

ASPECTOS DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Diogo Oliveira Muniz Caldas *

Resumo

O presente estudo vem fazer uma breve análise histórica a respeito da justiça tributária vinculada aos seus principais aspectos. Com base nas pesquisas realizadas, também são citadas de forma importante no estudo: os princípios inerentes à justiça tributária, o liberalismo, o iluminismo, a liberdade nos diversos tipos de Estado e as questões paralelas. Após analisar diversos setores, será feita uma breve explanação dos autores e estudiosos que contribuíram para o desenvolvimento e expansão do referido assunto.

Palavras-chave:

Justiça, Liberdade, Tributos.

1. Introdução

Inicialmente, é válido frisar a importância da questão da Justiça Tributária não só nos dias atuais, mas em grande parte da história. Nos tempos antigos, a figura do Rei era considerada uma liderança não só militar, mas também espiritual ao seu povo. Ao ocupar o posto máximo em determinada sociedade ele tinha que satisfazer as necessidades dos seus seguidores de acordo com as suas possibilidades. No entanto, essas possibilidades surgiam ao passo que aquele líder possuía ou não condições financeiras para arcar com suas vontades.

A tributação surgiu com o objetivo de apoiar financeiramente o líder de certo povo, revertendo o produto daquela em vantagens e serviços individuais ou gerais, de acordo com as necessidades do povo. Porém, deve ser analisada em conjunto com a parte histórica do tributo, a questão do que realmente deveria ser entendido como justiça.

Após uma simples busca do que se entende por justiça, é de fácil verificação que seu significado varia de acordo com a posição do sujeito na ordem social. Uma definição básica entende que, ser justo é respeitar de forma igual a todos os sujeitos de uma sociedade. Na visão de Aristóteles, justiça é aquele que representa não só o tratamento de forma igual a todos os sujeitos de uma sociedade mas também que a lei seja cumprida pelos mesmos.

Apesar de cada um ter um significado particular para o termo “justiça”, no estudo apresentado justiça será entendida como a vontade constante de dar ao outro o que lhe é devido.

* Advogado. Professor Universitário. Mestrando em Direito das Cidades.

Após a verificação isolada dos termos surge o principal ponto de questionamento do estudo: seria possível fazer justiça na área tributária? Para alcançar o objetivo de tal estudo, serão analisados: os institutos básicos aprendidos no decorrer de pesquisas, o conceito de tais instrumentos, a parte histórica e outros fatos que compõem uma melhor explicação para o entendimento e compreensão da importância do referido assunto para a ciência jurídica.

A pesquisa consistirá em um estudo bibliográfico onde, será baseada na coleta de informações e análise de doutrinas publicadas em diversas épocas que darão base a pesquisa, indicando a origem do referido objeto de estudo e acrescentará a pesquisa uma riqueza de detalhes que subsidiarão a um fácil entendimento do assunto.

2. O Que é Justiça?

2.1. Conceito de Justiça

A justiça é tida como: um valor, um princípio e uma virtude. Viver conforme a justiça é viver eticamente. O professor Miguel Reale escreveu em uma de suas obras: "...a justiça é um valor franciscano cuja função é bem servir a todos e a cada um".¹ Sua ligação com a questão tributária é a tributação e o gasto da administração. Pode-se relacionar que tributar e gastar de forma ética é fazê-lo na forma da justiça tributária.

2.2. Justiça Material

É aquela que utiliza como base conteúdos de igualdade para se alcançar um certo fim. É vinculada as idéias de Estado Material de Direito, Estado Social e igualdade material (justiça tributária => igualdade material => proibição da arbitrariedade). Esse pensamento foi utilizado pela Corte Constitucional alemã até a década de 70.

2.3. Justiça Formal

É aquela que indica certos procedimentos para alcançar um determinado fim. No período pós-positivista desdobrou-se em duas vertentes, são elas:

¹ REALE, Miguel. O Direito como experiência. São Paulo:Saraiva, 1968 – Pág.118

- a) Contratualismo (Rawls, Dworkin e Buchanan);
- b) Argumentação Jurídica Racional (Habermans, Alexy e Apel).

O principal nome do Direito Tributário que analisou a justiça formal foi Klaus Tipke, onde utilizando como base as obras de Rawls e Kant, deu destaque aos aspectos formais da justiça mesmo muitas vezes fazendo relação com a justiça material.

3. A Liberdade e o Tributo

3.1. Aspectos Históricos

O Tributo tem sua origem na era moderna da sociedade, assim, os estudos mais profundos sobre a questão da justiça tributária só aconteceram a partir do término da idade Média. Na época medieval porém, é importante ressaltar que, o tributo tinha uma forte ligação com a questão do pecado. O Rei era considerado um líder divino de certo povo, então, pagar o que é necessário para este é estar em conformidade com Deus, sendo assim, a pessoa que não pagasse aquele tributo estaria cometendo um determinado pecado.

Sobre os impostos indiretos, o Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco, em uma de suas obras, defendeu como justa a sua cobrança, pois “não é mais dura a condição dos pobres que a dos ricos, porquanto o fato de os pobres às vezes comprarem mais coisas que os ricos, que abundam em muitas coisas, sucede por acidente e, pelo contrário, até algumas vezes os ricos compram mais coisas, e sempre mais preciosas”. Esta posição tinha como objetivo retardar a cobrança dos impostos diretos, assunto de interesse direto da aristocracia.² Como cita o professor Ricardo Lobo Torres: “O relacionamento da liberdade e tributo é dramático, pois vive sob o signo da bipolaridade: O tributo é garantia de liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la...”.³ Na época moderna, o tributo surgiu como fonte de substituição gradual das relações de vassalagem do feudalismo pela força de vinculação do Estado Patrimonial.

² “Tractatus de iuste exactione tribute”. In: AMZALAK, Moses Bensabat. Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco e o seu “Tratado da Justa Exação do Tributo”. Lisboa: Academia de Ciências, 1957, p.83.

³ TORRES, Ricardo Lobo. A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p.2.

3.2. A Liberdade no Estado Patrimonial

No Estado Patrimonial, se encontra a atividade da fiscalidade dividida entre a Igreja, o rei e o senhorio. As populações em geral são pobres e a tributação é feita basicamente de tributos diretos que incidem somente aos pobres (justiça comutativa), sendo imunes a nobreza e o clero. Aqui tem grande destaque a sua característica de liberdade estamental, ou seja, autolimitação do poder dos súditos facultando ao rei o direito de tributar.

O único meio de salvação aqui era o rei ser rico e a população ser pobre, já que a pobreza é a virtude que levará o povo a salvação. A Igreja aqui define que a riqueza é a maneira cristã de auxílio aos pobres. Entendia-se de uma forma geral que a moral e a salvação estariam ligados de forma direta, ou seja, para obter a salvação e vida eterna os homens deveriam agir moralmente de acordo com o que foi estabelecido pela religião. A questão da liberdade foi objeto de estudos de três importantes grupos na época:

- a) Os moralistas: condenavam a riqueza excessiva e justificavam a pobreza. Tiveram como alguns de seus principais representantes o Padre Antonio Vieira (1608-1697) que defendeu o retorno dos judeus ricos e Feliciano de Souza Nunes (1730-1808) que condenou a riqueza;
- b) Os juristas: entendiam que o poder do rei era derivado de Deus de uma forma indireta, através de uma intermediação do povo. Tiveram como alguns de seus principais representantes Diogo Lopes Rabelo que examinou a legitimidade da tributação e o frei Pantaleão Rodrigues Pacheco que estudou a origem do tributo e sua obrigatoriedade;
- c) Os economistas: também condenavam a riqueza excessiva e defendiam o mercantilismo. Tiveram como alguns de seus principais representantes: Fernão Rabelo (1547-1608) que analisou os aspectos cambiais e Duarte Ribeiro de Macedo (1618-1680) que foi um dos pioneiros na defesa da industrialização.

O tributo então era entendido como o preço pago pela liberdade já que o mesmo afastava o indivíduo das proibições jurídicas impostas pelo Estado. Nos Estados Patrimoniais Estamentais só vinculava-se o tributo com a liberação dos serviços militares, ou seja, só estaria liberado do tributo aquele que se comprometesse ajudar na guerra, já os que não queriam ajudar pagariam o tributo como meio de liberação da guerra.

Na sociedade patrimonial também era proibido o luxo já que o mesmo, com exceção dos que estiverem nas igrejas, era uma afronta aos bons costumes e ofendia a Deus (Uma verdadeira contradição já que as classes mais ricas eram conhecidas pelo luxo). A liberdade estamental seguiu dois caminhos: um que a limitou pela adoção da *Razão de Estado*, que era baseada na necessidade do príncipe, expandindo o absolutismo (na França, adotando a versão de Maquiavel e Bodin); e uma segunda vertente que não adotou a *Razão de Estado*, predominando assim, a forma estamental (em Portugal, até o século XVIII, e na Alemanha até o século XVII). Na vigência patrimonial, também era comum: a venda de cargos, as crises financeiras, inflação e os gastos exagerados com a mordomia da corte e em decorrência das guerras.

3.3. A Liberdade no Estado de Polícia

No Estado de Polícia, ocorre o aumento do poder do príncipe em detrimento do poder do resto da sociedade. Encontra-se como característica principal a liberdade do príncipe em busca do bem estar da sociedade e tem como origem a Alemanha e a Áustria. É um tipo de estado que promove a luta contra a nobreza e a igreja (fontes periféricas de poder) sendo basicamente: intervencionista, modernizador, centralizador e paternalista. A moral como idéia de salvação é modificada para a felicidade dos súditos e do Estado. A opinião dos principais grupos da época sofrem modificações:

- a) Os moralistas: entendiam que a felicidade do Estado e dos súditos como objetivo principal. Tiveram como alguns de seus principais representantes Luís Antonio Verney (1713-1792) e Matias Aires (1705-1763);
- b) Os juristas: entendiam que o poder não é mais de origem divina e sim de direito eminente de soberania. Tiveram como alguns de seus principais representantes Pascoal de Mello Freire (1738-1798) e Antônio Ribeiro dos Santos (1745-1818);
- c) Os economistas: defendem a criação e aumento dos monopólios, investimentos em agricultura e a instituição de impostos indiretos. Tiveram como alguns de seus principais representantes Alexandre de Gusmão (1695-1753) e Marquês de Pombal (1669-1782).

Ocorre a diminuição das garantias individuais já que o rei justifica suas ações através da *Razão do Estado*. A Respeito das Razões de Estado, também é valido citar que este instituto ganhou grande repercussão com o iluminismo onde, o rei decreta os tributos em decorrência daquele. No iluminismo, o cameralismo tem origem na Alemanha para englobar todas as atividades do soberano (economia, ciência política e a ciência das finanças). Também é de suma importância citar que as reformas sociais e econômicas foram colocadas em pratica.

Com o Estado de Polícia e a valorização da liberdade do príncipe, ocorre a centralização político-financeira e, como consequência, o processo de finalização da fiscalidade periférica (igreja e nobreza). Duas idéias justificavam a fiscalidade no Estado de Polícia, são elas:

- a) A idéia de Majestade: O príncipe defende a sociedade e por isso ele deve ter o direito de instituir os tributos necessários para a conservação do Estado;
- b) A idéia do Domínio Eminente: Toda vez que houver necessidade ou interesse público, o príncipe pode retirar os bens de seus vassallos já que possui um domínio eminente sobre estes bens.

As restrições se fazem marcantes nessa época, a igreja, o clero e a nobreza sofrem severas intervenções nos seus privilégios e imunidades (ex: diminuição no numero de missas e de conventos, intervenção no dízimo, extinção da jurisdição do senhorio e donatários, publicação dos forais entre outras mudanças).

Também no Estado de Polícia a concepção de pobreza sofre alterações. Aqui, procura-se diminuir a tributação dos pobres e quem deve auxiliá-los é o Estado, já no Estado Patrimonial Estamental, entendia-se que os pobres deveriam também pagar os impostos e quem deveria prestar qualquer ajuda seria a Igreja e os católicos ricos. Um exemplo que deve ser citado é a mudança da proporcionalidade (Estado Patrimonial) para a progressividade tributária com defesa do mínimo necessário (Estado de Polícia).

Por fim, se tem uma nova visão de tributo inerente na liberdade. Se no Estado Patrimonial o tributo libertava o homem do serviço militar mas o condenando pela riqueza e usura, no Estado de Polícia o imposto tem papel de fiador na busca pela riqueza, felicidade e liberdade com certo incentivo as práticas comerciais e ao câmbio, culminando inclusive com a criação dos Bancos Nacionais.

Todavia, algumas restrições à liberdade foram mantidas, entre elas: a derrama, o confisco (com maior rigor aos bens dos judeus e da Igreja) e a proibição ao luxo. D. Luis da Cunha faz fortes críticas ao consumo de produtos supérfluos, principalmente, a “uma droga chamada moda” por serem de pouca duração, de nenhuma utilidade ao estado.

A respeito da derrama, se deve entender que ela foi utilizada pelo rei de Portugal no Brasil com a justificativa de pagamento da dívida que o povo tinha com o império. O quinto foi um sistema inicialmente implantado para a cobrança sobre a produção de ouro da população porém, foi prontamente substituído pela capitação que calculava a incidência do imposto devido pelo número de escravos que trabalhavam em mineração. Posteriormente, o sistema do quinto foi restabelecido e com ele veio junto a derrama, que era a cobrança forçada para completar 100 arrobas anuais devidas pelo quinto. Um fato curioso foi a sugestão de um oficial do exército, onde o mesmo propôs que o imposto fosse cobrado embutido no preço dos escravos ou da cachaça já que os principais consumidores desses produtos não teriam problemas em pagar um pouco a mais por eles.

3.4. A Liberdade no Estado Fiscal

No Estado Fiscal surgem como principais características: a liberdade individual, a economia capitalista e seu liberalismo político e financeiro. As alterações a respeito dos dízimos e dos forais em conjunto com a centralização do poder fiscal extinguiram a figura da Igreja e do senhorio como responsáveis pela fiscalidade periférica. Lamentavelmente os privilégios do clero e da burguesia permaneceriam no Estado Fiscal.

A questão da pobreza também sofreu modificações no Estado Fiscal. Dois eram os pilares básicos das alterações:

- a) Imunidade do mínimo existencial: Serve como complemento do princípio da capacidade contributiva. Limita a ação de tributar do Estado, protegendo um mínimo necessário para garantir a dignidade humana;
- b) Privilégio dos Pobres: Pode ser entendido como uma “exceção moral” dos privilégios, não sendo caracterizados como odiosos. Seria a permitir a concessão de certos privilégios em casos comprovados de pobreza relativa de acordo com a saúde e disponibilidade das finanças públicas.

Um interessante fato foi à utilização dos dízimos eclesiásticos como garantia das despesas públicas geradas pelas alterações anteriormente mencionadas. Com o Capitalismo, o sistema orçamentário foi modificado com o objetivo de aumentar a arrecadação, diminuir os privilégios e realizar uma reforma tributária que aperfeiçoou as finanças públicas. Outro fato que merece certo destaque foi o aumento das iniciativas individuais que, junto com a limitação de impostos e a diminuição da intervenção estatal, resultaram no crescimento industrial e comercial.

A questão do tributo em si também sofreu modificações com a proclamação da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão e com o constitucionalismo que alterou a forma de cobrança transitória e de acordo com as necessidades para a cobrança permanente e de acordo com a capacidade contributiva individual. A publicização da fiscalidade alterou a forma de entendimento da figura do imposto, que passou a ser qualificado como coisa pública.

É de fácil verificação então que liberdade e tributo seguem uma mesma linha evolutiva do Estado Financeiro, especulando-se assim uma liberdade fiscal. Nota-se também que o caráter tributário do estado é transferido do ingresso no patrimônio do príncipe para os derivados do trabalho e patrimônio do contribuinte (Separação entre fazenda pública e fazenda do príncipe).

É de suma importância fazer uma distinção entre os países que passaram pelo Estado de Polícia antes de ingressar no Estado fiscal e os países que ingressaram de forma direta ao Estado Fiscal. São exemplos do primeiro grupo o Brasil, Alemanha e Áustria que, a passagem pelo feudalismo, mercantilismo, cameralismo retardou as idéias capitalistas e liberais.

Já em um segundo grupo estão presentes os Estados Unidos e a Inglaterra, que tiveram como base histórica os ideais liberais e por isso não passaram pelo Estado de Polícia. A França, onde também não houve a passagem pelo Estado de Polícia, merece certo destaque, pois sua transição do patrimonialismo para o liberalismo ocorreu através de vias revolucionárias. Outras questões relevantes a respeito do Estado Fiscal que sofreram alterações foram:

- a) O trabalho: Foi considerado um instrumento ético que este estreitamente vinculado ao preço da liberdade de iniciativa;
- b) O luxo: Ao contrário do Estado Patrimonial, o consumo de produtos supérfluos foi incentivado como consequência do fortalecimento do capitalismo;
- c) A usura: Ocorreu uma drástica queda nas restrições anteriormente impostas, surgindo inclusive alguns adeptos defendendo a liberação na fixação de juros.

Finalizando, é válido entender que no Estado Fiscal as formas de opressão como as anteriormente mencionadas não existem mais porém, o preço pago para a conquista de liberdades é o pagamento do imposto.

4. O Liberalismo

4.1. Os Aspectos Gerais do Liberalismo

No início do século XIX, com a Constituição do Estado Fiscal e baseado em certas idéias iluministas, houve a consolidação do liberalismo. Com o liberalismo, as idéias de liberdade e legalidade de Locke, Thomas Paine e Burke foram usadas como base de consideração. Nesta época também foi instituída a cobrança dos impostos diretos e os ideais de justiça foram colocados a segundo plano em razão da liberdade sendo desenvolvida a teoria da resistência a opressão da liberdade. Mais uma vez, os principais grupos alteraram seus pontos de vista com o fortalecimento do liberalismo:

- a) Os moralistas: entendiam que para se conquistar a liberdade dois elementos são fundamentais: riqueza e o trabalho. Um de seus principais representantes foi Silvestre Pinheiro Ferreira (1769-1846);
- b) Os juristas: entendiam que o estado deveria ter seu poder limitado com o aumento das liberdades e separação dos seus poderes. Um de seus principais representantes foi Rodrigues de Britto;
- c) Os economistas: defendem os investimentos na indústria e no comércio apoiados no aumento do número de empréstimos e a concessão de mais incentivos fiscais. Um de seus principais representantes foi o Visconde de Cairu (1756-1835).

Também foi no liberalismo que o tributo passou a ser categoria básica de receita e foi instituída a proibição ao confisco vinculada à liberdade. Tributo e liberdade são assuntos vinculados, que podem ser verificados na seguinte citação feita por Ricardo Lobo Torres: “Não existe tributo sem liberdade, e a liberdade desaparece quando não a garante o tributo”.⁴

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p.109.

Encontra-se também a união da Liberdade com o Estado Financeiro originário para alcançar a liberdade em seu ponto maior dentro do liberalismo. Com o liberalismo então, se protegia o mínimo existencial e o mínimo de propriedade. Também é entendido que o tributo seria um preço pago pela liberdade individual de câmbio e comércio.

Outro importante instituto do liberalismo foi o contrato social que, não só assegurava e garantia os direitos da liberdade dos cidadãos em troca de uma parcela mínima desta, mas também foi a base da centralização e publicização da fiscalidade. Por fim, é válido dizer que a figura do confisco como opressão da liberdade deixou de ser utilizada. Em casos de necessidade publica o Estado utilizará a desapropriação como instrumento para agregar ao seu patrimônio do particular.

5. O Positivismo e suas Vertentes

5.1 O Positivismo Sociológico e o Causalismo

As bases institucionais do Mercosul foram estabelecidas em 1994 com a assinatura do Protocolo de Ouro Preto, que complementou o que tinha sido estabelecido no Tratado de Assunção. Será visto a seguir a estrutura básica do Mercosul. No século XIX, no advento das idéias positivistas, o tributo começou a ser analisado de acordo com as considerações utilitaristas. Bentham, que foi inspirador do liberalismo no Brasil e Portugal entendia que, a razão e o direito, seriam utilizados como condutores, que tinham como objetivo principal, levar a felicidade para o maior número de pessoas possível.

O princípio da utilidade era então o destino aos estímulos do governo visando seguir a tendência que era aumentar a felicidade e não diminuí-la. John Stuart Mill (1806-1873), em sua contribuição para a construção ética utilitarista do tributo, entendia que, quanto maior a riqueza individual menor a sua utilidade para o detentor do capital (utilidade marginal do tributo).

Com a chegada do século XX, o causalismo foi a doutrina que mais influenciou nos estudos sobre o fundamento da tributação. Basicamente, o causalismo queria buscar uma justificativa para a transferência de parcela do patrimônio do contribuinte para os cofres do Estado. Os adeptos dessa doutrina estudavam a causa dos tributos como base de uma construção da referida justificativa.

O causalismo, principalmente por ter como base o positivismo, não conseguiu prosperar pois a doutrina apresentava uma série de contradições como:

- a) A não conexão entre o princípio geral da tributação e o elemento da obrigação tributária;
- b) Não conseguir estabelecer uma forma de compatibilizar os princípios da Ciência das Finanças com os do Direito Tributário;
- c) A não distinção da causa como elemento da obrigação concreta e individualizada e elemento da obrigação concreta.

Outro estudioso do problema da causa foi Bühler, que pautou seu estudo na análise da causa principalmente em seu sentido estrito onde, a causa jurídica seria elemento subsidiário de interpretação ao Direito Tributário interno em relação ao Direito Tributário Internacional. Como aconteceu com Stuart Mill, a tese de Bühler esbarrou nas contradições do positivismo causalista, separando os princípios gerais da lei e da obrigação concreta por serem produto da especulação ético-política (Ciência das Finanças). Vanoni, seguindo uma linha diferenciada das anteriores, entendeu que tributo era o retorno aos cofres do Estado do que foi por ele utilizado na prestação dos seus serviços de acordo com as necessidades da sociedade. Foi também diferenciada a causa da fonte de obrigação, onde aquela era entendida como justificativa econômico-jurídica da relação e esta é a consequência na qual se encontra o vínculo entre o Estado e cada indivíduo da sociedade.

Com o decorrer dos estudos, foi também possível verificar a causa como justificativa dos pontos de vista do Estado e do sujeito passivo (contribuinte). Para o Estado, o tributo seria o meio para satisfazer as obrigações que são inerentes a ele, já para o sujeito passivo, o tributo teria como causa as atividades que o Estado realiza para a satisfação individual ou coletiva dos indivíduos. As principais críticas a teoria de Vanoni são:

- a) A recusa do controle judicial da causa, não estabelecendo uma conexão entre os princípios gerais do direito, a relação jurídica individual e a causa da obrigação tributária;
- b) Reduziu o Direito Tributário ao sentido meramente científico da Ciência das Finanças.

5.2. O Positivismo Formalista

O principal responsável pelo aspecto formal do positivismo foi Kelsen, onde três de suas afirmativas contribuíram ao impasse da questão da justiça:

- a) A justiça absoluta é um ideal irracional e a justiça científica é relativa (fazer o bem e evitar o mal);
- b) A justiça é uma virtude, assim como toda a virtude é uma qualidade moral, então, conclui-se que, a justiça esta inserida no campo da moral;
- c) A liberdade seria composta da: justiça da paz, justiça da liberdade e da justiça da tolerância.

A obra de Kelsen, rejeitando a possibilidade de se obter um juízo de valor a respeito da justiça fiscal e da capacidade contributiva teve relativo êxito no Brasil. Uma válida citação: “...as modernas constituições canonizaram o princípio da capacidade contributiva, convertendo-o em regra constitucional do Estado. É a constituição do equívoco”.⁵

Após a Segunda Guerra Mundial, era necessário buscar conteúdos a questão da justiça, inclusive com a volta da justiça material. Perelman foi um dos autores que tentaram resgatar o caminho da justiça material. Inicialmente em seu estudo, ele observou o conceito formal de justiça resumindo nos seguintes princípios: A cada um a mesma coisa; A cada um segundo o seu mérito; A cada um segundo o seu trabalho; A cada um segundo as suas necessidades; A cada um segundo a sua classe; A cada um segundo o que a lei lhe atribui. Para Perelman, os princípios citados anteriormente não possuíam qualquer valor, já que não havia um conceito exato do que seria “mérito” ou “necessidades de cada um” por exemplo. O autor não conseguiu solucionar a questão relativa a justiça material.

Outro importante estudioso que analisou a questão da justiça material foi Karl Larenz. Teve como principal objetivo, buscar conteúdos para a análise de justiça. Para Larenz, a justiça material era necessária para regular de forma adequada a relação de vida. Entendia também, que a justiça material só poderia ser alcançada através dos princípios do direito justo, que serviriam de intermediários entre as regras concretas do direito positivo e a idéia do direito.

⁵ Cf. por todos, BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1972, p.442.

A materialidade da justiça só foi por este alcançada após a positivação das regras através da intermediação dos princípios do direito justo. Ambos os autores tiveram grande influência para o desenvolvimento da doutrina e idéias de Tipke.

6. Justiça Tributária

6.1. Aspectos Gerais da Justiça Tributária

É a possibilidade processual do justo na área tributária, focando principalmente a cobrança dos impostos, contribuições, taxas e empréstimos compulsórios. Pode-se sintetizar esse tema como sendo um limite ético entre o Direito Tributário e o Excesso Tributário. É válido ressaltar, que aquele tributo que possuir a característica da extrafiscalidade, não deverá ser confundido com o de caráter confiscatório se no estiver intimamente ligado à proporcionalidade ou proibição de excesso.

A atividade de tributar do Estado, que é uma parcela da ação deste na economia, tem total ligação com a realidade. O legislador deve se vincular mais no “tipo de obrigação social” (*Typus der Sozialpflichtigkeit*) do que na própria realidade, assim, a maior justiça se obtém pela observância da situação típica, constante e usual, capaz de suportar a carga tributária no mercado. Nessas decisões tributárias orientadas pela economia e pela tipicidade do mercado aproxima-se a justiça tributária.

Entende-se, por exemplo, que o IPTU seria um instrumento de justiça tributário-distributiva, já que: socializa a propriedade, angaria recursos para investimentos em áreas mais necessitadas e desconcentra riqueza imobiliária. Para alguns autores, a justiça tributária, juntamente com a financeira e a orçamentária, esta contida na justiça fiscal. Existem aqui dois princípios intimamente ligados: o da capacidade contributiva e o da solidariedade.

6.2. Princípios Gerais

6.2.1. Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva seria, a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, devendo cada um respeitar e contribuir de acordo com sua aptidão econômica, originando assim o ideal de justiça distributiva. Esse princípio pode ser considerado o pilar da justiça tributária, sendo ainda base para o princípio constitucional da

igualdade, já que, além de minimizar as injustiças e diminuir as desigualdades, busca a igualdade impondo tributos maiores sobre os que tiverem maior riqueza em sua posse. Deve aqui o legislador observar a peculiaridade dos cidadãos, considerando a capacidade de cada um individualmente, harmonizando a capacidade econômica com certas medidas, inclusive, tratando de forma diversa os desiguais. Resumindo de forma simples e clara: Quem dispõe de maior riqueza deve, proporcionalmente, pagar mais tributos do que aquele que tem menor poderio econômico, para ser realizada a conservação do patrimônio público.

6.2.2. Princípio da Solidariedade

O Princípio da Solidariedade tem fundamentação na Constituição Federal, no seu artigo 3º, inciso I. Tem como objetivo central, através de ações públicas e privadas, construir um estado ideal, buscando a formação de uma sociedade livre, justa e solidária. Na questão tributária, deve ser observado o Código Tributário Nacional, no seu artigo 145, § 1º, onde se trata da capacidade contributiva. Neste ponto é de fácil conclusão que a República Federativa do Brasil, com o objetivo de uma melhor distribuição da riqueza, tributa mais intensamente os que auferem mais renda, para compensar a falta de receita dos menos favorecidos, ou seja, dos que possuem menos condições. Esse objetivo de buscar uma melhor distribuição de renda e implementação da capacidade contributiva, une o princípio da solidariedade à idéia de justiça.

6.3. Jürgen Habermas

Entre os anos 60 e 80, o alemão Jürgen Habermas firmou duras críticas a certos pontos vistos aqui anteriormente, entre eles: o aumento da despesa pública, o constante intervencionismo estatal, a valorização do feudalismo gerando um atraso no ingresso do capitalismo e a política excessivamente paternal que estavam a ruir o Estado do Bem Estar Social. A respeito da justiça tributária e já iniciando os anos 90, Habermas chega a afirmar que as normas jurídicas tributárias são privadas de moral principalmente pela sua transferência de renda injustificada.

6.4. John Rawls

Um dos grandes contribuidores para o desenvolvimento do estudo a respeito da justiça fiscal e política. As obras de outros estudiosos que posteriormente serão analisadas ajudaram a

desenvolver e ampliar os trabalhos de Rawls. A origem de suas idéias a respeito do tema estudado é a defesa do contrato social como base da justiça procedimental.

A breve reflexão de suas idéias parte do estado natureza do homem onde este, envolvido pelo chamado véu da ignorância, não tinha a minha idéia do que o contrato social poderia fazer pela sociedade. Mais a frente após uma ponderação de valores Rawls define que só é injusta uma situação se ela não traz benefícios a sociedade como um todo, podendo assim uma situação desigual ser justa se esta trazer vantagens de forma equânime. Uma outra importante contribuição no campo da justiça fiscal foi a teoria do *maximin*, na qual conclui que, as pessoas menos afortunadas devem aceitar certas desigualdades apresentadas na sociedade se estas garantirem, pelo menos, o mínimo tolerável para se viver em dignidade.

A chamada justiça distributiva, que consiste em proporcionar oportunidade para a plena liberdade de consciência, se apóia nos seguintes pontos: auxílio especial aos desempregados e enfermos, complemento dos rendimentos mais baixos e a garantia e um sistema de educação eficaz e de acesso amplo a população. Para conseguir os resultados mencionados Rawls elaborou os seguintes objetivos:

- a) Manutenção de preços razoáveis e que esses estejam ao alcance de todos;
- b) Disponibilidade de emprego para as pessoas que assim desejarem;
- c) Repasse de recursos para a população menos favorecida com o objetivo de prover o bem social;
- d) Fazer a manutenção periódica do orçamento público, garantindo através de reservas, os fundos necessários para colocar em prática as ações visando a justiça distributiva.

6.5. Klaus Tipke

O alemão Klaus Tipke, publicou diversas obras a respeito da questão de justiça fiscal-tributária, foi catedrático na Universidade de Colônia e entre seus principais trabalhos, encontra-se, a análise da questão do justo nos diversos impostos do sistema tributário alemão. No seu estudo, Tipke entendeu que existia um “termo mágico” na expressão “justiça social”. A palavra “social” era entendida como uma garantia de direitos, não atribuindo quaisquer tipos de deveres ao receptor daquela norma.

Em decorrência da influência recebida de John Rawls, formula duas regras de justiça financeira, onde receberam o nome de “regras de ouro” que atinge a cada um de acordo com sua necessidade e de acordo com a sua capacidade. Klaus Tipke também:

- a) Desenvolveu a teoria de Klaus Vogel no sentido de que “o princípio da justiça contributiva seria concretizado pelo princípio da igualdade, cuja determinação seria feita a partir de critérios de comparação eleitos a partir do exame das regras jurídicas disciplinadoras do objeto examinado, resultando no chamado princípio da tributação isonômica segundo a capacidade econômico-contributiva”⁶;
- b) Definiu que, normas de finalidade social, são aquelas subordinadas a interesses econômicos ou de conjuntura do Estado e, as normas de finalidade tributária, são aquelas que são obedientes ao princípio da capacidade contributiva;
- c) Defendeu o fim dos privilégios injustificáveis, como, por exemplo, os incentivos fiscais;
- d) Buscou a ética fiscal que seria a base da construção de uma teoria da justiça;
- e) Valorizou o Poder Judiciário, principal defensor social contra abusos do legislador, principalmente na questão do tratamento desigual entre pessoas em igual situação.

6.6. Klaus Vogel

Para Klaus Vogel, a justiça tributária ultrapassa os limites de mera justiça distributiva, no sentido aristotélico (enquanto distribuição justa da carga estatal) e passa a ser uma justiça “estruturante” (*Gestaltende Gerechtigkeit*). Enquanto a primeira é reativa, já que parte das relações que os contribuintes vivem, a justiça “estruturante” é ativa, visto que atua no sentido de uma modificação planejada da própria estrutura social.⁷

6.7. James McGill Buchanan

O norte americano James McGill Buchanan Jr., adepto da corrente econômica neoliberal, focou sua presença na área econômica e no magistério (Instituto Politécnico da Virgínia). Autor

⁶ SOUZA, Ana Cecília Mendonça de. Confisco Tributário: Uma Análise Comparativa de Sua Evolução Doutrinária. Estado de São Paulo. Abril de 2006

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro:Forense,2005 – p. 03.

da teoria da Escolha Pública (*Public Choice*) e de várias obras importantes, Buchanan foi ganhador do prêmio Nobel de Economia de 1986 (“Pelo desenvolvimento das bases para uma teoria contratualista e constitucional da tomada de decisão econômica e política”) e com sua explicação da sociedade através do contrato social (Hobbes, Kant, Locke), influenciou o pensamento neocontratualista junto com outro grande nome, John Rawls.

As principais preocupações analisadas pelo autor na elaboração da teoria anteriormente mencionada, foram: a constante busca pelos agentes políticos para a manutenção do seu poder, a acentuada politização nas decisões econômicas (influência Keynesiana) e o excesso de artifícios matemáticos utilizados nas contas públicas sem nenhuma motivação das suas decisões. Através de sua teoria da Escolha Pública, Buchanan recomendou que deveriam ser estabelecidos limites nas constantes interferências dos políticos nas decisões econômicas. Esses limites deveriam ser votados pelos representantes eleitos democraticamente pelo povo, com uma posterior inserção na constituição do país em caso de aprovação (Motivo pela qual a teoria da Escolha Pública também é citada como Teoria Constituinte).

É também de certa relevância citar que, as idéias de James Buchanan nos anos 80 tiveram forte influencia na América Latina, já que a Economista Chefe do Banco Mundial, Anne Krueger, prescrevia medidas sociais e políticas, influenciada pela sua obra. Buchanan teve principal ponto de estudo relativo a reconstituição fiscal, e para isso utilizou novas reflexões do contrato social influenciado pelas finanças publicas, sem se preocupar em ditar princípios de justiça. Entendia-se que a idéia de democracia estava ligada diretamente a uma justiça fiscal onde encontra na constituição, principal ponto de regras da ação política, ou seja, se estiver de acordo com a constituição estará também de acordo com as regras políticas.

A respeito do tributo, entendia que o mesmo sempre implicava em perda relativa da liberdade (*one degree of freedom is lost*). É entendido que, a imposição tributária seria uma reciprocidade fiscal que equipararia o setor publico ao setor privado. Para Buchanan, as finanças precisavam ser reformuladas, era necessário estabelecer estatisticamente a chance de prevalecer certa escolha em determinada época. Sua teoria do contrato tem estado inicial de natureza hobbesiano, assim, uma situação de guerra de todos contra todos, sendo explicada em função do caráter racional máximo de utilidades que o autor pressupõe como: constituinte da natureza humana e da ausência de um poder coator.

Verificando, após estarem num estado de equilíbrio natural, que os custos para manter seus bens superam a sua utilidade marginal de usufruto, os indivíduos concluem que é racional discutir os termos no qual se fundará uma sociedade, firmando assim, um contrato social.

Após estabelecer tal contrato social, a política passa a ser dividida em duas esferas: uma cotidiana, na qual os interesses mais imediatos dos indivíduos são discutidos, e a outra, constitucional, onde se requer um consenso (ou 5/6 propostos por Wicksell) para a aprovação de leis formais que versarão sobre regras decisórias.

6.8. Ronald Dworkin

Dworkin, também estudioso sobre a questão da justiça, tem sua teoria baseada na igualdade onde, separa a igualdade de recursos da igualdade de bem-estar. Defendia que o desenvolvimento econômico não poderia ser condição de uma melhor distribuição de rendas e do bem-estar social. Um dos principais pontos de sua teoria é a elaboração de decisões coordenadas para ser feita uma melhor distribuição dos recursos.

7. Conclusão

Após relevante pesquisa, utilizando como base a doutrina e apontamentos das mais diversas áreas de estudo, é hora de concluir o que foi estudado. O ponto de partida do presente estudo se encontra na atribuição da busca de um conceito simples para as questões de justiça e tributo e o resultado da união de ambos os conceitos em um único instituto.

Ponto de vital importância é a breve conceituação e distinção do entendimento da justiça material e justiça formal, onde os primeiros autores que são utilizados como referências são citados. Mais adiante, é de fácil verificação que a justiça, o tributo e a liberdade são uma das questões mais estudadas na história, onde nas mais diversas épocas sua definição sofre alterações de acordo com os aspectos ideológicos dominantes em determinado período. São abordadas ainda, as principais questões nos estados: patrimonial, de polícia e fiscal.

Outras importantes fases retratadas no ponto anterior são: o iluminismo, o liberalismo, as fases positivistas formais e materiais. A justiça tributária enfim ganha uma breve definição, onde tem como ponto de ligação os princípios que lhe são intimamente ligados.

Em uma parte final, são analisados os principais autores que contribuíram para o estudo e evolução da justiça tributária, entre eles: Tipke, Vogel, Buchanan, Rawls, Habermas e Dworkin.

Conclui-se que, a questão da justiça tributária tem importante destaque na história mundial, passando por constantes evoluções e sendo base de análise de vários autores de grande importância das mais diversas áreas de estudo. A liberdade, justiça e tributo caminham juntos em uma mesma direção que através das décadas influenciaram não somente a evolução dos 1 diversos povos, mas principalmente a direção a ser seguida pelos seus líderes.

Bibliografia

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.

BUCHANAN, James. **The Limits of Liberty**. Chicago: University of Chicago Press, 1975.

REALE, Miguel. **O Direito como experiência**. São Paulo: Saraiva, 1968.

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

SOUZA, Ana Cecília Mendonça de. **Confisco Tributário: Uma Análise Comparativa de Sua Evolução Doutrinária**. Estado de São Paulo. Abril de 2006.

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

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. V.2. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.