

REVISTA CEJ

ISSN 1414-008X
Ano XXV
n. 82, jul./dez. 2021

**Centro de Estudos Judiciários
Conselho da Justiça Federal**

82



JUSTIÇA FEDERAL
Conselho da Justiça Federal
Centro de Estudos Judiciários



O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ECONÔMICO-SOCIAL E A JUSTIÇA FISCAL

105

SOCIAL ECONOMIC EFFICIENCY PRINCIPLE AND TAX JUSTICE

Aline Vitalis

RESUMO

O trabalho aborda a possível inter-relação entre o princípio da eficiência econômico-social e a justiça fiscal, destacando-se a sua relevância para a construção de um sistema político-tributário desejável, que conjugue os elementos da eficiência e equidade.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Tributário; eficiência; equidade; justiça fiscal; sistema tributário.

ABSTRACT

This paper analyzes the interrelation between the principle of social economic efficiency and tax justice, highlighting its relevance for the construction of a desirable political-tax system that combines efficiency and equity.

KEYWORDS

Tax Law; efficiency; equity; tax justice; tax system.

1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário talvez seja um dos ramos do Direito no qual mais se evidencia a proximidade entre Direito e Economia, ao ter como objeto de estudo a tributação, ou seja, a obtenção de receitas pelo Estado Fiscal¹ para viabilizar a prestação de serviços públicos, a realização de políticas públicas e de outras atividades de atribuição do ente estatal.

Aqui também é importante destacar a perspectiva de Holmes e Sunstein de que todos os direitos têm um custo². Sob tal enfoque, os tributos nada mais seriam do que o “*preço da liberdade*”. De fato, não há como pensar os direitos, inclusive os direitos fundamentais, sem refletir sobre os respectivos custos e, conseqüentemente, sobre o custeio coletivo do aparato estatal por via da imposição tributária. Para se garantir direitos, é imprescindível também a reflexão acerca da obtenção dos recursos necessários para tal desiderato. Inevitável, pois, se falar em tributos.

Nesse contexto, um dos grandes desafios para os Estados, em geral, tem sido a construção de um sistema jurídico tributário que seja ao mesmo tempo “eficiente” e “equitativo”, pautado, portanto, pela Justiça, sem descuidar do aspecto econômico [...]

Nesse contexto, um dos grandes desafios para os Estados, em geral, tem sido a construção de um sistema jurídico tributário que seja ao mesmo tempo “*eficiente*” e “*equitativo*”, pautado, portanto, pela Justiça, sem descuidar do aspecto econômico, que não se limita à necessária arrecadação de recursos para o financiamento das atividades estatais, conforme será demonstrado neste artigo.

A partir do método dedutivo e da pesquisa bibliográfica e documental, é objeto de estudo a possível conexão entre o princípio da eficiência econômico-social e a justiça fiscal. A ideia não é exaurir a questão, mas trazer elementos que propiciem a reflexão acerca de pontos que devem ser necessariamente considerados na elaboração de uma política fiscal mais próxima do ideal, especialmente no atual contexto, em que estão sendo discutidas no Congresso Nacional propostas de reforma tributária em nosso País.

2 O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ECONÔMICO-SOCIAL: CONCEITO E FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICO-NORMATIVA

Não é de agora que o conceito de eficiência se mostra extremamente relevante para a economia, sendo comumente associado à maximização dos resultados e à menor utilização de meios/recursos. O processo eficiente é aquele que não desperdiça os recursos disponíveis, sabidamente escassos, atingindo o melhor resultado possível. Também no âmbito jurídico o discurso da eficiência se mostra presente, especialmente associado à atuação do Estado, o que ensejou a constitucionalização do *princípio de eficiência*.

A propósito, importante mencionar que o princípio da eficiência vem sendo consagrado como um dos princípios norteadores da denominada *boa administração*. Cita-se a Constituição Federal Brasileira, cujo texto foi alterado pela Emenda Constitucional n. 19/1998, tendo sido expressamente incluído o princípio da eficiência, no *caput* do art. 37, como um

dos princípios norteadores da administração pública, ao lado da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade.

Para além do ótimo de Pareto³, o princípio da eficiência econômico-social⁴ inova ao trazer para o cálculo econométrico variáveis de cunho social e temporal, as quais devem ser consideradas na tomada de decisão jurídico-normativa. Em síntese, uma decisão eficiente, segundo o *critério de eficiência econômico-social*, deve necessariamente considerar no seu resultado elementos de justiça social, sem descuidar das balizas trazidas pelo Mínimo Ético Legal vigente em determinado Estado ou sociedade (GONÇALVES; STELZER, 2004, p. 272). Nas palavras de Gonçalves e Stelzer (2004, p. 275), *a utilização cuidadosa de critérios econômicos harmonizados com objetivos de justiça e bem-estar social representa alternativa para regras de Direito próprias do desenvolvimento*.

É possível extrair do texto constitucional a fundamentação jurídico-normativa do princípio da eficiência econômico-social. A esse respeito, vale citar os arts. 3º, I a IV; 37 (que faz expressa referência ao princípio da eficiência como um dos princípios que regem a administração pública) e 170, *caput* e inciso VII, da Constituição Federal. O art. 3º enumera como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (a) construir uma sociedade livre, justa e solidária; (b) garantir o desenvolvimento nacional; (c) erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (d) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Por sua vez, o art. 170, em seu *caput*, estabelece que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos uma *existência digna*, conforme os ditames da *justiça social*. No inciso VII, há a expressa referência à redução das desigualdades regionais e sociais como um dos princípios que devem nortear a ordem econômica.

Nota-se, pois, que a ordem econômica, consoante prescreve o texto constitucional, deve se pautar necessariamente pela justiça social e redução das desigualdades, primando pelo desenvolvimento humano fundado no princípio da dignidade da pessoa humana. O princípio da eficiência econômico-social, pois, mostra-se em consonância com o preceituado na Constituição, e mais, permite associar, de forma clara, a eficiência ao atingimento de fins sociais, transcendendo a perspectiva meramente pecuniária ou financeira. Para os idealizadores do princípio, pois, a eficiência econômica necessariamente traz em seu bojo a perspectiva de justiça social, de desenvolvimento humano e de necessária redução das desigualdades.

Importante observar que essa abordagem associa ao tradicional critério de eficiência econômica a “*eficiência social*”, revelando-se especialmente adequada a países tal como o Brasil, que tem na desigualdade social (com reflexos no patamar também desigual de desenvolvimento humano) e na inviabilização do pleno exercício das “*capacidades*” e potencialidades de parcela considerável da população⁵, desafios imensos a serem superados. Trata-se de uma proposta interessante e que merece ser considerada em suas múltiplas nuances, inclusive a partir dos efeitos da transcendência do conceito de eficiência econômica tradicionalmente concebido. A ideia mostra-se em sintonia com a perspectiva de desenvolvimento que não se limita

ao mero crescimento econômico⁶, passando a abarcar aspectos também de desenvolvimento humano e social.

Afirmam, ainda, Gonçalves e Stelzer (2014, p. 262) a possibilidade de o princípio da eficiência econômico-social vir a ser utilizado tanto na elaboração do texto legal quanto no processo de aplicação da norma, sem descurar da sua análise via decisão judicial. A partir de tal perspectiva, pode-se também cogitar da utilização do princípio da eficiência econômico-social no processo de elaboração/reconfiguração de políticas fiscais e do próprio sistema jurídico-tributário, a partir de sua inter-relação com a justiça fiscal.

O princípio da eficiência econômico-social mostra-se em conformidade com o pensamento de Liam Murphy e Thomas Nagel (2005), que criticam a limitação da concepção paretiana para a análise de políticas públicas ou ações de governo, em geral. Para os autores, a *eficiência de Pareto* constitui a concepção teórica mais conservadora de análise de benefícios a vários indivíduos. Apesar de reconhecerem que a ineficiência é algo a ser evitado, Murphy e Nagel (2005, p. 68) ressaltam, de forma pertinente, que no mundo real e não meramente teórico, *para quaisquer cursos de ação que possam ser comparados quanto aos seus efeitos sobre os indivíduos, cada qual será melhor para alguns e pior para outros*, o que é observado em diversas espécies de políticas públicas. Exemplificativamente, certas políticas de concessão de benefícios sociais obviamente favorecerão mais os beneficiários diretos em relação a terceiros não beneficiários, o que também ocorre no tocante a qualquer alteração no sistema tributário que acarrete a redução ou aumento de tributação para grupos determinados.

Defendem os autores (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 62), pois, a adoção de concepções mais complexas de avaliação do bem-estar, não limitadas ao critério da eficiência (sob o viés exclusivamente econômico, na sua perspectiva tradicional, sem considerar a eficiência econômico-social, aqui referida), mas sim que possibilitem a análise global da combinação de vantagens e desvantagens atribuídas aos indivíduos, dos respectivos resultados e da comparação com alternativas viáveis de estruturação social.

Assim, nota-se, por mais uma razão, a insuficiência de utilização do critério exclusivo da eficiência, sob a perspectiva tradicional *paretiana*, para a análise da adequação da política fiscal, revelando-se necessária a adoção de outras variáveis relacionadas à equidade e justiça social, abrangendo, como não poderia deixar de ser, a justiça fiscal. O princípio da eficiência econômico-social, como visto, mostra-se uma ferramenta importante para viabilizar a configuração e a compreensão de um novo critério de eficiência, que leve em conta aspectos de justiça social e, no âmbito tributário, de justiça fiscal.

3 CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO E A JUSTIÇA FISCAL: DA NECESSÁRIA COMPATIBILIZAÇÃO ENTRE EFICIÊNCIA E EQUIDADE

Há muito se discute sobre quais seriam as características de um sistema tributário ideal, que cumpriria a função de arrecadar recursos para a realização das atividades estatais, sem comprometer a *eficiência* econômica e a *equidade* no custeio e distribuição dos recursos. Tais características (*eficiência* e *equidade*) estão sempre presentes em qualquer análise jurídico-econômica do sistema fiscal.

Apesar de aparentemente incompatíveis ou excludentes⁷, é inegável a importância da sua adequada compatibilização e equilíbrio como elemento central de política tributária, de modo a possibilitar a construção efetiva de um sistema fiscal que seja concomitantemente *justo* e *eficiente* – ideal a ser alcançado.

A esse respeito, Paulo Trigo Pereira (2015, p. 74) aponta como *características desejáveis de um sistema fiscal* as seguintes: (a) *equidade*, consubstanciada na justa distribuição da carga fiscal, considerando a equidade horizontal e vertical⁸; (b) *eficiência*, relacionada à mínima intervenção dos impostos nas decisões já eficientes dos agentes econômicos, bem como à promoção da eficiência mediante a correção de externalidades negativas⁹; (c) *flexibilidade*, de tal modo que os impostos contribuam para a estabilização do ciclo econômico, com efeito expansionista em momento de recessão e contracionista em período de forte expansão; (d) *transparência*, possibilitando a fácil compreensão dos contribuintes acerca das regras tributárias; (e) *baixo custo* tanto em relação ao cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes quanto às atividades desempenhadas pela administração fiscal; (f) *eficácia financeira*, que corresponde à suficiência e adequação das receitas financeiras ao cumprimento dos objetivos de financiamento da despesa pública e da política orçamental.

Em síntese, as características acima referidas, se presentes, demonstram a adequação do sistema tributário e a sua ausência, total ou parcial, indica a necessidade de alterações no sistema vigente, com vistas a se atingir o modelo materialmente alcançável mais próximo do ideal. É recomendável, pois, uma contínua avaliação dos sistemas fiscais existentes, utilizando-se como parâmetros as características desejáveis em um sistema ideal. Não por acaso, dada a sua relevância para o sistema, as duas primeiras características apontadas são exatamente a *eficiência* e *equidade*, esta última intimamente relacionada à concepção de justiça fiscal.

O processo eficiente é aquele que não desperdiça os recursos disponíveis, sabidamente escassos, atingindo o melhor resultado possível. Também no âmbito jurídico o discurso da eficiência se mostra presente, especialmente associado à atuação do Estado [...]

A importância da justiça fiscal como elemento nuclear de política tributária no Estado de Direito é destacada por Tipke e Yamashita (2002, p. 18), para quem *a justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes*.

Para Saldanha Sanches (2010, p. 13), “o conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados”¹⁰, especialmente em uma sociedade plural, abrangendo principalmente dois aspectos: a justiça na tributação (imposição tributária) e a justiça na distribuição dos recursos estatais. Também Klaus Tipke (2012, p. 16) associa a justiça fiscal à igualdade na distribuição da carga tributária, afirmando que *a justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo Estado de Direito* (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 28).

Hodiernamente, não são poucos os desafios para a concretização da justiça fiscal. Isso porque aqueles (pessoas físicas e jurídicas) que mais possuem riquezas e, conseqüentemente, maior

capacidade contributiva, geralmente encontram maneiras e subterfúgios para não pagar os tributos devidos, seja utilizando-se dos denominados paraísos fiscais, seja criando mecanismos, sob a denominação de um suposto “planejamento” tributário, por vezes abusivo e fraudulento, para evadir-se da imposição fiscal.

Evidentemente, em tais situações, resta prejudicada a justiça fiscal, com efeitos nefastos para a própria sociedade e para o Estado, que se vê sem os recursos estatais necessários para a prestação de serviços em prol do bem comum e interesse coletivo. Ademais, tem-se como consequência direta a propagação no seio social da equivocada percepção de que o ideal é efetivamente não pagar os impostos, a exemplo do que comumente fazem os mais ricos e detentores da maior capacidade contributiva, em evidente prejuízo da solidariedade e coesão social.

A questão do financiamento do Estado tornou-se ainda mais premente no atual contexto de pandemia, em que se evidenciou a importância da atuação do Estado, como ente coletivo, em várias frentes¹¹, a fim de assegurar o bem-estar social e coletivo. Em comum aos momentos das mais diversas crises, tem-se o retorno da discussão sobre as funções do Estado¹².

Deve-se ressaltar que estudos recentes¹³ vêm apontando a tributação como um importante instrumento de combate à concentração de riquezas e ao recrudescimento exponencial da desigualdade social. Em síntese, o que se busca é a efetivação da justiça fiscal, que se mostra cada vez mais distante na realidade atual. De fato, a constatação de que o problema existe é o passo inicial para a busca de soluções e, no âmbito tributário, inegavelmente, a efetivação da justiça fiscal é um dos desafios primordiais, e que se torna mais urgente em contextos de crise, tal como o atual.

É relevante destacar, ainda, que a finalidade arrecadatória fundamenta-se na *eficiência* da busca de recursos ao financiamento do Estado, ao passo que a interpretação tributária legítima deve embasar-se também na *justiça* da distribuição dos encargos para o financiamento de uma esfera pública de liberdade e igualdade (CALIENDO, 2009, p. 109). Compatibilizar a *eficiência* e *justiça* na política fiscal e no sistema tributário como um todo é o ideal a ser atingido, até porque, como bem destaca Luís Cabral de Moncada (2012, p. 250), a eficiência econômica (o ótimo *paretiano*) que dirige o funcionamento do mercado é *compatível com grave desigualdade na distribuição da riqueza, o que gera tensões sociais insuportáveis*. Assim, para o autor (MONCADA, 2012, p. 250), é importante assegurar a coesão econômica e social (*justiça* ou *equidade*), concomitantemente à prevenção e repressão de práticas restritivas da concorrência (*eficiência*).

Apregoa Caliendo (2009, p. 84) que não existe um conceito “isolado” de justiça fiscal, ou seja, concebido exclusivamente a partir do universo jurídico. Diferentemente, a justiça fiscal dependeria do contexto, inclusive econômico, especialmente de considerações relacionadas à eficiência. Para o autor, justiça (associada à *equidade*) e *eficiência* são conceitos que se intercambiam e se mostram fundamentais para a adequada compreensão do fenômeno jurídico. O grande desafio é justamente atingir o necessário equilíbrio entre justiça (equidade) e eficiência.

Nota-se que as constatações aqui expostas, embasadas em autores diversos, respaldam a insuficiência do conceito econômico tradicional de *eficiência* para a elaboração e avaliação dos resultados de políticas públicas, o que não se restringe ao âmbi-

to tributário, muito embora este seja o enfoque abordado neste artigo. Observa-se a importância de associação da eficiência a elementos de equidade, sob pena de perpetuação e propagação de graves injustiças e desigualdades sociais. Percebe-se, pois, a similaridade com a perspectiva trazida pelo princípio da eficiência econômico-social, com a diferença de que este já traz em si mesmo uma concepção de eficiência formatada por critérios de justiça social, definidos a partir do texto constitucional.

Portanto, verifica-se que *eficiência* e *equidade* não são conceitos contraditórios ou excludentes¹⁴, diversamente, apresentam uma relação próxima e por que não dizer, complementar, de tal modo que a busca pela realização simultânea de ambos é o grande desafio das ciências jurídicas e econômicas¹⁵, na atualidade, o que reflete também no âmbito do Direito Tributário¹⁶. Nesta seara, o princípio da eficiência econômico-social mostra-se relevante e pode auxiliar no processo de ponderação e equilíbrio entre a *eficiência* e a *equidade*, bem como no que se refere à tomada de decisão para a construção de um sistema tributário mais próximo do ideal, que seja, portanto, simultaneamente *justo* e *eficiente*.

4 JUSTIÇA FISCAL E POLÍTICA TRIBUTÁRIA: PRINCÍPIOS ESSENCIAIS E DESAFIOS ATUAIS PARA SUA IMPLEMENTAÇÃO

Demonstrada a necessidade de compatibilização entre *eficiência* e *equidade*, faz-se imprescindível a análise, ainda que não exaustiva e de forma resumida, dos princípios essenciais que regem a política tributária, especialmente aqueles relacionados à materialização da justiça fiscal. Também serão mencionados os principais desafios atuais para a concretização da justiça fiscal.

Não por acaso, no âmbito tributário, os princípios essenciais de política fiscal guardam relação direta com a justiça fiscal, muito embora tal correlação teórica não seja fácil de ser atingida na prática pelos sistemas normativos tributários.

Em resumo, em se tratando de política econômica e fiscal, busca-se um ordenamento tributário que corrija as consequências negativas do mercado, respeitando-se a livre concorrência e as liberdades econômicas, e que ainda associe ao tributo uma função de justiça fiscal, além de disciplinar o dever de todos os integrantes da sociedade de contribuírem para os gastos públicos como dever de solidariedade (GALLO, 2011, p. 94).

Observa-se, ainda, que os princípios mencionados estabelecem limites para a *liberdade de conformação do legislador fiscal*, cuja atuação encontra-se delimitada pelos princípios abaixo referidos, destacando-se, uma vez mais, a coexistência da *eficiência* e *justiça*. A esse respeito, defende Suzana Tavares da Silva (2015, p. 18 e 19) a necessidade de controle da decisão fiscal mediante parâmetros de eficiência, associada à *análise do custo-benefício em função de indicadores de desenvolvimento humano e econômico*, bem como de *justiça intergeracional*¹⁷, que não pode ser olvidada na análise do comprometimento das despesas públicas futuras e sua relação com a perspectiva de justiça fiscal.

Assim, sem olvidar o já mencionado princípio da eficiência econômico-social, far-se-á uma abordagem resumida de alguns outros princípios essenciais orientadores da política tributária, especialmente relacionados à materialização da justiça fiscal, por vezes tão desprestigiada, muito embora seja imprescindível para a própria subsistência do sistema tributário e para a construção do que pode ser denominado de uma *moral tributária*¹⁸.

Comumente, associa-se a ideia de justiça, inicialmente abstrata, à realização ou concretização do *princípio da igualdade*¹⁹, a partir da generalidade e universalidade na tributação. O processo abrangeria as seguintes etapas essenciais: justiça a partir da adoção de um tratamento isonômico dos sujeitos ou situações envolvidas; tratamento isonômico mediante o uso de um critério adequado do princípio da igualdade; justiça social concebida como tributação socialmente justa (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 22). Deve-se ressaltar que a análise do *critério* de diferenciação ou de tratamento igualitário adotado é imprescindível para a avaliação da aplicação *justa* do princípio da isonomia, até para se evitar o uso do direito tributário como meio de discriminação injusta, o que violaria diretamente o próprio princípio da igualdade²⁰, comprometendo a política fiscal como um todo²¹.

A *capacidade contributiva*, ao funcionar como um *critério de graduação dos impostos*, interfere na definição do montante a ser pago pelo contribuinte, além de exercer um importante papel de limite da tributação, evitando-se o confisco. Sob tal perspectiva, possibilita a manutenção de um *mínimo existencial*²² a cada indivíduo, que não será objeto de tributação, de modo a preservar outros valores constitucionais essenciais, com destaque para a dignidade humana. Consoante afirma Fernando Aurelio Zilveti (2004, p. 44), *a capacidade contributiva estabelece uma relação dinâmica entre Estado e contribuinte, que devem encontrar a justa medida da tributação*.

Nota-se que a concepção teórica subjacente ao princípio da capacidade contributiva é a *igualdade material* mediante a igualdade de sacrifícios, ou seja, um sistema tributário justo asseguraria que aqueles detentores de maior renda contribuíssem mais, inclusive proporcionalmente (tributação progressiva) para a manutenção do Estado, de tal modo que cada contribuinte tenha uma perda do bem-estar equivalente, considerando-se a utilidade marginal da renda (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 34).

Nas palavras de Ollero (1992, p. 196), a capacidade contributiva configura-se como um critério constitucional para fixar a contribuição de cada indivíduo para com os gastos públicos, e associado a outros princípios fundamentais do ordenamento jurídico tributário, tais como a *solidariedade* e a *efetiva igualdade de tratamento*, propicia a realização da justiça fiscal. Para o mencionado autor, a imposição tributária não só deve ser estruturada segundo critérios de justiça, como ela mesma deve ser um instrumento para a realização de Justiça na comunidade. Em síntese, não por acaso a capacidade contributiva é comumente adotada e referida como um *critério de justiça* no imposto, talvez o mais importante e de mais fácil assimilação, muito embora não seja o único. Para Franco Gallo (2009, p. 134), é possível definir a capacidade contributiva como a *capacidade econômica de solidariedade*.

Todavia, diversos são os obstáculos para a concretização da tributação isonômica. Por vezes, a atribuição sem critérios de benefícios fiscais acaba por desestabilizar o sistema, uma vez que cria assimetrias e desigualdades desarrazoadas na participação do custeio da estrutura do ente estatal e de suas atividades. Ademais, consoante ressaltar Klaus Tipke (2012, p. 64), os favorecimentos fiscais e as subvenções não são condizentes com a economia de livre mercado, uma vez que deturpam e falseiam a concorrência, ao permitirem vantagens econômicas a empresas

sem o correspondente incremento da eficiência e redução de custos, em detrimento das empresas não beneficiadas, violando-se, de forma flagrante, a isonomia. Evidentemente, a desoneração de uns acarreta a maior oneração fiscal de outros, dada a redução da base tributável concomitantemente à necessidade de manutenção da arrecadação para custeio das despesas e gastos públicos, bem como a ausência de critérios ou a utilização de critérios inadequados neste processo acarreta consequências gravosas à isonomia e ao equilíbrio do sistema.

Nessa seara, faz-se referência ao poder dos *"lobbies"* e pressões políticas e econômicas exercidas sobre os integrantes do Poder Legislativo, de tal modo que não raro são criados benefícios legais²³ e privilégios injustificados no âmbito tributário, sem a necessária análise do conseqüente impacto sobre a política fiscal e a verificação do comprometimento do sistema tributário como um todo. Tal perigo é expressamente ressaltado por Saldanha Sanches (2010, p. 43), para quem o debate público das leis fiscais seria uma condição fundamental para a obtenção de Justiça no sistema tributário. Todavia, consoante destaca o autor, trata-se de um debate comumente viciado por interesses organizados e por assimetrias de informações acessíveis aos cidadãos, ensejando a debilidade na formação da lei fiscal, que deveria servir de instrumento de política pública voltada para a busca e efetivação da justiça fiscal.

[...] não são poucas as manifestações de capacidade contributiva que deixam de ensejar a efetiva tributação, em evidente violação à isonomia e à própria justiça fiscal. Se a falha for exclusivamente de ordem legislativa, há a possibilidade de corrigi-la [...]

Por outro lado, não são poucas as manifestações de capacidade contributiva que deixam de ensejar a efetiva tributação, em evidente violação à isonomia e à própria justiça fiscal. Se a falha for exclusivamente de ordem legislativa, há a possibilidade de corrigi-la, muito embora o processo contrarie interesses diversos, podendo não se revelar, assim, de tão fácil realização. O problema maior reside na sonegação, fraude e evasão, hipóteses nas quais empresas e indivíduos agem como verdadeiros *"fugitivos tributários"* (NABAIS, 2005, p. 136) e se *locupletam com uma quota de bens coletivos proporcionalmente superior à sua contribuição para estes encargos gerais* (SANCHES; GAMA, 2005, p. 104), acarretando a desigualdade entre os contribuintes cumpridores e descumpridores das obrigações fiscais, bem como o aumento da carga fiscal justamente sobre os cumpridores, em razão da necessidade de obtenção de recursos para o financiamento do Estado.

Outro problema que não pode ser esquecido é a *concorrência fiscal negativa* entre os próprios Estados ou países, que, com o objetivo de atração de investimentos e contribuintes, acaba por acarretar a redução de tributação sobre o capital para níveis insustentáveis, gerando, conseqüentemente, maior pressão sobre os contribuintes assalariados. Considerando tal realidade, Klaus Tipke defende a necessidade de tratados internacionais que possibilitem uma concorrência justa, também na seara fiscal. Afirma o autor, ainda, que *a concorrência entre os agentes econômicos deve ser baseada em boas práticas, não em van-*

tagens fiscais (TIPKE, 2012, p. 60).

Ainda com relação ao princípio da isonomia, deve ser referida a necessidade de que os contribuintes sejam *efetivamente* tributados, ou seja, não basta a lei material estabelecendo a imposição fiscal. Diversamente, faz-se imprescindível a isonomia na execução do procedimento tributário que implique o pagamento do tributo. Em outras palavras, o procedimento de cobrança fiscal deve ser eficiente e aplicável a todos, sob pena de violação ao princípio da isonomia, acarretando desequilíbrios no sistema, inclusive de ordem concorrencial. A esse respeito, afirma Klaus Tipke (2012, p. 67) que o princípio da igualdade, no âmbito do Direito Tributário, exige que os contribuintes sejam *jurídica e efetivamente* tributados, assegurando-se o resultado eficiente no cumprimento da lei tributária. A lei, por si, só não assegura a justiça fiscal, ao contrário, o real atendimento ao princípio da isonomia é verificado tão somente na efetiva e uniforme aplicação da legislação fiscal, de tal modo que todos que realizem a hipótese de incidência tributária no mundo fenomênico tornem-se, de fato, contribuintes.

No âmbito tributário, é o princípio da *solidariedade* um dos fundamentos basilares para a configuração teórica do próprio sistema, embasado no fato de que cada um deve colaborar com parcela de sua riqueza para o custeio de bens e serviços em benefício de toda a coletividade, na medida de sua capacidade contributiva, e atendendo à função redistributiva inerente ao imposto. Nota-se que a solidariedade, aqui relacionada ao fato de pertencer a uma determinada sociedade ou comunidade organizada, impõe um dever de colaboração por meio da imposição tributária, de cunho obrigatório e não voluntário.

110

O objetivo constitucional de desenvolvimento, portanto, transcende o mero crescimento econômico e aproxima-se da promoção da justiça social, qualidade de vida, adequada redistribuição de recursos, não se podendo olvidar do princípio da justiça intergeracional [...]

Defende-se, na atualidade, uma concepção *funcional* do tributo, decorrente do equilíbrio entre *os princípios da igualdade e solidariedade* e o direito de propriedade, em sistemas de constitucionalismo participativo (GALLO, 2011, p. 91). Franco Gallo (2011, p. 92 e 93) afirma que a tributação deixa de ser vista apenas como potencialmente repressiva dos direitos individuais de propriedade e liberdade, isso porque a pessoa passa a ser considerada em sua complexidade de ser político, social e moral, integrada como indivíduo em um contexto institucional. Neste cenário, deve o cidadão contribuir para os gastos públicos segundo o princípio da igualdade material, consubstanciado na capacidade contributiva, inclusive para possibilitar políticas sociais redistributivas, estabilizadoras e capazes de promover o crescimento cultural e o desenvolvimento econômico e social estável.

Apregoa Thomas Piketty (2014, p. 117-118) que *o instrumento privilegiado da redistribuição pura é a redistribuição fiscal, que permite corrigir, por meio de impostos e de transferências, a desigualdade dos rendimentos produzida pela desigualdade das dotações iniciais e pelas forças do mercado,*

preservando ao máximo o papel de alocação do sistema de preços. Nota-se, pois, a flagrante *função redistributiva* da tributação, concebida como instrumento de transferência de riquezas dos mais ricos aos mais pobres, predominantemente por meio das prestações positivas atribuídas ao Estado Social, financiadas pelo pagamento de impostos²⁴, em prol da justiça social.

Segundo Franco Gallo (2011, p. 94), a partir de uma perspectiva funcional do tributo, para além da simples questão dos custos dos direitos, o imposto deve também funcionar como um instrumento de justiça distributiva à disposição do Estado e demais entes dotados de autonomia política e financeira, possibilitando a minimização das desigualdades sociais, bem como a correção das imperfeições do mercado, em prol das liberdades individuais, coletivas e do fortalecimento da cidadania e da tutela dos direitos sociais. Para o autor (GALLO, 2009, p. 124), em um mundo marcado por desequilíbrios evidentes, o tributo constitui um instrumento de justiça distributiva capaz de potencializar as oportunidades ofertadas pelo mercado, corrigindo, de certa forma, as flagrantes imperfeições do sistema. Evidencia-se, aqui, uma vez mais, a pertinência e adequação do princípio da eficiência econômico-social como instrumento interpretativo, que traz uma perspectiva social para a avaliação da eficiência, conforme demonstrado na parte inicial deste artigo.

No mesmo sentido, interessante a posição defendida por Ricardo Lodi Ribeiro (2015, p. 7 e 8), segundo a qual o combate às desigualdades sociais através da tributação pode ocorrer essencialmente de dois modos distintos: (a) pela *redistribuição de renda*, mediante prestações estatais positivas atribuídas aos economicamente necessitados, financiadas por recursos oriundos da tributação dos mais ricos; (b) pela *distribuição de rendas*, como *“condição central para a regulação do capitalismo”*, baseada 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”*.

A justiça distributiva relacionada à tributação foi também referida por John Rawls em sua clássica obra *“Uma Teoria da Justiça”*. O autor, ao mencionar os impostos sobre doações, sucessões e heranças, assevera que o propósito de tal tributação não é tanto a arrecadação de divisas para o Estado, mas sim a correção gradual e contínua da distribuição de riqueza, de modo a prevenir as concentrações de renda e poder prejudiciais à equidade, à liberdade política e à justa igualdade de oportunidades (RAWLS, 2000, p. 306). Para o autor, portanto, a justiça tributária ou fiscal relaciona-se diretamente com a *justiça distributiva*.

Também Modesto Carvalhosa (2013, p. 605) pronunciou-se sobre a justiça distributiva, afirmando estar condicionada a uma *ação positiva e institucional* do Estado, vinculada à integração do indivíduo na própria sociedade, a partir do vínculo de solidariedade e da previsão de direitos e obrigações comunitários. Visivelmente, o destaque passa a ser a justiça na *distribuição*, como correspondente de justiça social, afastando-se do enfoque dado exclusivamente à *produção* de recursos, que não assegura a tão almejada prosperidade social (CARVALHOSA, 2013, p. 600). Em síntese, a justiça distributiva, no sentido moderno, implica que o Estado intervenha para assegurar a distribuição da propriedade por toda a sociedade, objetivando garantir que todas as pessoas possam se suprir com um nível mínimo de re-

cursos materiais (FLEISCHACKER, 2006, p. 8) – o denominado Mínimo Ético Legal referido na parte inicial deste artigo.

Na atualidade, inegavelmente, a redistribuição fiscal operada pelos Estados decorre de um conjunto complexo de tributos, de transferências de diversas ordens²⁵ e despesas diretamente assumidas pelo Estado na prestação de serviços relacionados à saúde e educação, considerados os dois principais instrumentos de redistribuição contemporâneo²⁶. Segundo leciona Piketty (2014, p. 124), na obra *Economia das Desigualdades*, a redistribuição justa é aquela que possibilita melhorar as *oportunidades* e condições de vida dos indivíduos mais desfavorecidos, de modo a inseri-los socialmente, permitindo o seu adequado desenvolvimento a partir de suas capacidades, daí a relevância da educação como instrumento de política redistributiva, no contexto presente. Nota-se que ao Estado não compete assegurar a igualdade de resultados, mas sim de oportunidades, de tal modo que sejam garantidas condições mínimas para o livre desenvolvimento de toda e qualquer pessoa, possibilitando, assim, que se torne apta a atingir, por conta própria, um nível de sobrevivência compatível com a dignidade humana.

O objetivo constitucional de desenvolvimento, portanto, transcende o mero crescimento econômico e aproxima-se da promoção da justiça social, qualidade de vida, adequada redistribuição de recursos, não se podendo olvidar do princípio da justiça intergeracional, de modo a serem resguardadas condições dignas de existência também para as futuras gerações.

Interessante a posição defendida por Paulo Trigo Pereira (2008, p. 34) de que *o mercado é eficiente no fornecimento de bens privados, mas fracassa nos bens públicos e na justiça social pois tende a reproduzir a distribuição dos direitos de propriedade iniciais*. De fato, constatada a desigualdade excessiva no ponto de partida, é evidente que a tendência do mercado é reproduzi-la, fundando-se no argumento de *liberdade* dos agentes econômicos, o que acaba por perpetuar a injustiça social. Em tal situação, a intervenção do Estado é necessária e imprescindível para se buscar a realização do bem comum, a ordenação social e a redução das desigualdades, em prol da realização da *igualdade* material e, conseqüentemente, da justiça social.

Retomando o princípio da eficiência econômico-social, objeto deste estudo, é inegável a sua relação direta com a justiça social e (re)distributiva e, conseqüentemente, com a justiça fiscal. Destaca-se que a justiça social abrange os princípios que regulam o sistema normativo, a estrutura da economia, a política de bem-estar social (etc.), de tal modo que seja observada uma *justa* distribuição dos benefícios e dos encargos da vida em sociedade entre os cidadãos (MILLER, 2004, p. 152). Daí a preocupação do princípio da eficiência econômico-social com a inclusão, no cálculo econométrico da eficiência, de elementos que considerem também a realização da justiça social, o que mostra a sua promissora aplicação também na seara tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objeto principal deste estudo foi analisar a possível inter-relação entre o princípio da eficiência econômico-social e a justiça fiscal, de modo a se verificar a possibilidade de sua utilização também na esfera tributária, especialmente no que se

refere à elaboração de políticas fiscais.

Apresentada a definição do princípio, buscou-se demonstrar a necessidade de aprimoramento do tradicional conceito de *eficiência* economicamente considerado, que ainda utiliza como principal referência o denominado ótimo de *Pareto*, insuficiente para a resolução dos problemas atualmente existentes na sociedade, especialmente relacionados à justiça social. A consideração de elementos de justiça social para o cálculo econométrico da eficiência mostra-se interessante e necessária, especialmente em sociedades como a brasileira, estruturalmente muito desigual, tanto sob o viés econômico quanto social.

Também se intentou demonstrar a relevância da justiça fiscal enquanto elemento necessário para a construção de um sistema tributário mais próximo do ideal, que conjugue elementos de *eficiência* e *equidade*. Os princípios essenciais que regem o sistema jurídico-tributário, intrinsecamente relacionados à justiça fiscal foram analisados, ainda que de forma resumida.

Foram, ainda, abordados os principais desafios para a efetivação da justiça fiscal no contexto atual, destacando-se: a concessão indiscriminada de benefícios fiscais; a pressão de *lobbies* e grupos de interesse; a existência de paraísos fiscais e a concorrência fiscal internacional; a necessidade de combate à sonegação e à fraude fiscal; dificuldade de tributação do capital; a redução da base tributável e conseqüente pressão sobre os gastos públicos, que se tornou ainda mais evidente em um contexto de pandemia.

Conclui-se, pois, que os desafios não são poucos e implicam contínua reflexão acerca de possibilidades de mudança e aprimoramento do sistema jurídico-tributário, podendo-se cogitar da utilização do princípio da eficiência econômico-social como um potencial instrumento para atingir tais objetivos.

NOTAS

- 1 Pode-se definir o Estado Fiscal como aquele que “tem nos impostos o seu principal suporte financeiro” para realizar a sua finalidade, fundada na razão pública ou razão de Estado. Em síntese, os impostos correspondem ao “preço” que os integrantes de uma sociedade organizada pagam pela liberdade e solidariedade que a caracterizam, solidariedade de esta entendida como o elo e a integração de todos os participantes da sociedade ao todo coletivo. Deve-se mencionar a importância da cidadania fiscal em um contexto de Estado Fiscal, de modo que todos os membros da comunidade sejam também destinatários do dever de pagar impostos, logicamente, em conformidade com a respectiva capacidade contributiva. (NABAIS, 2005, p. 24, 26 e 34).
- 2 Merece leitura a clássica obra dos autores “The cost of rights: why liberty depends on taxes”, disponível em português sob o título “O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos”.
- 3 Trata-se do conceito de eficiência elaborado pelo italiano Vilfredo Pareto, segundo o qual se mostra eficiente determinada alocação de recursos quando é impossível realocá-los de modo a beneficiar um participante sem prejudicar a situação de outro, ou seja, não é possível melhorar o bem-estar de um agente sem diminuir o bem-estar de outro. Também se mostra relevante mencionar o critério Kaldor-Hicks de eficiência, que difere de Pareto por admitir a possibilidade de eventual terceiro prejudicado na reorganização dos recursos, desde que seja possível a compensação dos prejuízos.
- 4 O Princípio da Eficiência Econômico-Social (PEES), concebido por Everton Gonçalves e Joana Stelzer em artigo publicado no ano de 2014, é assim definido pelos autores: *Trata-se de elaboração e aplicação da norma de forma economicamente eficiente, maximizando-se resultados esperados quando da adjudicação de direitos ou da determinação de obrigações, conforme caráter recíproco das ações e interesses, porém, considerando o reflexo social e o custo externo imposto à sociedade presente; ou*

mesmo, futura, de forma a serem compensados, na totalidade, os prejuízos impostos pelo ganho presente das partes envolvidas. Ainda, tem-se que o PEES considera, no cálculo econométrico, as variáveis de cunho social e temporal que, corretamente valoradas, devem ser internalizadas de forma que a relação de custo e benefício demonstre a realidade das utilidades auferidas quando se sacrificando determinados bens e serviços de outrem; considerado o maior número ou a totalidade dos agentes envolvidos. (GONÇALVES; STELZER, 2014, p. 273).

- 5 Para melhor compreensão da questão, merece referência o livro "Desenvolvimento como Liberdade", de Amartya Sen. Também deve ser lembrada a "teoria das capacidades" desenvolvida pela filósofa Martha Nussbaum. Em resumo, as "capacidades" são concebidas como direitos fundamentais imprescindíveis para a realização da justiça social. A "teoria das capacidades" parte do pressuposto de que a riqueza real de uma nação são as pessoas, daí porque o incremento da qualidade de vida mediante o estímulo e aprimoramento de certas capacidades passa a ser relevante economicamente. Surge o desafio de implementação de políticas públicas aptas à promoção do bem-estar e melhoramento da qualidade de vida, a partir do contínuo questionamento acerca do que cada ser humano é capaz de fazer e de ser. Martha Nussbaum define as capacidades como uma espécie de liberdade, destacando que não se trata propriamente de habilidades individuais de uma pessoa, mas sim de liberdades ou oportunidades criadas por uma combinação de habilidades pessoais com um ambiente político, social e economicamente adequado. (NUSSBAUM, Martha. *Creating Capabilities*, pos. 181, 238 e 244 de 2324 (e-book)).
- 6 Importante mencionar que, até pouco tempo atrás, mensurava-se o desenvolvimento de um país utilizando-se como critério exclusivo o crescimento econômico (PIB do país e PIB per capita). É inegável a contribuição de Mahbub ul Haq e Amartya Sen para a modificação do paradigma de referência de desenvolvimento, que passou a considerar as melhorias associadas ao bem-estar humano e não apenas os avanços econômicos (muitas vezes usufruídos e em benefício de uma pequena parcela da população). Foram eles os idealizadores do índice de desenvolvimento humano (IDH), utilizado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) e também citado no Relatório de Desenvolvimento Humano anualmente publicado pela ONU, o que acaba por auxiliar os Estados na elaboração de políticas públicas necessárias ao aprimoramento do desenvolvimento, logicamente, abarcando a perspectiva de desenvolvimento humano e social.
- 7 A propósito, afirma Klaus Tipke que não existe qualquer comprovação de que a justiça fiscal perturbe necessariamente a eficiência econômica, como defendem alguns teóricos. Isso porque o comportamento humano não é calculável de uma forma matemática e objetiva, incidindo diversos e variados fatores na sua realização. Assim, defende Tipke que, em caso de aparente conflito, prevaleça e se aplique prioritariamente a justiça fiscal. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 45).
- 8 Entende-se por equidade horizontal o tratamento isonômico dos contribuintes em situação idêntica ou similar, que devem suportar o mesmo ônus tributário. Equidade vertical, por sua vez, representa a progressividade da imposição tributária, ou seja, aqueles com maior riqueza econômica devem contribuir em maior proporção do que os economicamente menos favorecidos. A progressividade é comumente implementada nos sistemas tributários mediante a imposição de maiores alíquotas a hipóteses de incidência que indiquem maior capacidade contributiva.
- 9 No que se refere à alocação eficiente dos recursos como uma característica desejável do sistema fiscal, defende Suzana Tavares da Silva a neutralidade sobre a escolha privada quando esta já se revelar eficiente, bem como a promoção da escolha pública quando a privada se distanciar do interesse público. Exemplificativamente, assevera que o sistema fiscal "deve promover a escolha privada nos mercados eficientes e a escolha pública na promoção da regulação social, como é o caso do ambiente, da educação e da inovação e conhecimento", isto é, o sistema fiscal deve também ser utilizado como um mecanismo de gestão das externalidades (TAVARES DA SILVA, 2015, p. 53).
- 10 Tal perspectiva também é apregoada por Klaus Tipke, que afirma não existir um critério de justiça uniparalelo para todo o Direito. Defende o autor que o correto é que cada ramo do Direito tenha seu próprio critério, e no âmbito tributário, apresenta-se a especificidade da justiça fiscal. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 21).
- 11 A propósito dos papéis do Estado que a pandemia expôs de forma eloquente, Laura Carvalho, em seu recente livro "Curto-circuito: o vírus e a volta do Estado", destaca os seguintes: (a) Estado estabilizador; (b) Estado investidor; (c) Estado protetor; (d) Estado prestador de serviços; (e) Estado empreendedor.
- 12 Para maior aprofundamento sobre a questão, recomenda-se a leitura da obra de Mariana Mazzucato (2014).
- 13 No tocante ao panorama atual de aumento considerável das desigual-

dades sociais e econômicas, bem como às medidas possíveis a serem adotadas pelos Estados, inclusive de natureza fiscal, merecem referência os autores Thomas Piketty e Anthony B. Atkinson, o primeiro especialmente pelas obras *A Economia das Desigualdades* e *O Capital* no Século XXI, e o segundo pelo livro *Inequality – What can be done?*, devidamente referenciados na bibliografia final. Para combater a concentração de riquezas e as desigualdades extremas verificadas no estágio atual do capitalismo, propõe Piketty a adoção de algumas medidas tributárias, dentre as quais se destacam: o aumento da tributação sobre as rendas, heranças e patrimônio, mediante o recrudescimento da progressividade, a introdução de um imposto sobre capitais em escala mundial e a adoção de acordos de transparência fiscal internacional como instrumento de combate à concorrência fiscal entre os Estados. Para Piketty, a falta de atuação coordenada dos Estados explica porque houve uma redução significativa da tributação sobre o capital nas últimas décadas. Prossegue o autor afirmando que "só o fenômeno fiscal, ou seja, a tributação do capital ao maior nível geográfico e político possível, permitiria estabelecer a redistribuição capital/trabalho ótima do ponto de vista da justiça social." (PIKETTY, 2014, p. 49).

- 14 A título exemplificativo, cita-se a União Europeia, que, consoante se infere do artigo 3º, 3, do Tratado da União Europeia, não busca apenas o aumento da eficiência econômica e o enriquecimento dos cidadãos através do mercado, diversamente, busca promover a coesão econômica, social e territorial, visando à justiça social e redistributiva, daí porque a qualificação do modelo adotado como economia social de mercado. Consta-se, pois, mais um exemplo concreto de tentativa de compatibilização entre eficiência e equidade, inclusive no plano normativo.
- 15 Como afirma Paulo Trigo Pereira (2013, p. 89), "a tributação ótima é o sistema de tributação desenhado de forma a conciliar, da melhor forma, eficiência com equidade".
- 16 A este respeito, deve-se ressaltar que o direito tributário tem uma grande influência nas escolhas dos agentes econômicos, a partir do momento em que "estimula" ou "reprime" determinados comportamentos, inclusive de consumo, a partir do aumento ou redução do imposto incidente. Afirma Paulo Caliendo que "as escolhas que implicam tornar a aquisição, manutenção ou circulação de determinados bens mais acessíveis ou difíceis são escolhas que devem ser orientadas por critérios de justiça e eficiência". Como exemplo, menciona que se os produtos essenciais que compõem a cesta básica sofrerem uma tributação elevada, o sistema mostrar-se-á injusto por onerar de forma mais gravosa as camadas de baixa renda da sociedade. Cita também os incentivos fiscais para uma indústria nascente de biotecnologia, cuja concessão deve se pautar tanto por critérios de justiça quanto de eficiência econômica. Aduz, ainda, que há casos em que se vislumbra uma aparente antinomia entre a justiça e a eficiência, e em tais casos, faz-se imprescindível uma "avaliação intersistêmica" com vistas ao restabelecimento do equilíbrio. Emerge, aqui, a importância do princípio da neutralidade fiscal, como expressão de exigência e equilíbrio da justiça e eficiência no sistema. (CALIENDO, 2009, p. 101).
- 17 A ideia de justiça intergeracional relaciona-se diretamente ao princípio da sustentabilidade, e no âmbito financeiro, apresenta-se sob a forma de proibição de endividamento excessivo do Estado no tempo presente, de forma a se evitar a consequência de comprometimento futuro das finanças públicas para as gerações vindouras. Para Suzana Tavares da Silva, deixar pesados encargos financeiros para as gerações futuras, em decorrência essencialmente dos serviços da dívida pública utilizados para o financiamento do Estado atual, implica tolher, de forma desproporcional, a "liberdade de escolha dessas futuras gerações quanto aos investimentos e projectos a realizar" (TAVARES DA SILVA, 2015, p. 84). Prossegue a autora, afirmando que o princípio da justiça intergeracional transcende as fronteiras do princípio da sustentabilidade, acolhendo um "novo conceito de justiça", relacionado diretamente à justiça distributiva e solidariedade entre diferentes grupos etários e gerações, com o intuito de viabilizar a repartição do ônus das despesas públicas de modo intergeracional.
- 18 Expressão utilizada por Klaus Tipke na obra *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*, e utilizada tanto para demonstrar a necessidade de construção de uma moral tributária aplicável ao Estado nas mais diversas atividades (legislativa, executiva e judiciária) quanto aos contribuintes. A perspectiva do autor é muito interessante, especialmente por demonstrar que se o sistema se apresentar injusto, especialmente em decorrência da violação ao princípio da igualdade (no tocante à arrecadação ou entrada de divisas) e de dilapidação de recursos públicos (gastos públicos desordenados ou saída de recursos), dificilmente haverá o estabelecimento de uma moral tributária

- dos contribuintes e de um dever ético que impulse o pagamento de tributos. (TIPKE, 2012).
- 19 Consoante observa Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 10), *a Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos*. Trata-se do conteúdo político-ideológico do princípio da igualdade/isonomia, constante nos textos constitucionais e sistemas normativos vigentes.
 - 20 O processo de análise dos critérios de diferenciação a fim de ser verificado o atendimento ou violação ao princípio da isonomia abrange, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, as etapas a seguir referidas: (a) a verificação do elemento tomado como fator de diferenciação ou discriminação; (b) o estudo da correlação lógica abstrata entre o fator escolhido como critério de discriminação e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diferenciado; (c) a análise da adequação da correlação lógica com os interesses e valores juridicizados absorvidos no sistema constitucional (MELLO, 2014, p. 21).
 - 21 Neste aspecto, deve-se ter cuidado na concessão de benefícios fiscais sob o fundamento de propiciar a igualdade material ou o atendimento a interesses sociais diversos. O critério de discriminação deve ser adequadamente escolhido e os impactos devidamente analisados, evitando-se, assim, a violação ao princípio da igualdade sob o argumento de promovê-la.
 - 22 O mínimo existencial é protegido pelo princípio da capacidade contributiva, pois enquanto a renda não ultrapassar o valor equivalente ao mínimo existencial, não se vislumbra capacidade contributiva. Afinal, como destacam Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002, p. 34), “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”.
 - 23 Segundo afirma Saldanha Sanches, *o aspecto mais nocivo do benefício fiscal é que a sua atribuição constitui o domínio de atuação privilegiada dos grupos de pressão que focam os seus esforços em construir uma justificação para um regime de exceção e em obter uma decisão legislativa que a consagre*. (SANCHES, 2010, p. 48).
 - 24 A respeito dos custos e financiamento dos direitos fundamentais no Estado Fiscal, com destaque para o dever fundamental de pagamento dos impostos, destaca-se a obra de Casalta Nabais, com o título O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, referenciada ao final do artigo.
 - 25 Dentre tais transferências, é possível citar: abonos família, rendimento mínimo, subsídios de desemprego, pensões, aposentadorias e benefícios previdenciários outros. Em síntese, busca-se a garantia de um rendimento mínimo, a redução da insegurança econômica dos indivíduos em decorrência de situações e intempéries que impossibilitam o trabalho e a obtenção de rendimento (tais como doença, velhice, desemprego, etc.), e por fim, almeja-se a garantia de acesso universal a bens primários essenciais ao bem-estar, com o objetivo de reduzir a desigualdade na distribuição de rendimentos e promover a igualdade de oportunidades entre os cidadãos. (PEREIRA, 2015, p. 206).
 - 26 Para Thomas Piketty (na obra Economia das Desigualdades...), em diversas situações, *a desigualdade exige uma ação coletiva de redistribuição não só porque contraria o nosso sentido de justiça social, mas também porque implica um desperdício formidável de recursos humanos*, que poderiam ser melhor utilizados em benefício da coletividade. Como exemplos do que denomina de redistribuições eficazes, cita as políticas de educação e formação, capazes de alterar estruturalmente a desigualdade dos rendimentos do trabalho, bem como as intervenções diretas no mercado de trabalho e a redistribuição na forma de seguridade social. (PIKETTY, 2014, p. 133).

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony B. *Inequality: what can be done?* Cambridge: Harvard University Press, 2015.
- CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARVALHO, Laura. *Curto-circuito*: o vírus e a volta do Estado. São Paulo: Todavia, 2020.
- CARVALHOSA, Modesto. *Direito econômico*: obras completas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Tradução de Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- GALLO, Franco. Justiça social e justiça fiscal. In: FERRAZ, Roberto (coord.); ELALI, Andre Elali et al. *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 115-137.
- GALLO, Franco. *Las razones del fisco*: ética y justicia em los tributos. Traducción

- José A. Rozas e Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.
- GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. O princípio da eficiência econômico-social no direito brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. *Sequência*, Florianópolis, v. 35, n. 68, p. 261-290, 2014. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/seq/n68/12.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2021.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos*: por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: Martins Fontes, 2019.
- MAZZUCATO, Mariana. *O estado empreendedor: desmascarando o mito do setor público vs setor privado*. Tradução de Elvira Serapicos. São Paulo: Portfolio-Penguin, 2014.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 23. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MILLER, David. Social justice and environmental goods. In: DOBSON, Andrew (ed.). *Fairness and futurity: essays on environmental sustainability and social justice*. New York: Oxford University Press, 2004.
- MONCADA, Luís Cabral de. *Manual elementar de direito público da economia e da regulação*. Coimbra: Almedina, 2012.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Tese (Doutoramento em Direito – Ciências Jurídico-Políticas) – Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra, 1998. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/409>. Acesso em: 5 jul. 2021.
- NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOL, Marciano Seabra de (coord.); SACCHETTO, Cláudio et al. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- NUSSBAUM, Martha. *Creating capabilities: the human development approach*. Cambridge: Harvard University Press, 2011. *E-book*.
- NUSSBAUM, Martha C. *Educação e justiça social*. Mangualde, Portugal: Edições Pedago, 2014.
- OLLERO, Gabriel Casado. Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, v. 63, n. 1, p. 179-229, 1992.
- PEREIRA, Paulo Trigo. *O prisioneiro, o amante e as sereias*: instituições econômicas, políticas e democracia. Coimbra: Almedina, 2008.
- PEREIRA, Paulo Trigo. *Economia e finanças públicas*: da teoria à prática. 4. ed. reimpr. Coimbra: Almedina, 2015.
- PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Sarah Adamopoulos. Lisboa: Editora Temas e Debates Círculo Leitores, 2014.
- PIKETTY, Thomas. *A economia das desigualdades*. Tradução de Pedro Elói Duarte. Coimbra: Conjuntura Actual, 2014.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisseta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *RFPD: Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, p. 7-8, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfpd/article/view/15587/11798>. Acesso em: 5 jul. 2021.
- SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.
- SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Tabor da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOL, Marciano Seabra de (coord.); SACCHETTO, Cláudio et al. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.
- SILVA, Suzana Tavares da. *Direito fiscal*: teoria geral. 2. ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. Título original: *Bestuerungsmoral und Steuermoral*.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

Artigo enviado em 31/12/2021.

Artigo aprovado em 28/2/2022.

Aline Vitalis é Procuradora da Fazenda Nacional e Doutoranda em Direito Tributário pela Universidade Federal de Santa Catarina.