276.

VELLOSO, Andrey Pitten. A Teoria da Igualdade Tributária e o Controle de Proporcionalidade das Desigualdades de Tratamento. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 15 n. 16, p. 36-72, 2000.

VELLOSO, Andrei Pitten. A construção do sistema jurídico-tributário e o direito constitucional tributário na época do nascimento do direito tributário moderno na Alemanha. Sobre a vida e obra de Albert Hensel. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 16, n. 81, p. 193-210, jul./ago. 2008.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária*. Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIOL, Andrea Lembruger. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. *Estudos Tributários*, Brasília, Secretaria da Receita Federal, 2005. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 20 set. 2018.

WEBER, Thadeu. Justiça e Poder Discricionário. *Revista de Direitos Fundamentais e Justiça*. Porto Alegre, v. 2, n. 2, p. 214-242, 2008.

WEBER, Thadeu. *Ética e Filosofia do Direito - Autonomia e Dignidade da Pessoa Humana*. Petrópolis: Vozes, 2013.

WOLFFENBUTTEL, Andrea. O que é – índice de Gini. *Desafios do Desenvolvimento*, Brasília, ano 1, edição 4, nov. 2004. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28. Acesso em: 07 set. 2018.

YAMASHITA, Douglas. *Direito Tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p 53-67.

ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na Tributação. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio e SILVEIRA, Fernando Geiger (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017.



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