

A POLÍTICA TRIBUTÁRIA PARA REALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA JUSTIÇA*

Irapuã Beltrão**

RESUMO: O estudo tributário não pode mais se limitar à verificação das disposições legais de cada uma de suas espécies, sendo fundamental a compreensão da função da política tributária. Recuperando a virada da teoria jurídica moderna em busca de realização dos predicados da justiça impõe trazer a política tributária e fiscal nesta direção. Mas não apenas de modo teórico. Percebida ainda as bases constitucionais dos valores definidos na formação do Estado Democrático de Direito mostra-se fundamental a irradiação de toda esta carga axiológica para a formulação da política fiscal na consagração dos princípios tributários consagradores da Justiça, como se pretende demonstrar no presente estudo.

PALAVRAS-CHAVE: Justiça. Política tributária. Princípios constitucionais.

Introdução

Das diversas acepções históricas acerca da teoria da justiça, um dos pontos de constante preocupação moderna inclinou-se para os mecanismos de sua efetivação. Modernamente, mais relevante do que conceituar puramente um sentido de justiça, cumpre aos estudos modernos traduzir meios práticos aos valores dela irradiados. Cada campo do conhecimento jurídico pode contribuir nessa direção, não sendo diferente na seara da tributação e da atividade financeira do Estado.

Se, de um lado, o estudo tributário já compreendeu de modo bastante cuidadoso as diversas hipóteses de incidência das exações do direito positivo, é mister o retorno da preocupação jurídica para a formulação de uma política tributária consentânea dos fundamentos valores do Direito. Não mais pode ser acolhida uma perspectiva tributária em que tudo é confiado ao legislador e a sua discricionariedade normativa clássica. A atuação tributária, como todas as atividades estatais, deve atendimento aos ditames principiológicos e axiológicos do constitucionalismo do Estado Democrático de Direito.

Nessa direção, não basta a mera formulação teórica. A presente investigação pretende recuperar as diversas formas de verificação concreta de como os instrumentos previstos no Estado Democrático de Direito podem contribuir para uma fixação adequada de uma sistematização tributária e fiscal empreendedora dos sentimentos de justiça. Com tal associação das bases valorativas do Estado brasileiro e seus princípios fundamentais com os mecanismos concretos presentes na ordem jurídica, a visão sistêmica do poder de tributar implicará um aperfeiçoamento da política fiscal de forma também a contribuir para efetivação dos predicados da justiça.

* Enviado em 3/2, aprovado em 21/3, aceito em 7/4/2014.

** Professor de Cursos de Pós-Graduação - PUC-RIO e FGV; Master of Law - University of Connecticut; Mestre e doutor em Direito - UGF; procurador da União. Faculdade de Direito, Pós-Graduação. Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil. E-mail: irapua.beltrao@agu.gov.br.

1 A definição da política tributária

O sistema tributário exige constante repensar de seu ponto de partida. Já o exercício da função legislativa na tributação não deverá ser exaurida apenas com a adequada, precisa e clara normatização dos tributos, mas sim uma concepção de uma política tributária carregada por aqueles sentidos da justiça. Caberá ao legislador, enxergando sistematicamente as exações que compõem o ordenamento, fixar o vetor de uma conceituação política para a tributação, racionalizando as regras que orientam a atividade tributária e, conseqüentemente, as medidas de arrecadação.

Inicialmente, tocará a cada um dos entes políticos de nossa Federação, assim, orientar a elaboração normativa de seus tributos para atingir a melhor arrecadação,¹ sem que se confunda isso com a maior carga tributária. Para que a política tributária seja adequada, por outro lado, é imprescindível sua justificação nos elementos de sua legitimação,² ultrapassando a mera legalidade³ e recuperando os demais preceitos fundantes da exigência das receitas públicas já com os objetivos no sentido de realizar a justiça como apresentado no pensamento de John Rawls (2002).

Desta feita, tal qual sugere Rogério Vidal Gandra da Silva Martins (2002, p. 26) nesse contexto, a política tributária deve ser vista “como a sistemática adotada pelo Estado objetivando cumprir suas finalidades de forma eficaz e ao mesmo tempo onerando o mínimo possível à sociedade”, entendendo-se, nessa redução, os anseios e demandas sociais atribuídas aos organismos estatais.

Justamente por tal motivo, prossegue o citado autor para concluir que qualquer ponderação sobre a política tributária deveria passar por sua classificação “quanto à sua finalidade”, assim como “quanto à conduta” que os agentes tributários terão no exercício das suas funções fiscais. Aqui nos interessa aquele primeiro sentido para indagação quanto à adoção de uma política tributária e seus aspectos fiscal ou extrafiscal, graduando assim se as normas elaboradas terão a predominância do puro sentido arrecadatório ou se as mesmas serão tomadas pela busca de outros objetivos que circundam a imposição tributária.

Já aqui o sentido da justiça transborda para a definição da política tributária, especialmente quanto à definição dessa finalidade e das medidas extrafiscais adotadas, cotejando os meios tributários empregados com a maior ou menor arrecadação obtida, com os resultados auferidos. Ultrapassando a questão puramente positivista, deve ainda recuperar as finalidades das exações empregadas e qual a melhor adequação da realização da justiça nesta definição. Não por outro motivo, a CF88 direciona os impostos sobre a propriedade territorial urbano (IPTU) e rural (ITR) para cumprimento da função social da propriedade, entre outros exemplos.

No outro sentido, a determinação da imposição fiscal deve passar por um necessário questionamento sobre: “Por que determinado tributo será cobrado? Por que deve ser aumentado? Por que deve ser diminuído ou extinto? Qual será o impacto na economia? Qual será o produto arrecadado? Qual a finalidade do produto arrecadado? etc” (MARTINS, 2002, p. 30).

Essas indagações definidoras devem ser ponderadas também à luz dos contornos do predicado da justiça, de forma que a política tributária não seja concebida sem esse viés de organização estatal e afastada das devidas preocupações quanto aos valores constitucionais. Como esclarece Saldanha Sanches, em preciosa lição sobre esta definição no momento de elaboração legislativa:

A reserva de lei começa assim por abranger a decisão sobre os fatos tributáveis - a sua seleção a partir dos dados sociais que revelam a existência de capacidade contributiva, ou de outro fato gerador selecionado pelo legislador soberano - e o grau de oneração fiscal dos sujeitos passivos, que vai ser uma consequência da determinação legislativa dos fatos tributáveis.

Contudo, se a escolha dos objetos da tributação determina a distribuição da carga fiscal, a decisão sobre o nível das taxas constitui uma segunda decisão política atribuída ao Parlamento, que determinará o nível global da tributação. Essa determinação constitui uma escolha feita em nome dos cidadãos e pelos cidadãos, que poderão optar entre uma mais elevada carga tributária e uma maior produção de bens públicos, e uma menor carga tributária com menor produção de bens públicos. (SANCHES, 2007, p. 117)

Parece evidente, portanto, que parte da definição de uma adequada política tributária pondera sobre quais fatos denotadores de riqueza devem ser tratados como hipótese de incidência, graduados também os efeitos econômicos produzidos na sociedade⁴ resultantes daquela imposição, entre outros inúmeros fatores para os quais a aplicação do sentido formal da justiça no ordenamento social poderá decisivamente contribuir.

E não apenas, evidentemente, na distribuição inicial da imposição tributária. As mesmas luzes devem refletir na resolução sobre a concessão de benefícios tributários, eis que, se de um lado, desoneram alguns, implicam o custeamento por outros dos encargos a serem cobertos pela tributação. Justo por esse motivo, prossegue-se naquele raciocínio, reconhecendo-se que “as normas que atribuem benefícios fiscais [...] ao reduzirem a base fiscal, são também elas uma decisão sobre a distribuição dos encargos tributários, aumentando a tributação dos contribuintes não isentos” (SANCHES, 2007, p. 122).

2 A tributação além da pura legalidade

Tal preocupação inflige que o pensamento fiscal mundial repense a mera legalidade como preceito de efetivação da imposição dos fatos imponíveis, para superar, sobremaneira em termos históricos, a forte ligação tributária com as linhas de um positivismo, especialmente no sentido da jurisprudência dos conceitos.⁵ Toda essa amarração tributária com essa linha do pensamento jurídico vai significar o reforço - quiçá, o exagero - do princípio da legalidade e a opção por um método de interpretação sistemático, segundo o qual vai se coordenar uma interpretação - residualmente aceita - a partir tão somente da lei que prescreve rigorosamente todos os elementos e conceitos necessários para a identificação da exação.

Mesmo que reconhecido certo ecletismo das linhas que seguiram aquele positivismo, reconhecer tal influência na estruturação conceitual do direito fiscal nacional produz uma série de decorrências, algumas que ora se destacam.

Primo, haverá especial prestígio para elisão fiscal, eis que o contribuinte terá a prerrogativa de adotar as medidas para evitar a moldura legal, evadindo a descrição da hipótese de incidência, embora os efeitos jurídicos ou econômicos sejam os mesmos da previsão legal.

Secundo, a mera adoção de um positivismo de subsunção das conjecturas descritas pelo legislador permitirá ao Estado a exigência de tributo ainda sem a correspondente capacidade contributiva ou geração de efeitos econômicos, patrimoniais ou financeiros na hipótese legal, tudo em nome daquele simples culto à norma ou à figura do legislador, considerados os elementos capazes de dar todas as respostas necessárias ao Direito.

Sem prejuízo das conquistas dessa linha positivista - especialmente no campo da segurança jurídica -, ocorreu um distanciamento da premissa da capacidade contributiva, já que se relevou o prestígio da moldura legal da hipótese de incidência tributária e a consequente subsunção dos fatos a ela em tipicidade cerrada.⁶

A interdisciplinaridade das ciências mitigou o positivismo puro no campo tributário, especialmente pelo reconhecimento de que a realidade econômica e social não poderia passar despercebida de uma teoria para a tributação e a política tributária que se instala. Como esclarece Lapatza:

Mas, naturalmente, nem a política de distribuição de renda, nem o princípio da capacidade econômica se baseiam única e exclusivamente em considerações de caráter econômico. Embora se baseiem nelas, repousam sobre inúmeras razões de todos os tipos: ético, político, sociológico, econômico, jurídico, etc. Infinitas razões e sentimentos que se refletem em cada momento histórico no ordenamento jurídico que regula a vida de cada comunidade. Um ordenamento deve corresponder a certos princípios básicos, fundamentais, que nos Estados atuais aparecem, em geral, solenemente consagrados nos textos constitucionais, e dentro dos quais ocupam um primeiríssimo plano os princípios aos quais deve corresponder, em cada comunidade política, a distribuição da carga tributária entre os seus membros. (LAPATZA, 2007, p. 21-22)

Na evolução do positivismo alemão e como um refluxo das ideias do pós-guerra surgem as ideias de Karl Larenz (2005) com seu ideário da jurisprudência dos valores⁷ e o resgate do valor da justiça e uma tentativa científica da união dos dois grandes pilares do ordenamento jurídico: segurança e justiça.

De fato, além das meras normas fruto da positivação do legislador, existem diversos valores que não estão necessariamente refletidos no direito escrito - ou, pelo menos, explicitamente, conceituados -, mas que alicerçam o ordenamento jurídico de qualquer nação, tais como segurança, justiça, equidade, solidariedade. Entre as normas e os valores - como cediço -, surgem os princípios que conectam e integram todas as normas de um determinado sistema jurídico, conferindo unidade a tal sistematização. Servirão os princípios para iluminar o legislador quanto à elaboração de regras com observância a tais valores e interesses.

Nesse prisma, os diversos princípios informadores do sistema tributário podem influenciar a interpretação e aplicação de várias normas e, por sua vez, um mesmo valor pode influenciar vários princípios. O valor da justiça⁸ vai se traduzir

em alguns deles: no campo tributário, o da capacidade contributiva,⁹ da igualdade; os quais devem ensejar normas, conferindo efetividade aos princípios e aos valores.

Por todos esses elementos, parcela acentuada da doutrina nacional destaca a relevância do escolho da jurisprudência de valores e outras teorias do direito de forma a mitigar o positivismo puro e a moldura fechada, inclusive para a tributação, como ilustra Ricardo Lobo Torres:

A teoria da interpretação do Direito Tributário abre-se para o pluralismo, a interdisciplinaridade e a jurisprudência dos valores, procurando superar o maniqueísmo do formalismo e do sociologismo. Sofre a influência das ideias de Larenz, que, originalmente voltadas para a metodologia jurídica, repercutiram sobre os trabalhos dos tribunais fiscais alemães e sobre a doutrina, inclusive produzida fora da Alemanha. (TORRES, 2005, p. 35)

3 As bases constitucionais do sistema tributário e seus valores

Tal circunstância sobreleva-se no Direito brasileiro, em que a sistematização tributária encontra sede constitucional. Além da notória proeminência contemporânea da hermenêutica constitucional, o modelo pátrio tem ainda característica bem peculiar no mundo globalizado, já que “não há paralela de monta no direito comparado, salvo no da Alemanha, cuja Constituição também sistematiza os tributos” (TORRES, R., 2005, p. 346). Tanto essa particularidade é marcante que a doutrina nacional, além do reconhecimento, procura estabelecer as necessárias conclusões para tal opção constituinte.

Neste enfoque, Sacha Calmon Coelho, após ilustrar a experiência de alguns países (sobretudo aqueles de tradição jurídica romano-germânica), conclui:

O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões:

Primus - os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos estados e dos Municípios;

Secundus - o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária;

Tertius - as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais. (COELHO, 2006, p. 47-48)

Ao elaborar um amplo sistema constitucional tributário, mais do que estabelecer as bases da tributação, a evolução dos textos políticos pátrios afirmou princípios - não só os tipicamente tributários, mas sim toda a ordem de predicados constitucionais - e, sistematicamente, valores fundamentais da organização estatal. Como reconhecido, o sistema constitucional normativo é permeado por valores e “hoje, o Direito Tributário não pode ser visto isoladamente, nem no ordenamento jurídico brasileiro, nem fora dele” (MOREIRA, 2008, p. 150).

A tributação não pode estar fora desse novo contexto e papel do Estado, sobretudo para recuperar o aspecto protetor dos princípios jurídicos da tributação como limitações ao poder de tributar em benefício dos indivíduos e demais agentes sociais, introduzindo de forma hialina os valores fundamentais como um dos instrumentos para tal modernização, e conseqüentemente, uma adequada e justa política tributária.

Essa integração é imperativa e indisputável. Por natural, não seria uma função fácil resolver conflitos concretos de interesses apenas com os valores ou simplesmente substituir as leis tributárias por uma que dissesse ser devido o tributo justo, uma vez que os valores são abstratos, abertos. A existência daqueles valores e princípios não dispensa as regras, especialmente pela sua objetividade e mais estreito espectro de aplicação na resolução dos conflitos de interesse e na estipulação das obrigações tributárias. Mas estas, já na sua elaboração, serão dadas de modo realizador do melhor papel do Direito se gestadas e postas no cumprimento dos valores constitucionais.

Nesse ponto, a doutrina ou a onda do neoconstitucionalismo¹⁰ poderá contribuir para apaziguar os conceitos do positivismo, sobretudo com as considerações da jurisprudência dos interesses ou dos valores, mantendo os critérios protetivos alcançados com a estrutura científica das normas com a adição de carga valorativa. Isso porque, como já registrado, o sistema tributário brasileiro tem não apenas sua estrutura primária na Constituição, mas integra também aquele feixe de princípios e regras refletoras de valores de justiça fiscal.

O movimento do neoconstitucionalismo propõe justamente a verificação daqueles valores fundamentais¹¹ e o seu desfiar nos princípios e normas, tal qual indica Bockenförde (apud CRUZ 2005, p. 4): "La constitución ya no se limita a fijar los límites del poder del Estado frente a la libertad civil, y a organizar la articulación y los límites de la formación política de la voluntad y del ejercicio de dominio, sino que se convierte en la positivación jurídica de los 'valores fundamentales' del orden de la vida en común".

A partir disso, a anterior concepção da legalidade como determinação constitucional limitadora da atuação fiscal do Estado na obtenção dos recursos deve ser inarredavelmente associada aos demais valores constitucionais,¹² reconhecendo a unicidade do sistema constitucional que, naturalmente, integra a estruturação tributária e impondo o sentido aos predicados da justiça na definição da política tributária inicialmente concebida pelo legislador.

Nesse contexto, os valores fundantes da carta política de 1988 e os princípios organizacionais da República Federativa do Brasil devem permear os princípios tributários, explícitos e implícitos; e definir-lhes o conteúdo, numa recuperação do prestígio da capacidade contributiva¹³ e efetividade da isonomia¹⁴ para a calibração das normas definidoras das hipóteses de incidência.

Destarte, os valores fundamentais, apoiados nessa novel concepção constitucional e sua funcionalidade, não servirão apenas para a interpretação ou julgamento dos casos de subsunção do direito positivo, mas, antes disso, devem orientar a própria elaboração das normas secundárias definidoras do dever fundamental de pagar tributos.

Como destacam os autores do neoconstitucionalismo, “cambian las condiciones de validez de las leyes, dependientes ya no sólo de la forma de su producción sino también de la coherencia de sus contenidos con los principios constitucionales” (FERRAJOLI, 2003, p. 18).

Nesse ponto, nada melhor do que o emprego do princípio da capacidade contributiva,¹⁵ com sua carga valorativa, incorporando as realidades sociais, de forma a dirigir o legislador infraconstitucional das normas secundárias - daquele tradicional esquema positivista - para os melhores resultados de sua normação tributária e de toda a sistematização da política tributária.¹⁶

Tudo isto tem chegado ao debate do interprete oficial da Constituição brasileira, tendo o Supremo Tribunal Federal estendido os conceitos da progressividade como forma de mensuração da capacidade contributiva como forma de implantação do princípio da isonomia material para formas tributárias anteriormente dissociadas de tal função, como dado na avaliação da contribuição de financiamento da iluminação pública (BRASIL, 2009) e também nas alíquotas do imposto de transmissão *causa mortis* (BRASIL, 2013).

4 A política tributária inserta na atividade financeira estatal

Esta política tributária com justiça deve ser associada ao sentido de uma política fiscal igualmente justa, com os contornos dados pelas finanças públicas e a atividade financeira do Estado - nesse ponto, considerado também o lado das despesas públicas. Pelo esposado, é indispensável a investigação do conteúdo do referido princípio no sentido tributário integrado das finanças públicas, sob pena de se proceder à compreensão de forma incompleta. Como pontua Moreira (2005, p. 151): “A abertura do direito tributário à justiça fiscal não restará completa, se a arrecadação tributária não atender a um orçamento cada vez mais cumpridor dos objetivos da Constituição e curador do mínimo existencial”.

Dado o seu caráter instrumental para as demais atuações do Estado, deve a questão financeira ser continuamente ponderada de forma interdisciplinar, notadamente com os conceitos da atuação administrativa, sendo, por via de consequência, fortemente afetada em todo o seu sentido pelo valor supraconstitucional da justiça. Mesmo porque a doutrina clássica das finanças públicas¹⁷ afirma o seu reconhecimento na própria noção do Estado, já que seria indispensável tal atuação para o cumprimento da função da organização política e para a asseguaração do bem comum e das necessidades que justificam a formação estatal.

Não se explicaria a formação estatal se todas as necessidades humanas fossem simplesmente individuais e permitissem satisfação própria e direta aos interessados. Na medida em que surgem outros imperativos que não aqueles possíveis de realização individual, essas necessidades coletivas demandam atividades cuja satisfação seja coordenada para a obtenção do objetivo comum dos participantes daquele grupo social.¹⁸

Do ponto de vista da clássica ciência das finanças, aquelas necessidades coletivas, reconhecidas pela organização estatal, ganham destaque como públicas,

passando o Estado a prestador daqueles serviços, atribuindo regime jurídico especial com o predomínio dos interesses públicos que os justificam. Esse processo de formação dos serviços estatais não esgotaria todas as necessidades coletivas, já que é notória a eleição governamental de quais serão as atividades realizadas pela administração, já demonstrando um traço de definição política.

Considerando-se esta distinção, algumas teorias propuseram um método para tal escolha. Destacam-se, nesse ponto, os marginalistas, que sugeriram que os governantes deveriam ser movidos por um cálculo de forma a atender a um “princípio de utilidade marginal”, dada a motivação inicial para a realização da tarefa pelos órgãos públicos e a consequente transferência de recursos particulares para o erário.

Baleeiro (2003, p. 77) assim explicitava a teoria pugnada pelos adeptos da visão utilitarista das receitas e finanças públicas: “Comparavam o grau de vantagem da despesa pública com a decrescente utilidade dos recursos em mãos dos indivíduos, sabido que, para estes, as coisas se tornam menos úteis à proporção que delas dispõem em maior quantidade”.

Surgia, assim, toda uma indagação sobre a própria justificativa e orientação para as finanças públicas e a proposta para a definição dos seus critérios orientadores do gasto público. De forma substancialmente distinta dos marginalistas, Hugh Dalton (1977) aduziu o emprego do “princípio da máxima vantagem social”, distanciando-se da mera visão econômica da eficiência daquela transferência de recursos para o Estado; mas neste sistema financeiro público, já se reconheceria a presença de outros benefícios sociais e não econômicos. Ainda que naquele momento afastado das acepções modernas de justiça, hoje esse aspecto axiológico não pode ser agregado a tal pensamento.

Novamente, ilustra-se com a referência do patrono nacional das ciências das finanças: “Os impostos asseguram maior proveito para a coletividade, que através deles pode ampliar escolas ou hospitais etc., embora com isso algumas damas exibam apenas quatro e não seis vestidos, como antes, nas famosas corridas de Asco” (BALEEIRO, 2003, p. 77).

Acompanhando as concepções políticas do Estado e sua interseção com as atividades econômicas e privadas da sociedade, a atividade financeira estatal também sofreu grande mudança desde o constitucionalismo e o período moderno. No ápice do Estado absenteísta, a sociedade conheceu as “finanças neutras”, nas quais a arrecadação era mínima e deveria corresponder ao efetivo gasto, nada justificando qualquer déficit ou superávit, o que não corresponderia jamais às funções do Estado.¹⁹

Escutando o surgimento do Estado do Bem-Estar Social, o modelo de atividade financeira é radicalmente modificado com o surgimento das “finanças funcionais”, marcadamente caracterizadas pelo reconhecimento de que o Estado poderia e deveria influir sobre a conjuntura econômica, sobretudo diante da inevitável constatação do peso qualitativo e quantitativo de sua participação nas atividades econômicas e, conseqüentemente, nos destinos sociais.

Esses dois momentos findaram por externar o debate sobre os fins da atividade financeira do Estado, com defensores do “neutralismo” e outros tantos, do “intervencionismo”.

Em verdade, os contornos das finanças públicas confundem-se claramente com a própria concepção do Estado e de suas funções, como no escólio de Giuliani Fonrouge:

Fácil es advertir que el asunto reconoce su origen en la misión que se atribuya al Estado. Si este debe ser un mero espectador de los problemas que se plantean en materia económica y social, la actividad financiera necesariamente adoptará carácter pasivo y estático; por el contrario, si se establece que debe actuar positivamente en ellos con el fin predeterminado de encauzarlos en cierto sentido, entonces aquella actividad adoptará una modalidad activa y dinámica. (FONROUGE, 1993, p. 15)

De tal modo, dependendo da orientação dada para as missões estatais, as finanças públicas podem assumir um importante papel para o cumprimento de objetivos extrafiscais e até mesmo para a regulação de setores sociais. Nesse campo, a decisão de quais setores ou grupos custearão a maior parte das receitas públicas necessárias ou a ponderação onde serão empregadas as despesas, por exemplo, determinaram o grau de intervenção do Estado naqueles interesses sociais, funcionando, portanto, como inarredável mecanismo de regulação.

Esse ponto já identificava a convergência da política tributária com a política fiscal, pois tal decisão deve ser fixada a partir dos extratos da justiça, verificando, portanto, as vantagens econômicas e sociais decorrentes das medidas e estratégias adotadas, bem como implementando as adequadas políticas públicas.

Evidentemente, esse reconhecimento deve, por outro lado, pautar-se a partir da circunstância de cada país, inexistindo um modelo supranacional que despreze a real capacidade de cada grupamento em suportar aquela eventual arrecadação ou sobrecarga de despesa. Tanto é assim que o desenho das finanças públicas destaca a necessidade de observância da realidade nacional para a orientação do gasto público com aquele objetivo de ponderação da despesa como regulação econômica ou social. Assim assinalou Fonrouge (1993, p. 21): “Innecesario es destacar que la utilización de las finanzas públicas con fines de regulación económica o social, exige la mayor cautela en su manejo y la acertada apreciación de las circunstancias de tiempo y lugar”. No mesmo sentido, e já ancorados na realidade nacional, os comentários de Rogério Gandra Martins:

Notório é, portanto, o fato de a política tributária nacional muitas vezes procurar novas formas de imposição fiscal ou justificar o aumento das já existentes, ora com base em “meias interpretações” de institutos e conceitos do direito comparado, ora utilizando-se de normas de direito estrangeiro totalmente dissociadas de nossa realidade jurídica, econômica e social.

A aplicação e a interpretação do Direito Comparado deve ser extremamente cautelosa, sob pena de incorrer em grandes sofismas, os quais podem gerar severos danos à ordem jurídica. (MARTINS, R., 2002, p. 37)

No caso pátrio, essa tendência de crescimento dos gastos públicos exigiu o correspondente crescimento das receitas, sendo notória a referência do aumento e preocupação com carga tributária nacional. Ainda que alguns tributos em sua essência formal independam de qualquer atividade diretamente associada, num sentido

tradicionalmente dado como não especificadamente contraprestacional ou vinculado, a referência de uma carga tributária alta com as contrapartidas socialmente auferidas é inevitável e, no caso pátrio, inegavelmente criticável.²⁰

Com todos esses elementos fixados, a política da arrecadação tributária e a sua carga final sobre a sociedade ganham relevantes ferramentas para sua ponderação. Nunca é demais registrar que a capacidade de contribuição de cada um dos indivíduos, e mesmo da sociedade, é limitada.

5 Eficiência fiscal como um direito da cidadania

A Constituição brasileira cuidou da positivação do gasto eficiente como um direito do cidadão. Tanto é assim que estampou mecanismos de orientação ao administrador, de aferição na execução do serviço público e de formas de avaliação pelos usuários. Assim, o dever de eficiência do setor público - objetivamente aferível - representa um direito difuso da cidadania consistente na plena satisfação das necessidades públicas com os menores custos possíveis.

Toda a política fiscal, com os seus inegáveis efeitos extrafiscais em toda a vida econômica e social, deve buscar, em seus elementos norteadores da política tributária, a consecução daqueles conceitos formadores do Estado que conferem efetividade aos valores de justiça positivada pelos diversos princípios constitucionais. Ainda para preservação daquela interpretação sistemática de todas as partículas de atuação estatal, deve também ser abandonada qualquer exegese puramente arrecadatória, recuperando dois naturais parâmetros: a finalidade e o modo de atingi-la.

É imperiosa uma constante formulação interdisciplinar dessa política tributária e fiscal - inclusive a partir das deficiências já encontradas na atual realidade²¹ -, verificando, sim, os elementos e repercussões econômicas, sociais e administrativas²² ali produzidas, sem jamais olvidar os objetivos mirados. Com isso, o vetor da justiça ganhará máxima efetividade constitucional para toda a atuação estatal.

Como medida de justiça, admitida a distinção dos integrantes daquela sociedade e a diferença dos indivíduos, das corporações e das instituições fundadas em eficiências comparadas,²³ é legítima, lúdima, justa e moral que a atuação estatal será mais atuante para um que outro, como mecanismo de realização da justiça e, em consequência, socialmente eficiente.²⁴

Eficiente não apenas na formulação inicial da política tributária. Para tanto, é fundamental agregar a realização do gasto das receitas auferidas. No mínimo, a perspectiva macroeconômica sugerida por Ricardo Lobo Torres para a economicidade, como um princípio de custo-benefício,²⁵ deverá traduzir as necessárias escolhas públicas, já determinadas pelos amplos conceitos da melhor eficiência estatal e da efetivação dos mecanismos de justiça social.

Negada a manutenção da espiral de um aumento progressivo das despesas, ainda que pela óbvia incapacidade de financiamento pela sociedade, deve o princípio da

capacidade contributiva abraçar todos esses conceitos para, diante da limitação de recursos estatais, orientar as escolhas da reserva do possível e das mais eficientes formas de realização da atuação administrativa spendiosa.

Agrega-se igualmente o princípio da subsidiariedade.²⁶ Este, associado aos conceitos de eficiência e economicidade, atuará como definidor da limitação da despesa pública, ultimando até medidas de retorno de atividades para iniciativa privada de sorte a manter a maior concentração de recursos e a alocação mais eficiente e justa²⁷ nas atividades tidas por essenciais.

A não realização da despesa pública em algumas atividades que poderiam ser satisfatoriamente executadas por particulares permitirá: em primeiro lugar, a possibilidade de diminuição dos custos do Estado; em segundo plano, a aplicação dos recursos existentes em atividades de real essencialidade para a coletividade, norteadas por aqueles conceitos de eficiência e economicidade; e, por derradeiro, uma potencial redução da carga tributária dos contribuintes do grupamento social.

É evidente que, nessa direção, prestar-se-ão, para transferir, algumas atividades que poderiam tipicamente ser realizadas pela iniciativa privada. Mas não apenas isso. Cumpre também um papel de ponderação de qual seria o ente federativo mais adequado para a satisfação daquela necessidade pública, conferindo a melhor eficiência quanto à correlação dos recursos disponíveis e às finalidades a serem atingidas. Tal afirmação que beira à obviedade - entretanto muitas vezes esquecidas - advém das formações primeiras do Estado moderno, como registrava Smith:

Os gastos locais ou provinciais cujos benefícios sejam locais ou provinciais (por exemplo, os que se despendem com o policiamento de uma cidade ou de um distrito em particular) devem ser custeados por uma receita local ou provincial, e não devem representar nenhum ônus para a receita geral da sociedade. Não é justo que a sociedade inteira contribua para custear um gasto cujo benefício se reverte apenas a uma parte da sociedade. (SMITH, 2003, p. 1.033)

Tudo isso sem olvidar o possível estímulo tributário para o executor de serviços por meio de uma política tributária de desoneração para a atração de novos executores de medidas antes não interessantes ao capital privado, com todos os retornos planejados (inclusive de arrecadação de outros tributos) que tais medidas podem gerar. Ou como pondera Rogério Gandra Martins (2002, p. 31): “Não raramente, as finalidades pelas quais o Estado justifica a imposição fiscal, tais como distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, investimento em educação, entre outras, podem ser alcançadas por meio de uma política tributária passiva e não necessariamente pela imposição tributária”.

A conclusão única e inquestionável é que a correta aplicação de todos os princípios, instrumentos e conceitos constitucionais resultantes do valor da justiça, associados aos institutos já existentes na tributação e nas finanças públicas e seu controle, permitem a melhoria da atividade financeira do Estado com a inevitável redução das despesas públicas em nome do direito difuso do cidadão-contribuinte.

Mas não se pode reduzir a aplicação justa da política fiscal a um simples mecanismo de aferição dos melhores resultados econômicos para a sociedade. Se, por um lado, as finanças públicas estiveram muito tempo ligadas ao sentido do desenvolvimento econômico num modelo keynesiano, devem tais sentidos ser banhados pelo campo da eficiência social como medida de justiça.

6 O comando para uma política fiscal distributiva justa

Associadas ao valor da justiça, as ciências das finanças sempre procuraram estabelecer um sentido redistributivo.²⁸ O reconhecimento das mazelas de uma posição original, que teriam formulado uma repartição injusta entre as diversas categorias e grupamentos sociais, possibilita outras medidas de efetivação dos valores centrais de organização da vida coletiva nos Estados modernos. Mesmo porque quaisquer considerações econômicas - tão presentes no debate da atividade financeira moderna - devem ser relativizadas diante do sentido de justiça, valor obviamente maior em qualquer sistema jurídico. Apoiado nessa ponderação da relativização do puro modelo fiscal do poder público diante das qualidades daquela, Alberto Deodato já teria aberto o caminho:

A ciência das Finanças é dominada pelos princípios absolutos de Justiça e relativos da Economia Política. Quanto aos princípios da Justiça, toda medida emanada da Ciência das Finanças deve respeitar os direitos dos contribuintes e ser equitativa, isto é, gravar pobres e ricos, de acordo com as posses de cada um. Quanto aos princípios da Economia Política, a ciência estudada deve ter em mira o crescimento da riqueza pública, o menor gasto na aplicação dos tributos e, sempre, oportunidade e fim útil da despesa. (DEODATO, 1954, p. 29)

Não apenas os pensadores da atividade financeira destacam essa necessidade. Na nova virada testemunhada no último quartel do século passado, muito se recuperou dos instrumentos das finanças para implementação do sentido de justiça social, promovendo uma melhoria das condições de gerais com redistribuição das riquezas da coletividade para além do sentido puramente de eficiência econômica.²⁹ Como sugere Rawls:

Se a estrutura básica for injusta, esses princípios autorizarão mudanças que podem diminuir as expectativas de alguns dos que estão em situação melhor, e, portanto, a concepção democrática não é consistente com o princípio da eficiência se considerarmos que esse princípio significa que são permitidas apenas mudanças que melhoram as perspectivas de todos. A justiça tem primazia sobre eficiência e exige algumas mudanças que não são eficientes neste sentido. A consistência se verifica apenas no sentido de que um esquema perfeitamente justo é também eficiente. (RAWLS, 2002, p. 84)

O resultado da combinação do princípio da diferença com essa eficiência produzirá a interpretação daquele segundo princípio de justiça destacado acima na seguinte linha de conclusão: "As desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas de modo a serem ao mesmo tempo a) para o maior benefício esperado dos menos favorecidos e b) vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades" (RAWLS, 2002, p. 88).

E, ao que parece a olhos vívidos, o texto constituído de 1988 caminhou no mesmo trilho de orientação para as finanças públicas definindo elementos da política fiscal e tributária, já que, a partir do objetivo republicano do art. 3º, estabelece fulgentes comandos em tal missão e alternativas para uma adequada política fiscal regional - *ex vi*, o art. 43, também da Constituição de 1988.

Tal orientação não representa uma realidade nacional apenas, sendo marcado o último século por esse turno nas finanças públicas. A doutrina internacional também penhora tal função, como afirma Teixeira Ribeiro:

Daí porque o Estado, através delas, se proponha atualmente, além de múltiplas finalidades que não visam à ingerência no funcionamento da economia privada, as três principais seguintes:

- a) redistribuição do rendimento e da riqueza a favor dos que têm rendimentos mais pequenos. [...]
- b) estabilidade económica [...]
- c) desenvolvimento económico [...] (RIBEIRO, 1997, p. 42)

Certamente, o posicionamento do citado autor português, inspirado em sua carta constitucional, que expressamente determina medidas naquele sentido,³⁰ não se restringe aos aspectos económicos atrelados, pois conclui que “naturalmente que o Estado diz propor-se aquelas três funções em ordem ao bem-estar, ao aumento do bem-estar social” (RIBEIRO, 1997, p. 43).

Tipke também já reconhecia a necessidade de redistribuição afastada do sentido puramente económico:

De consequência o princípio do Estado Social serve também de justificação às *normas de redistribuição* (Rz. 21). Enquanto que na doutrina económica o postulado da justiça tributária é identificado como justiça redistributiva (s. § 8 Rz. 8), a redistribuição é ainda pouco esclarecida juridico-dogmaticamente. A correção das condições do bem-estar através da redistribuição é um escopo social, que deve ser normatizado tanto do lado da receita como do lado da despesa. Nesse ponto não faz nenhum sentido querer negar totalmente a função de redistribuição da imposição. A redistribuição é alcançada ou através de normas de escopo social, que pelas normas de equivalência impositiva são, segunda capacidade contributiva, classificadas por faixas, ou a função de redistribuição é acrescentada à função de finalidade fiscal. (TIPKE, 2008, p. 261-262)

Em razão dos valores assegurados ou reconhecidos na Constituição, a atividade financeira pública não pode ser, de forma exclusiva, ponderada na visão económica, especialmente em razão do princípio da diferença³¹ apresentado por Rawls, permitindo o atingimento da melhor adequação e resultados sociais - como, no exemplo citado pelo próprio autor estadunidense, quanto às despesas e financiamento da educação.

Por conta dessa inevitável interpretação constitucional, a política tributária e fiscal, associada ao sentido da justiça e da capacidade contributiva, exige medidas de eficiência económico-social. Daí porque Rawls apresenta de forma cristalina as bases de uma conclusiva eficiência tributária social:

Quando os bens são públicos e indivisíveis, a sua produção causará benefícios e perdas para outros que talvez não tenham sido considerados por aqueles quem devem produzi-los. Dessa forma, no caso extremo, se apenas uma parte dos cidadãos paga os impostos que devem cobrir os custos dos bens públicos, toda a sociedade é mesmo assim beneficiada pelos bens fornecidos. (RAWLS, 2002, p. 108)

Considerando, pois, o manto da justiça sobre as medidas da política fiscal, a adequada atividade pública coteja os diversos elementos de vantagem econômica e ganhos sociais, gerando não apenas um emaranhado de normas de tributação, mas também a definição das considerações extrafiscais, notadamente de caráter social.

As instituições estatais, inclusive o legislador, deverão ser guiadas praticamente em busca daquela motivação, respeitando a unidade dos valores constitucionais. Tudo isso, naturalmente, repercutindo na concepção da política tributária e fiscal, que terá justificativas legítimas e fundantes para adoção de medidas de conserto.

De forma a amparar já uma série de medidas concebidas no campo da tributação, Rawls, ao discorrer sobre os setores que comporiam a estrutura do governo no estabelecimento de algumas premissas básicas, afirma que:

O setor de alocação também é encarregado da identificação e da correção dos desvios mais óbvio em relação à eficiência, causados pelo malogro dos preços em medir com precisão os custos e benefícios sociais. Para tanto, pode-se, por exemplo, recorrer a impostos e subsídios adequados, ou à mudança na definição do direito de propriedade. Assim, em nome desse objetivo, impostos e subsídios podem ser utilizados, ou o alcance e a definição do direito de propriedade pode ser revisto. (RAWLS, 2002, p. 304)

Completa-se, dessa forma, a utilização das políticas de governo a partir da extrafiscalidade desenhada pelo molde dos valores constitucionais, servindo, na verdade, as ferramentas tributárias - como no exemplo de Rawls, os subsídios à tributação progressiva,³² entre outros - para o atingimento dos atributos do princípio da justiça, contando naturalmente com os anseios de distribuição das riquezas nacionais.

A doutrina brasileira também já acolheu, há tempos, esse contorno de uma justiça fiscal com a utilização dos instrumentos presentes na disciplina tributária, especialmente para projetar o papel redistributiva: "A justiça fiscal, especial dimensão da justiça política, é a nosso ver, a que oferece o melhor instrumental para a redistribuição de rendas, com a adjudicação de parcelas da riqueza nacional a indivíduos concretos. Abrange simultaneamente a justiça orçamentária, a tributária e a financeira (subvenções e transferências)" (TORRES, R., 2005, p. 113-114).

No fundo, esse será o encontro dos contornos da justiça com as determinações de uma política tributária e fiscal. Ou como nas precisas conclusões de Tipke:

A máxima da justiça tributária está vinculada ao postulado de Direito na *igualdade fiscal* e inclui imposição uniforme segundo a capacidade contributiva econômica (s. §4 Rz. 70 ff., 81 ff.). Justiça fiscal em sentido jurídico é a *execução sistematicamente consequente* da igualdade tributária e dos princípios, que concretizam o princípio da igualdade. Como já acima (§ 4 Rz. 84) mencionado, aspira a

dogmatização jurídica do princípio da capacidade contributiva a um sistema fiscal o mais possível desonerado de normas de finalidade social, no qual situações de fato economicamente iguais são tributadas o mais isonomicamente possível com igual efeito oneroso; o entendimento jurídico de isonomia fiscal pode ser mais bem combinado com o *postulado de eficiência econômica*, tanto mais severamente seja ele aplicado. (TIPKE, 2008, p. 394)

Fazer com que a tributação gere os melhores recursos do ponto de vista de uma realização racional e econômica, permitindo a disponibilidade destes para diminuição das diferenças,³³ tal qual constante dos princípios fundamentais da carta constitucional de 1988 e largamente reconhecido na interpretação da efetividade material do ordenamento fundamental, é dever do legislador. Mesmo porque a estrutura de organização dada pela Constituição não pode ser compreendida em visão redutora da sociedade atual, mas, sim, no sentido dirigente a ela empregada, com sua grande quantidade de normas programáticas, inclusive na disciplina, e interferências nas atividades privadas. Mesmo o sistema econômico³⁴ nacional foge àquela visão estática para acolher os valores constitucionais, projetando-se para o futuro com o acolhimento das demandas sociais.

Conclusão

Todas as repercussões do reconhecimento do papel financeiro assumido pelo Estado – seja para a realização do gasto público como para a obtenção das receitas necessárias a sua realização, como também para disciplina da sua feição patrimonial – impuseram a ordenação das finanças públicas,³⁵ não apenas para reconhecer que as práticas da atividade financeira serão postas conjuminadas com outras tarefas de cumprimento jurídico, mas para que se realizem da melhor forma possível, com o máximo de retorno dos meios e recursos financeiros disponibilizados,³⁶ atingindo o mais elevado benefício e real eficácia dos institutos empregados.³⁷

Implementam-se, assim, os anseios da justiça social e os designios de bem-estar proclamados pela ordem constitucional.³⁸ O bom emprego de todas as ferramentas, com uma política fiscal guiada pelas luzes da justiça será, inclusive, adequado meio de realização dos valores estampados na Constituição, permitindo o eficiente emprego dos meios na efetivação das orientações constitucionais.

A política tributária, com manejo das ferramentas próprias, deve fazer parte da política fiscal como um todo, efetivando o sentido de justiça social determinado pela ordem constitucional. Evidentemente, não apenas na apreciação das isenções ou benefícios. Assim, também se impõe em todas as medidas que envolvam os tributos, tanto na aceção legislativa quanto na dela decorrente.

Por outro lado, não basta mais a simples preocupação da adoção da capacidade contributiva em cada uma das espécies instituídas efetivamente no Direito Positivo. Impõe-se a coerência global do sistema tributário para atingimento da maior proficuidade social no processo de coleta de recursos, em que cada uma das exações e seus elementos de incidência e de quantificação seja harmonicamente sopesada para atingir

a melhor relação dos proveitos sociais possíveis. Sem que essas demandas estejam em vista, a tendência é que o sistema tributário acabe por onerar determinadas situações, setores ou camadas da sociedade, deixando de produzir os melhores resultados, não maximizando os elementos da justiça social e os valores constitucionais.

Resta patente que as definições tributárias não podem ser decorrentes de puro exercício de legalismo, devendo ser claramente insertas na percepção maior da política fiscal e financeira, numa perseguição dos valores sociais dentro da unidade constitucional. Já não mais se mostra aceitável, para os fins de legitimação da tributação, a simples determinação dos elementos que compõem cada uma das exações, sendo imperiosa a verificação sistêmica dos institutos, sobretudo para recuperar os predicados da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

Para que a justiça fiscal, por outro lado, seja realizada de modo efetivo, o conteúdo da economicidade deve lhe emprestar os predicados para que todas as tomadas de decisões tributárias - inclusive na fase legislativa - sejam dadas a partir da avaliação dos meios empregados diante das finalidades a serem atingidas.

Hodiernamente, essa perspectiva tem sido cada vez mais postulada, inclusive sob forma de clamor público e questionamento exacerbado. Os movimentos sociais registrados em junho e julho de 2013 nas principais cidades nacionais demonstram, de modo hialino, essa demanda coletiva. A voz encontrada nas ruas, com o grande somatório das insatisfações individuais, evidencia que tal discussão não se limita a um debate técnico orçamentário ou jurídico, mas trata-se de um verdadeiro tema social, um importante debate político.

A sociedade, de forma contundente - atropelando, inclusive, o *status quo* - vem questionando as posturas atuais e exigindo o realinhamento aos interesses das maiorias. A classe política, que, a princípio, se encontrava dissociada das aspirações majoritárias e seus anseios, vê-se compelida a direcionar as práticas de ordenamento e de gestão a fim de atender àqueles soberanos paradigmas constitucionais.

A justiça, tal como uma espécie de tentáculos, há de alcançar aqueles menos desprovidos de recursos, sejam materiais ou intelectuais, reconhecendo aquele estado de diferença amplamente suscitada pela moderna teoria do direito. A gestão tributária e a política fiscal decorrente deve se prestar a equacionar, isonomicamente, os agentes sociais de acordo com a sua capacidade contributiva para que se dê, de forma plena, a Justiça.

TAX POLICY EFFECTING THE PRINCIPLE OF JUSTICE

ABSTRACT: The tax study cannot be limited in the verification of the legal provisions of each of their species; it is fundamental a complete understanding of the role of tax policy. Recovering the turn of modern legal theory in search of fulfillment of justice's sense is required to bring the tax and fiscal policy in this direction. For a complete role of the subject, it must be not just in a theoretical approach. Observed the constitutional foundation of the values defined in the formation of a Democratic State of Law it is mandatory the irradiation of all this axiological duty to formulate fiscal policy rescuing tax principles of justice, as it is intended to demonstrate in this paper.

KEYWORDS: Justice. Tax policy. Constitutional principles.

Referências

- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 jan. 2014.
- _____. Supremo Tribunal Federal. *Informativo nº 540*. Março de 2009. Disponível em <<http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo540.htm>>. Acesso em: 17 jan. 2014.
- _____. Supremo Tribunal Federal. *Informativo nº 5.694*. Fevereiro de 2013. Disponível em <<http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo694.htm>>. Acesso em: 17 jan. 2014.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- CRUZ, Luis M. *La constitución como orden de valores: problemas jurídicos y políticos*. Granada: Conares, 2005.
- CUEVAS, Homero et al. *Teorías jurídicas y económicas del estado*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2002.
- DALTON, Hugh. *Princípios de finanças públicas*. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1977.
- DEODATO, Alberto. *Manual de Ciência das Finanças*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1954.
- FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de derecho. In: CARBONELL, Miguel (Org.). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003. p. 13-29.
- FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993. V. I.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: RT, 2006. Pesquisas Tributárias: Nova Série (12).
- MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte. In: _____. *A defesa do contribuinte no Direito brasileiro*. São Paulo: IOB, 2002. p. 21-58.
- MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária. In: MELLO, Gustavo Miguez de (Coord.). *Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. São Paulo: Mapa Fiscal, 1998. Suplemento Especial: 1º Congresso Brasileiro de Direito Financeiro. p. 5-20.
- MOREIRA, Eduardo Ribeiro. *Neoconstitucionalismo: a invasão da constituição*. São Paulo: Método, 2008.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole, 2007.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 4. ed. Coimbra: Calouste Gulbenkian, 2005.
- LEDUC, Gaston. A Contribuição das Finanças Públicas para a Estabilidade Financeira Interna e para o Equilíbrio da Balança de Pagamentos. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Paraná*. Curitiba, v. 2, p. 368-394, dez. 1954.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito Tributário: capacidade contributiva - conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PORTUGAL. Constituição (1974). *Constituição da República Portuguesa*. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 30 jan. 2014.

POZZOLO, Susana. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico: as faces de teoria do Direito em tempos de interpretação moral da Constituição*. São Paulo: Landy, 2006.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de finanças públicas*. 5. ed. Coimbra: Coimbra, 1997.

SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2007.

SAMPAIO, Egas Rosa. *Instituições de ciência das finanças: uma abordagem econômico-financeira*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

SEN, Amartya. *Sobre ética e economia*. São Paulo: Cia. das Letras, 1999.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. V. 2.

TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. V. I.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Sílvia Faber. *O princípio da subsidiariedade no Direito Público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

WEISS, Fernando Lemme. *Justiça Tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

Notas

¹ Como sugere José Eduardo Soares de Melo (apud MARTINS, I., 2006, p. 139): “A política tributária pode consistir na adequado e racional planejamento elaborado pelas pessoas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), no âmbito de suas respectivas competências, mediante a sistematização de práticas administrativas, tendo por finalidade a arrecadação dos valores tributários para fazer face às necessidades governamentais”.

² “É necessário em última análise não só a legalidade ou a constitucionalidade na instituição ou arrecadação de tributos, mas sobretudo é preciso a legitimação da arrecadação tributária. Esta legitimação só será possível se a tributação for eficiente no sentido da realização da justiça fiscal, respeitando a isonomia e a capacidade contributiva como vetores fundamentais” (ICHIHARA apud MARTINS, I., 2006, p. 171); no mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres (apud MARTINS, I., 2006, p. 73):

“O que distingue uma autêntica política tributária de uma singela política de arrecadação, pelo prisma da eficiência, é a adesão, por parte da legislação, da jurisprudência e da administração, à pluralidade dos princípios de legitimação do ordenamento tributário”.

³ “A tributação contém tarefa em um Estado Democrático de Direito, distante da visão meramente arrecadatória. A justiça fiscal é condizente com os postulados constitucional, de forma a absorver o problema meramente da legalidade” (MOREIRA, 2008, p. 150).

⁴ Válida a ilustração colhida de Adam Smith (2003, p. 1.111-1.112): “Os impostos sobre artigos de luxo não possuem qualquer tendência a aumentar o preço de quaisquer outras mercadorias, além das que são tributadas. Por sua vez, os impostos sobre artigos de primeira necessidade, fazendo elevar o preço dos salários, tendem necessariamente a aumentar o preço de todos os produtos manufaturados e, por conseguinte, diminuir a sua venda e consumo”.

⁵ O seguidor da jurisprudência dos conceitos minimizaria o papel da exegese da lei - sobretudo se *praeter legis* -, já que ela, a rigor, não precisa ser interpretada, por ser pretensamente clara, com todas as soluções. Nessa concepção, o que não estiver na lei está no espaço ajurídico, caracterizando assim o positivismo normativista conceitualista. Aqui apoia-se no escólio de Reale (1996, p. 416): “A tese fundamental da Escola é a de que o Direito por excelência é revelado pelas leis, que são normas gerais escritas emanadas pelo Estado, constitutivas de direito e instauradoras de faculdades e obrigações, sendo o Direito um sistema de conceitos bem articulados e coerentes, não apresentando senão lacunas aparentes. O verdadeiro jurista, pensam seus adeptos, deve partir do Direito Positivo, sem procurar fora da lei respostas que nas leis mesmas seja possível e necessário encontrar. Surge assim, a ideia de uma Dogmática Jurídica conceitual, ou de uma Jurisprudência conceitual, como objeto do jurista”.

⁶ Aliás, a tipicidade, no Direito Tributário, é, por assim dizer, mais rigorosa do que no próprio Direito Penal. Neste, a lei confere, ao julgador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo. Já naquele, a lei indica, peremptoriamente, ao seu aplicador, não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão” (CARRAZZA, 1995, p. 166).

⁷ “Larenz diz que a jurisprudência de valores (*wertungsjurisprudenz*), que substitui a jurisprudência de interesses (*interessenjurisprudenz*), se baseia no reconhecimento de valores supralegais (*übergesetzlicher*) ou pré-positivos (*vorpositiver*) com crítica ao modelo da subsunção, com a preferência pela justiça do caso concreto e pela argumentação” (TORRES, 2006, p. 345).

⁸ “A justiça tributária, sendo valor, é inteiramente abstrata, não se define nem ganha dicção constitucional, adquirindo grau de concretude pelos princípios e subprincípios, como vimos. É preciso, por conseguinte, surpreendê-la nos seus princípios maiores, como sejam a capacidade contributiva, o custo-benefício, a distribuição de rendas e a solidariedade do grupo” (TORRES, R., 2005, p. 114).

⁹ Como esclarece Domingues de Oliveira (1998, p. 41): “A capacidade contributiva, enquanto princípio, é um daqueles juízos fundamentais de valor que informam a ordem jurídica”.

¹⁰ “O neoconstitucionalismo, portanto, afirma o arcaísmo positivismo jurídico, não por razões internas a esse, mas sim porque, como um antigo instrumento de revelação científica, uma vez aceita a maior complexidade do fenômeno que devia analisar, também aceita, portanto, a sua imprecisão e ineficiência descritiva, e vem substituído por instrumentos mais atualizados e sofisticados, resultantes da evolução científica” (POZZOLO, 2006, p. 87).

¹¹ Como afirma Moreira (2005, p. 149), “é a invasão dos diversos princípios jusfundamentais nas relações jurídicas tributárias. Esse segundo importante aspecto da constitucionalização do direito satisfaz a ligação vital entre os direitos fundamentais e a tributação”.

¹² “A Constituição, definitivamente, não mais é pensada como limite e garantia da atividade política, mas sim como direção e meta para o legislador; a Constituição não tem mais a tarefa de preservar o mais alto grau de legalidade, mas, sim, aquele de remodelar as relações sociais segundo uma concepção determinada de bem” (POZZOLO, 2008, p. 92).

¹³ Tanto é assim que se entende que a capacidade contributiva “quer, pois, como pressuposto do tributo, quer como critério de graduação ou limite na tributação, o princípio requer tratamento compatível com a estrutura dos interesses por ele protegidos, ordinariamente agasalhados nas constituições democráticas, um mandato inspirador do sistema tributário” (OLIVEIRA, 1998, p. 42).

¹⁴ “A utilização da capacidade contributiva serve para proporcionar efetividade ao princípio da isonomia” (WEISS, 2004, p. 56).

¹⁵ As referências da capacidade contributiva já eram encontradas em Smith (2003, p. 1.046), que afirmava: “É necessário que os súditos de todos os Estados contribuam o mais possível para a conservação do governo, proporcionalmente às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado”.

¹⁶ “A capacidade contributiva, como princípio aberto e indeterminado, oferece ao legislador a orientação para o processo de concretização da justiça fiscal” (TORRES, R., 2005, p. 97).

¹⁷ Por todos, Teixeira Ribeiro (1997, p. 1): “Quem diz finanças, diz meios ou instrumentos financeiros, que são o dinheiro e os créditos; ora os meios financeiros tem de se adquirir e servem para se utilizar na compra de produtos e serviços como reserva de valor. Daí o objecto das finanças públicas seja o estudo da aquisição e utilização de meios financeiros pelas colectividades públicas, isto é, pelas colectividades dotadas, em maior ou menor grau, supremacia ou poder de império”.

¹⁸ “Simplesmente, as necessidades que o Estado satisfaz não podem ser necessidades dele próprio, pois as necessidades são desejos insatisfeitos, e o Estado não é um indivíduo, mas uma colectividade de indivíduos, e, como tal, não tem conteúdo psíquico, não pensa nem sente, e portanto não pode ter desejos. Desejos, só os indivíduos podem tê-los. Daí que essas necessidades, apesar de satisfeitas pelo Estado, tenham de ser necessidades de indivíduos” (RIBEIRO, 1997, p. 1).

¹⁹ Sem prejuízo da utilização da expressão no tempo, houve quem criticasse o seu sentido, como Gaston Leduc (1954, p. 373): “não há finanças públicas neutras ou passivas, no sentido de que a maneira pelo qual seriam organizadas poderia ser perfeitamente indiferente em relação ao comportamento da atividade econômica, em todas as suas manifestações, sem exceções”.

²⁰ “Em pouco mais de 53 anos, o Estado Brasileiro elevou sua carga tributária em aproximadamente 140%, sem a respectiva melhoria de serviços, distribuição de renda ou a tão falada ‘justiça fiscal’” (MARTINS, R., 2002, p. 31).

²¹ Como há muito salientou Miguez de Mello (1998, p. 6), “para uma avaliação global das deficiências do sistema tributário vigente e para aperfeiçoá-lo necessário se torna identificar com precisão os objetivos visados para que se possam utilizar os meios adequados e proporcionados aos fins que se quer atingir”.

²² “Assim é que, ao elaborar uma política tributária, deve o agente impositivo analisar o inter-relacionar os fatores jurídicos, econômicos, sociais, administrativos e políticos que envolvem o tributo, sob pena de se praticar políticas reducionistas e dissociadas da realidade nacional, sendo estas, na maioria das vezes, prejudiciais ao desenvolvimento pátrio” (MARTINS, R., 2002, p. 39).

²³ “Chega-se à igualdade democrática por meio da combinação do princípio da igualdade equitativa de oportunidades com o princípio da diferença. Este último elimina a indeterminação do princípio da eficiência elegendo uma posição particular a partir da qual as desigualdades econômicas e sociais da estrutura básica devem ser julgadas” (RAWLS, 2002, p. 79).

²⁴ No fundo, essa associação de caracteres afastar-se-á da mera eficiência natural havida na sociedade para buscar uma eficiência social mais justa, como pontua a festejada obra de (RAWLS, 2002, p. 108): “Assim, embora o princípio da justiça não seja igual ao princípio da reparação, ele de fato, realiza pelo menos uma parte dos intentos deste último. Ele transforma os objetivos da estrutura básica de modo que o esquema global das instituições deixa de enfatizar a eficiência social e os valores tecnocráticos”.

²⁵ “Deve haver adequação entre receita e despesa, de modo que o cidadão não seja obrigado a fazer maior sacrifício e pagar mais impostos para obter bens e serviços que estão disponíveis no mercado a menor preço” (TORRES, R., 2005, p. 155).

²⁶ “Sob o influxo de fenômenos recentes como a multiplicação dos interesses da sociedade, a crescente exigência de maior eficiência e qualidade de sua realização, a escassez de recursos públicos e a impossibilidade de financiar integralmente as custosas demandas sociais por via impositiva, a Administração, motivada, em grande parte, pela conscientização da sociedade, vem buscando na cooperação destas vias alternativas para alternativas para alcançar suas finalidades, recorrendo, então, a instrumentos consensuais e negociais como contratos, acordos e termos de parcerias, substituindo, em última instância, o clássico mecanismo de coerção pelo de colaboração” (TORRES, S., 2001, p. 160).

²⁷ Como formula Rawls (2002, p. 94), pugnando pelo sentido do conhecimento de todas as estruturas sociais para o eficiente aproveitamento de tal missão: “A justiça alocativa, por sua vez, se aplica quando um dado conjunto de bens deve ser dividido entre indivíduos concretos com necessidades e desejos conhecidos”.

²⁸ “Outro fator importante está em procurar reduzir no mínimo possível, as diferenças de ordem social e de natureza regional, criadas pelos desequilíbrios em face do aumento constante nas disparidades de renda. Tanto assim que o Estado, em razão destas dificuldades de ordem política e econômica, é que deve adotar uma política racional de redistribuição da renda com vista ao seu desenvolvimento, para que todas as camadas sociais sejam indistintamente beneficiadas [...]” (SAMPAIO, 1991, p. 127).

²⁹ Nesse ponto, é importante registrar a crítica precisa de Amartya Sen (1999, p. 48-49): “A otimalidade de Pareto às vezes também é denominada ‘eficiência econômica’. Essa expressão é apropriada de um ponto de vista, pois a otimalidade de Pareto concerne exclusivamente à eficiência no espaço das utilidades, deixando de lado as considerações distributivas relativas à utilidade. Porém, em outro aspecto é inadequada, uma vez que todo o enfoque da análise neste caso continua sendo a utilidade, e esse é um legado da tradição utilitarista anterior. Obviamente, é possível introduzir outras considerações na avaliação do êxito das pessoas e, portanto, da sociedade (ver, por exemplo, Rawls, 1971, 1980, 1982). A otimalidade de Pareto capta os aspectos de eficiência apenas do cálculo baseado na utilidade”.

³⁰ A Constituição de Portugal, já com suas revisões, prevê: “Art. 107, 4 - A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento econômico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”.

³¹ “O princípio da diferença alocaria recursos na educação, por exemplo, a fim de melhorar as expectativas a longo prazo dos menos favorecidos. [...] E, nessa tomada de decisão, o valor da educação não deveria ser avaliado apenas em termos de eficiência econômica e bem-estar social. O papel da educação é importante ainda [...]” (RAWLS, 2002, p. 108).

³² “O propósito desses tributos e normas não é aumentar a receita (liberar recursos para o governo), mas corrigir, gradual e continuamente, a distribuição de riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades. Por exemplo, o princípio da tributação progressiva poderia ser aplicado ao beneficiário” (RAWLS, 2002, p. 306).

³³ “A 2ª parte do setor de distribuição é um sistema de tributação que tem o intuito de arrecadar a receita exigida pela justiça. O governo deve receber uma parte dos recursos da sociedade, para que este possa fornecer bens públicos e fazer os pagamentos de transferências necessários para que o princípio da diferença seja satisfeito” (RAWLS, 2002, p. 307).

³⁴ “Um sistema econômico não é apenas um dispositivo institucional para satisfazer desejos e necessidades existentes, mas também um modo de criar e modelar as necessidades futuras” (RAWLS, 2002, p. 286).

³⁵ Por todos, Ribeiro (1997, p. 1): “Quem diz finanças diz meios ou instrumentos financeiros, que são o dinheiro e os créditos; ora, os meios financeiros têm de se adquirir e servem para se utilizar na compra de produtos e serviços como reserva de valor. Daí o objecto das finanças públicas seja o estudo da aquisição e utilização de meios financeiros pelas colectividades públicas, isto é, pelas colectividades dotadas, em maior ou menor grau, supremacia ou poder de império”.

³⁶ Justo por esse motivo Dalton (1977, p. 35) já afirmava a necessidade de busca do benefício social: “O melhor sistema de finanças públicas é o que assegura maior benefício social como resultado das operações que leva a efeito”.

³⁷ Tanto é assim que se reforça a necessidade de maior investigação jurídica, e não apenas econômica: “A análise jurídica deve, assim, de um lado, examinar a coerência entre as normas que integram o ordenamento; e deve, de outro lado, examinar a eficácia real dos esquemas organizadores estabelecidos normativamente” (LAPATZA, 2007, p. 133).

³⁸ Afirmou Alexei Julio Estrada (apud CUEVAS, 2002, p. 176-177): “El Estado deberá promover un nuevo tipo de integración social, que tenga como base fundamental el reconocimiento de los derechos económicos y sociales, para cuya efectividad le corresponde llevar a cabo una intensa actividad prestacional, al mismo tiempo que asumir progresivamente la transformación del orden económico y social existente, proceso en el cual tendrán que participar a su vez las fuerzas políticas y sociales incorporadas a las distintas esferas de decisión con incidencia y protagonismo en la materia”.