

Constitucionalização do Direito Tributário: a justiça fiscal numa visão liberal-igualitária

Siddharta Legale Ferreira*

Resumo: São estudados os paradigmas teóricos responsáveis pela reconstrução e releitura do conceito de justiça fiscal no Direito Financeiro e Tributário contemporâneo, notadamente a constitucionalização do Direito e a teoria da justiça liberal-igualitária. Esse panorama teórico enfatiza que os princípios são dotados de normatividade, orientando a elaboração e a interpretação das regras de Direito Tributário. Apresenta algumas aplicações práticas desse novo conceito de justiça, em duas dimensões distintas: uma de natureza distributiva (dos impostos) e outra de natureza comutativa (taxas). Ultrapassando a discussão da dicotomia tradicional dos tributos em contributivos e retributivos, levanta-se a questão da justiça nas contribuições sociais sobre solidariedade/referibilidade de grupo, bem como a questão da justiça intergeracional nos royalties.

Palavras-chave: Teoria da justiça. Democracia. Justiça fiscal. Justiça distributiva. Justiça comutativa.

Introdução

Tradicionalmente, diz-se que o imposto é o preço da liberdade.¹ Muito se deve ao fato de que, nas revoluções liberais, a palavra de ordem é que sem representação política não deve haver tributação. A bandeira é justa, mas é imprecisa para contextos de estados sociais e democráticos de direito. O tributo, especialmente em sociedades em desenvolvimento do lado de baixo do Equador, a rigor, representa o preço da igualdade,² o preço da civilização que queremos construir. Por aqui, é mais sensível o tributo como o preço que se paga para sair da informalidade e fazer parte de uma economia globalizada, disputando espaço como um concorrente igual aos demais (igualdade horizontal). Com os tributos e demais receitas tributárias é que

* Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade Federal Fluminense.

⁰ presente artigo é uma versão reduzida e revisada da monografia, com o título *A constitucionalização da justiça fiscal: regras, princípios e receitas tributárias numa visão liberal-igualitária*, que se classificou em primeiro lugar no III Concurso de Monografias Direito Tributário em Questão, promovido pela FESDT, no ano de 2010.

¹ Para mais detalhes, cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1, p. 548.

² TIKPE, Klaus. *Justiça fiscal e capacidade contributiva*. São Paulo Malheiros, 2002. p. 22.

Revista da FESDT	Porto Alegre	n. 8	p. 227-250	jan./jun. 2012
------------------	--------------	------	------------	----------------

se efetiva o dever fundamental de contribuir para custear a maior parte das políticas públicas para tentar redistribuir recursos de acordo com a deliberação orçamentária. É assim que se obtêm recursos suficientes aos investimentos em infraestrutura que movimentam a economia. Sem uma tributação bem estruturada, não há como reduzir desigualdades ou construir uma sociedade justa e solidária (igualdade vertical).

Não há como alcançar uma justiça fiscal e superar o subdesenvolvimento sem ter isso em mente. Mas o que é exatamente justiça fiscal? Ou indo um pouco além, pergunta-se o que é justiça em uma sociedade democrática? Como a justiça reconstruiu as espécies tributárias? Qual o aporte metodológico adequado para compreender esse fenômeno? Em linhas gerais, a justiça fiscal consiste em uma proposta de atribuir normatividade a uma série de princípios, como custo/benefício, solidariedade, redistribuição de rendas, desenvolvimento econômico e capacidade contributiva.³ Esses princípios, por sua vez, operam uma releitura do sistema jurídico: as regras os tomam como diretrizes, a interpretação sofre uma filtragem constitucional e, ainda assim, certas divergências podem ser suscitadas judicialmente. Tudo isso para que a tributação seja, mais do que uma forma de carrear recursos ao Estado, uma forma de custear políticas públicas que impulsionem o desenvolvimento.

Como se pode ver, o tema revela uma profunda indagação jusfilosófica que influenciará decisivamente no modo de compreender e aplicar o sistema tributário nacional. Para enfrentá-lo, utiliza-se: (i) o *paradigma* do neoconstitucionalismo e da constitucionalização do Direito Financeiro e Tributário, sem o qual é difícil entender perfeitamente o papel desses princípios de justiça fiscal; (ii) a *perspectiva* filosófica para enfrentar o tema da justiça fiscal – a teoria da justiça do liberalismo igualitário e o modelo de democracia cooperativa; e (iii) o *objeto* do texto propriamente dito – a reformulação teórica das receitas tributárias à luz dessas premissas de cunho liberal-igualitário, destacando duas dimensões distintas dessa aplicação prática: uma de natureza *distributiva* e outra de natureza *comutativa*.

1 **Constitucionalização do Direito Tributário: o papel dos princípios e regras**

O neoconstitucionalismo e a constitucionalização do Direito preceituam a expansão da normatividade constitucional por todo o ordenamento jurídico, inculcando conteúdos e valores de forma a conferir unidade e coerência a todo ordenamento jurídico.⁴ O Direito Tributário acaba fazendo referência à normatividade da Constituição, ao papel da interpretação constitucional e à expansão da jurisdição constitucional. A compreensão desse fenômeno no campo tributário pode ser apresentada

³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 88.

⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 360 e segs. BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito: o triunfo tardio do Direito Constitucional do Brasil. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Org.). *A constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 217 e segs.



de diferentes formas. Os professores Ricardo Lobo Torres e Ricardo Lodi destacam que a supremacia da Constituição conduz, ao mesmo tempo, “um sobressistema formal” em relação ao infrassistema legal e, ainda, “um sobressistema material” informador dos “infrassistemas setorializados”⁵ ou, melhor, de uma constitucionalização de índole formal (pela previsão de receitas tributárias e direitos dos contribuintes) e de índole material (consolidação dos valores constitucionais, da justiça fiscal, da legalidade como juridicidade e capacidade contributiva).⁶ É possível apresentar a constitucionalização também a partir da classificação de Louis Favoreu,⁷ que divide a constitucionalização em elevação (ou inclusão), transformação (ou releitura) e juridicização.

A constitucionalização inclusão⁸ tem sido criticada por ensejar uma inflação constitucional:⁹ temas que tradicionalmente eram tratados no plano infraconstitucional, por leis, por exemplo, passaram a integrar de forma excessiva o texto constitucional, desvalorizando assim o seu conteúdo.¹⁰ Especialmente após a Segunda Guerra Mundial, novos valores e princípios passaram a ocupar o centro das preocupações do ordenamento jurídico, como a dignidade da pessoa humana. No campo do Direito Financeiro e Tributário, foram temas como competência tributária, espécies tributárias, imunidades e princípios.¹¹ Ainda a respeito da constitucionalização inclusão, o professor Ricardo Lobo Torres chama a atenção para três subsistemas da Constituição Financeira. O primeiro é o subsistema tributário, presente na Constituição de 1988, vai do art. 145 ao 156 e cuida dos tributos em espécie. O segundo refere-se ao subsistema financeiro propriamente dito, que envolve os arts. 157 a 162 e art. 163 e 164. Abrange a repartição das receitas tributárias, como o crédito público, e as normas gerais sobre finanças públicas, por exemplo, as transferências intergovernamentais. Por fim, há o subsistema orçamentário

⁵ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1 – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal, p. 315.

⁶ LODI, Ricardo. A constitucionalização do Direito Tributário. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *A constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 996.

⁷ FAVOREU, Louis. La constitutionnalisation du Droit. In: *La constitutionnalisation des branches du Droit*. Marseille: Presses Universitaires d’Aix-Marseille ; Economica, 1998. p. 190-192.

⁸ Empregando o termo constitucionalização-inclusão e constitucionalização-releitura, Cf. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; MENDONÇA, José Vicente Santos de. Fundamentalização e fundamentalismo na interpretação do princípio constitucional da livre iniciativa. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Org.). *A constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 709 e segs.

⁹ A expressão pertence a WEISS, Fernando Lemme. *A inflação constitucional brasileira: estudo sobre a exagerada dimensão dos sistemas tributário e orçamentário na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

¹⁰ Para uma visão crítica do ponto de vista metodológico e democrático ao fenômeno, Cf. SARMENTO, Daniel. Ubiquidade constitucional: os dois lados da moeda. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Org.). *A constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 113 e segs. Cf. também, do mesmo autor: O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In: SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 233 e segs.

¹¹ LOBO TORRES, Ricardo. Op. cit., p. 3.





do art. 165 ao 169.¹² Na vigência da Constituição de 1988, muitos foram os debates sobre a efetivação do conteúdo da Constituição. Houve uma “hiperconstitucionalização inclusão”, desencadeando dificuldades de índole metodológica (confunde-se o espaço da política extraordinária com a ordinária ao positivar em regras temas sem a densidade exigida pela Constituição) e democrática (ao se retirar certos temas do debate legislativo, ao dificultar a possibilidade de alterá-los face à rigidez constitucional). É o que Daniel Sarmento de forma crítica chamou respectivamente de “carnavalização da Constituição” de “oba-oba constitucional”.¹³

A *constitucionalização transformação* ou *releitura*¹⁴ opera uma influência ou filtragem à luz da Constituição, em especial das noções de direitos fundamentais e democracia.¹⁵ O ordenamento jurídico adquire uma identidade entre os diversos ramos, desde o Direito Civil até o Administrativo. No âmbito do Direito Tributário, não é diferente: a cobrança cada vez mais se aproxima do sistema de proteção dos direitos fundamentais, ou seja, a restrição deve respeitar os princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva, igualdade, não confisco, legalidade, anterioridade, irretroatividade etc.¹⁶ Houve uma releitura dos seus institutos por meio da lógica democrática e dos direitos fundamentais.¹⁷ A democracia, a despeito do modelo adotado, possui duas ideias centrais que não podem ser afastadas: participação popular no poder e controle social das instituições.¹⁸ No âmbito do Direito Financeiro, o orçamento é figura central de qualquer regime democrático, porque representa o momento de definição das políticas públicas (ou abstenção das mes-

¹² LOBO TORRES, Ricardo. Op. cit., p. 61-62 e 270.

¹³ Para uma visão crítica do ponto de vista metodológico e democrático do fenômeno, cf. SARMENTO, Daniel. Ubiquidade constitucional: os dois lados da moeda. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Org.). *A constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 113 e segs. Cf. também, do mesmo autor: O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In: SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 263 e segs. Em semelhante sentido, mas com foco no Direito Tributário, cf. WEISS, Fernando Lemme. Vale a pena ter uma Constituição Financeira tão grande? *Revista de Direito da Procuradoria do Estado do Rio de Janeiro*, n. 64, 2009, p. 104.

¹⁴ Empregando o termo constitucionalização-inclusão e constitucionalização-releitura, cf. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; MENDONÇA, José Vicente Santos de. Fundamentalização e fundamentalismo na interpretação do princípio constitucional da livre iniciativa. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Org.). *A constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 709 e segs.

¹⁵ SCHIER, Paulo Ricardo. *Filtragem constitucional: construindo uma nova dogmática jurídica*. Porto Alegre: Sergio Antonio de Fabris, 1999. p. 147-148. Do mesmo autor, cf. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Org.). *A constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 251 e segs.

¹⁶ LOBO TORRES, Ricardo. Op. cit., p. 316-317.

¹⁷ Além da constitucionalização como a irradiação dos direitos fundamentais, o professor Ricardo Lobo Torres chama atenção para abertura da Constituição não apenas para o sistema político, mas também ao econômico, financeiro e internacional. Cf. LOBO TORRES, Ricardo. Op. cit., p. 253.

¹⁸ BARCELLOS, Ana Paula. Papéis do Direito Constitucional no fomento do controle social: democrático: algumas propostas sobre o tema da informação. *Revista de Direito do Estado*, n. 12, 2008, p. 77 e segs.





mas), possibilitando a ciência e controle social da mesma.¹⁹ A passagem do Estado social para o Estado social e democrático, da constituição dirigente para constituição da democracia deliberativa substituiu a orientação de intervenção do Estado na economia que, anteriormente, admitia orçamentos cíclicos e deficitários pelos princípios do equilíbrio orçamentário, responsabilidade fiscal. No Brasil, a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal representa um marco dessa passagem que se compatibiliza com a ideia de “reserva do possível”, cujo conteúdo tem ensejado maiores desafios para concretização dos direitos sociais.²⁰

Os direitos fundamentais, por sua vez, relacionam-se materialmente às noções de condições para a liberdade, necessidades humanas básicas ou pressupostos para a democracia. Como bem explica o professor Ricardo Lobo Torres, o poder de tributar revela-se misterioso, porque é, a um só mesmo tempo, o “preço da liberdade individual e econômica” e a capacidade de destruí-la. Com isso, os impostos constituem uma forma de arrecadar recursos para permitir a sua efetivação, enquanto as taxas (poder de polícia e serviços públicos) e as contribuições possuem outras peculiaridades.²¹ A Constituição brasileira instituiu ainda: (i) imunidades a tributos e a impostos para tornar insuscetível de tributação determinados direitos fundamentais, como a liberdade religiosa que torna os templos imunes; e (ii) as vedações às desigualdades injustificadas.²²

Opera-se, ainda, uma releitura do Direito Tributário por meio da valorização dos *princípios constitucionais* nesse campo. Tal valorização se deu, em especial, através do ganho de normatividade pelos princípios. Durante muito tempo, afirmar que determinado enunciado normativo possuía natureza de princípio equivalia a afirmar que tal enunciado seria desprovido de qualquer tipo de normatividade.²³ Invocar um princípio para a solução do caso concreto acabava, ocorrendo somente de forma subsidiária, somente na ausência de outras fontes formais do Direito. É o que preceitua inclusive o art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil, atual Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Ao deslocar o centro do ordenamento jurídico do velho Código Civil para a Constituição pela constitucionalização do Direito, os princípios tiveram a sua função renovada: são normas ao lado das regras. O Direito se abre mais intensamente à moral, bem como a valores como a justiça.

¹⁹ MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado. *Constitucionalizando as finanças públicas no Brasil: o devido processo orçamentário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 1-5.

²⁰ LOBO TORRES, Ricardo. A constitucionalização do Direito Financeiro. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *A constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 971-973.

²¹ Idem, *ibidem*, p. 982.

²² Idem, *ibidem*, p. 983.

²³ SCHIER, Paulo Ricardo. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *A constitucionalização do Direito: fundamentos teóricos e aplicações práticas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 251-269, p. 256.



A mudança de paradigma foi denominada por alguns de pós-positivismo na qual os princípios desfrutaram de maior normatividade dos valores condensados.^{24,25,26}

Ricardo Lobo Torres lança mão de quatro espécies de princípios no Direito Financeiro-Tributário. São eles: (i) *Princípios de legitimação* – ponderação, razoabilidade, igualdade e transparência; (ii) *Princípios estruturais* – estado de direito (liberal, social e democrático), federalismo, república, separação de poderes; (iii) *Princípios fundamentais* – soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana; trabalho e livre iniciativa, pluralismo político; (iv) *Princípios vinculados a valores – liberdade* (imunidades e proibições de desigualdade), *justiça* (capacidade contributiva, custo/benefício, solidariedade, distribuição de rendas, poluidor-pagador e *non olet*, equidade) e *segurança jurídica* (legalidade, tipicidade, irretroatividade, anualidade e anterioridade, proibição de analogia, proteção da confiança do contribuinte).²⁷ Como se pode notar, em tempos de neoconstitucionalismo e pós-positivismo, há uma verdadeira leitura moral do Direito e uma positivação e normatividade dos princípios que Ricardo Lobo Torres bem denominou de “virada kantiana”.²⁸ Essa mudança de paradigmas será objeto de análise mais detida posteriormente.

Por fim, a *constitucionalização jurisdicizadora* significa que o conteúdo da Constituição passou a ser visto também no desenvolvimento dos precedentes das cortes. A jurisprudência assumiu um papel de destaque. Há quem fale inclusive em uma “jurisprudencialização do direito”,²⁹ ou seja, a jurisprudência como fonte criadora do Direito. Esse deslocamento fica evidente quando a sentença, por exemplo, declara a inconstitucionalidade de um tributo ou, por meio da ponderação, revela-se um instrumento a determinar se um estacionamento seja imune de impostos, quando inserido numa igreja e sua arrecadação sirva para manter a própria instituição religiosa.

Recentemente, a discussão movimentou-se para um retorno do pêndulo. Tendo se alcançado o ponto mais elevado e acentuado da judicialização da política e da

²⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 243-266; BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e a constitucionalização do Direito (o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil). In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Org.). *A constitucionalização do Direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas*. p. 203-250.

²⁵ Não desejamos realizar uma incursão metodológica sobre as diferenças entre regras e princípios para não fugir do nosso tema central. Além do mais, há farta bibliografia nacional e estrangeira sobre o tema. Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. DWORKIN, Ronald. *Taking the rights seriously*. Cambridge Massachusetts: Harvard University Press, 1977. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003. BARCELLOS, Ana Paula. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 51 e segs.

²⁶ DORE FERNANDES, Eric Baracho. Democracia deliberativa e a construção de uma comunidade de princípios. *Revista da Faculdade de Direito da UPF*, v. 3, 2010, p. 9-10.

²⁷ Após uma reflexão longa sobre os princípios, Ricardo Lobo Torres traz um quadro sistematizando os princípios acima. Cf. *Tratado constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2, p. 200.

²⁸ Idem, *ibidem*, p. 6.

²⁹ Sobre o tema: LEAL, Caio Freire. Considerações sobre a jurisprudencialização do Direito. *Revista de Direito dos Monitores da UFF*, n. 5, 2009, p. 3 e segs. Disponível em: <www.uff.br/rdm>. Acesso em: 24 dez. 2010.

vida, o Direito Tributário caminha, agora, o caminho oposto em direção à autocon-
tenção ou, no mínimo, tem se procurado adotar parâmetros para calibrar a jurisdição
em outro sentido.³⁰ Essa postura mais comedida é o retorno do pêndulo. Nesse
cenário, defende-se que a corte constitucional não tem a última palavra em matéria
sobre a interpretação da Constituição,³¹⁻³² sendo possível inclusive a “correção
legislativa da jurisprudência”. Regras podem superar as ponderações principioló-
gicas da corte. Em matéria tributária, a afirmação de que a corte constitucional não
é intérprete último da Constituição revela uma dimensão prática particularmente
sensível de disputa entre a constitucionalização inclusão do Congresso e a constitu-
cionalização releitura do Supremo Tribunal. A possibilidade do legislativo, interpre-
tando a Constituição, alterar uma decisão que declarou a inconstitucionalidade de
uma norma tributária tem um impacto perceptível na vida das pessoas.

Em excelente dissertação de mestrado sobre o tema, Gustavo da Gama trata
de uma série de emendas constitucionais em que a correção legislativa da juris-
prudência ocorreu. Tomando a parte de pesquisa referente ao fenômeno no Brasil,
será apresentado um resumo muito breve de uma série de casos em que essa
problemática ocorreu, junto com a Ementa da decisão do STF e o dispositivo da
Emenda Constitucional que ataca a decisão.³³ A EC 20 alterou o art. 195, I da CF/88,
superando ou corrigindo a decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou a
inconstitucionalidade da cobrança de contribuição social dos autônomos, de modo
que atualmente incide sobre a folha de salários e dos trabalhadores autônomos.³⁴
Também superando a jurisprudência, a EC 29 alterou o art. 156, § 1º da CF/88
para permitir a progressividade do IPTU, antes admitida apenas nos casos de
extrafiscalidade prevista no art. 182, §§ 2º e 4º. Logo em seguida, o Supremo editou
a Súmula 668,³⁵ reconhecendo a correção legislativa da jurisprudência.^{36,37} Um último

³⁰ Na França, ocorreu algo parecido, em que um controle mais brando tornou-se um controle mais indulgente do orçamento. Cf. LOÏC, Philip. *La constitutionnalisation des finances publiques: la constitutionnalisation des branches du Droit*. Marseille: Presses Universitaires d'Aix-Marseille; Ed. Economica, 1998. p. 67.

³¹ O constitucionalismo popular, por exemplo, defende que incumbe ao povo tal tarefa e não à corte. Alguns autores mais radicais do movimento chegam a propor até mesmo abolição da corte constitucional. Cf. TUSHNET, Mark. *Taking the constitution away from the courts*. Princeton: Princeton University, 2000.

³² Em países como o Canadá, em situações semelhantes fala-se na cláusula de “notwithstanding clause”, prevista na seção 33, da Carta de Direitos Fundamentais, ou seja, “não obstante” a decisão da corte constitucional, o parlamento pode manter um lei inconstitucional.

³³ Para uma reflexão mais profunda sobre o tema, cf. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *A correção legislativa da jurisprudência no direito tributário brasileiro: sob a ótica da teoria do diálogo constitucional*. Dissertação de mestrado da UERJ, 2009, p. 187 e segs.

³⁴ STF, ADI 1102/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, J. 05.10.1995, DJ 17-11-1995.

³⁵ STF, RE 153771/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ Acórdão Min. Moreira Alves, J. 20.11.1996, DJ 05-09-1997.

³⁶ Mesmo assim, em tom crítico à opção do STF, há quem defenda que a inconstitucionalidade decorre da violação ao direito de propriedade Nesse sentido, cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado constitucional financeira e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2, p. 318.

³⁷ STF, RE 153771/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ Acórdão Min. Moreira Alves, J. 20.11.1996, DJ 05-09-1997.

caso que poderia ser apresentado diz respeito à Contribuição de Iluminação Pública. Formulada inicialmente como taxa de iluminação pública, chegou a ser declarada inconstitucional pelo STF. A EC 39/02, porém, incluiu o art. 149-A, instituindo a CIP – Contribuição de Iluminação Pública.^{38,39}

A constitucionalização do Direito Tributário, por sua vez, pôs em evidência a tensão entre segurança e justiça, entre direitos fundamentais e democracia. O crescimento da democracia proporcionou uma mudança de concepção da relação vertical do “contribuinte que se contrapõe ao Estado” para relação horizontal dos vários contribuintes de uma sociedade que dividem os encargos fiscais através de um debate público, com respeito ao pluralismo e a razão comunicativa.^{40,41} Quanto ao ganho de força normativa dos direitos fundamentais, o direito tributário redimensionou as complexas relações entre a legalidade, prática administrativa, capacidade contributiva, extrafiscalidade e progressividade do imposto.⁴² Note-se que os direitos fundamentais deixam de possuir apenas uma dimensão subjetiva contra o Estado ou por meio do Estado, passando a adquirir uma dimensão objetiva que orienta a formulação e interpretação das normas.

Nem sempre nessa sociedade de risco, é justa, podendo haver uma *constitucionalização simbólica*. Tornar-se simbólica significa assumir compromissos com determinados valores sociais sem necessariamente ser efetiva, adiar compromissos e usar de álibi normas para as pretensões das elites políticas.⁴³ Superar o contexto pressupõe o aprendizado da democracia deliberativa sobre como efetivar a Constituição, por exemplo, no planejamento democrático do orçamento para construção de políticas públicas e proteção plural dos direitos fundamentais. Especialmente em países extremamente desiguais, o sistema tributário revela esse fenômeno por meio de uma preponderância da tributação indireta, da tributação das exportações, de uma política inflacionária e de um desequilíbrio fiscal.⁴⁴ Em outra linha crítica, Humberto Ávila discorre sobre a busca de modelos ideais inaplicáveis (idealismo), um apego à linguagem constitucional (constitutivismo), o uso indiscriminado de princípios em face das regras da Constituição de 1988 (principialismo). Tudo isso tende a gerar um relativismo e um decisionismo incompatíveis com a segurança

³⁸ STF, RE 233332/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, J. 10.03.1999. STF, RE 573675 / SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, J. 25.03.2009, DJe-094 DIVULG 21-05-2009.

³⁹ STF, RE 573675 / SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, J. 25.03.2009, DJe-094 DIVULG 21-05-2009.

⁴⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A constitucionalização do direito tributário. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *A constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 996.

⁴¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 54-55.

⁴² RIBEIRO, Ricardo Lodi. A constitucionalização do direito tributário. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *A constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 987-1009.

⁴³ NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 32-42 e 90-113.

⁴⁴ Sobre o problema dos sistemas tributários dos países em desenvolvimento, cf. LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1 – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal, p. 325.

exigida por um Estado democrático de direito.⁴⁵ Achar o fiel da balança entre as regras (e a segurança subjacente) e os princípios de justiça (para construir uma sociedade menos desigual) é uma tarefa, de fato, complexa não só para justiça fiscal.

2 Teoria da justiça: da filosofia contemporânea para filosofia do Direito Constitucional Tributário

A constitucionalização do Direito Financeiro e Tributário foi responsável por colocar a discussão sobre justiça fiscal em um patamar mais elevado, exigindo-se que se reflita sobre a efetivação dos princípios e direitos fundamentais de forma democrática.⁴⁶ A justiça passou a ser definida e concretizada de forma democrática e institucional: (i) é o Legislador corrigindo a jurisprudência ao entender que a progressividade no IPTU fora das hipóteses do art. 184 é uma forma de construir uma sociedade mais igual e justa; (ii) é o Judiciário filtrando a legislação pelos princípios de justiça e as regras para segurança dos contribuintes, constitucionalmente consagrados; (iii) são os cidadãos criticando a exploração excessiva de sua capacidade contributiva pelo Estado e exigindo uma repartição horizontal entre os diversos grupos sociais do ônus fiscal de construir uma sociedade mais justa.

Como se vê, transcende-se o direito positivo e o direito das regras, uma vez que tal processo de mudança de paradigmas gravitou em torno de princípios específicos, anteriores à própria norma jurídico-positiva. Serão apresentadas, por isso, as principais matrizes teóricas responsáveis pela construção do conceito de justiça ao redor do qual gravitam os princípios do direito financeiro e tributário que hoje buscam promover tal valor, como uma forma de permitir posteriormente uma releitura das espécies tributárias. Afinal, para os que conhecem as lições de Klaus Tipke, o "Direito justo pressupõe princípios (regras, critérios e padrões). [...] Isso é pacífico tanto na filosofia moral como na filosofia do Direito. A orientação por princípios cuida de generalidade e consequência".⁴⁷ Sem dúvida, é a existência de princípios que cria condições para a justiça formal e, sem a interpretação por parte do povo e das instituições no exercício da democracia, não há deliberação pública ou tampouco uma justiça efetivamente material.

Os princípios são reconhecidos a partir do pós-positivismo como uma espécie normativa autônoma, cujo conteúdo expressa, de forma mais intensa, ideais e valores, mas com estes não se confundem.⁴⁸ Os valores jurídicos são ideias abstra-

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e obstáculos à sua efetivação. In: *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 345-361.

⁴⁶ Para uma visão de democracia substantiva, cf. DORE FERNANDES, Eric Baracho. Democracia deliberativa e a construção de uma comunidade de princípios. *Revista da Faculdade de Direito da UPF*, v. 3, 2010.

⁴⁷ TIKPE, Klaus. Justiça fiscal e capacidade contributiva. São Paulo Malheiros, 2002. p. 19.

⁴⁸ BARROSO, Luis Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito: o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. In: SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de (Org.). *A constitucionalização do Direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 207.



tas e que não se traduzem diretamente em linguagem normativa, positivada. Os princípios, por sua vez, representam o primeiro estágio de *concretização* dos valores jurídicos que buscam promover.^{49,50} Hoje, as sociedades democráticas têm a pretensão de construir uma comunidade de *princípios*, que possibilitem a *concretização do valor justiça*. Ideais e valores que visam garantir o máximo de liberdade aos seus cidadãos para reduzir as desigualdades existentes a patamares aceitáveis e, ainda assim, que essa desigualdade não inviabilize a ascensão social e a realização dos projetos existenciais de cidadãos livres e iguais.⁵¹ Tendo por foco o binômio valor-princípio, o professor Ricardo Lobo Torres associa ao valor justiça alguns princípios específicos, quais sejam: (i) economicidade; (ii) custo/benefício; (iii) redistribuição de rendas; (iv) desenvolvimento econômico; (v) solidariedade; (vi) territorialidade; (vii) país de destino; (viii) país de fonte e, por fim, (viii) capacidade contributiva, que por sua vez compreende os subprincípios da progressividade, proporcionalidade, personalização e seletividade.⁵² Dentre eles, há quem diga que o princípio-chave para construção da justiça fiscal é o da capacidade contributiva.⁵³ Em verdade, não existe um princípio ideal, devendo se operar com um sincretismo metodológico.

Porém, o conceito de justiça que hoje delimita a dinâmica da interpretação jurídica no âmbito da filosofia do direito tributário não foi construído a partir de uma única pré-compreensão ou teoria. Ao contrário, diversas teorias da justiça foram formuladas no século XX com o intuito de responder a permanente indagação a respeito do que seria um ordenamento jurídico *justo*. Foram escolhidas duas que retrataram bem as disputas para o campo tributário.

Para a corrente libertária, deve ser garantida a liberdade de mercado e limitações apropriadas ao uso do Estado para a política social e prestações positivas, opondo-se ao esquema de tributação de caráter redistributivo. Para os libertários, aqueles beneficiados por uma tributação redistributiva ganhariam mais do que perderiam aqueles que estão no topo, sem um fundamento consistente que não viola a chama “posse de si mesmo”, o direito de propriedade adquirido legitimamente.⁵⁴ A leitura libertária da tributação defende que, se todos são titulares dos bens que possuem, de modo que uma distribuição justa é qualquer distribuição

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 88.

⁵⁰ Robert Alexy apresenta uma discussão mais densa acerca da diferença entre valor e princípio. Em síntese, o autor delimita a diferença entre princípios e valores em um ponto principal. Aquilo que, do ponto de vista dos valores é, *prima facie*, o melhor, é, no caso dos princípios que incorporam tal valor, definitivamente devido. Os valores teriam, portanto, caráter *deontológico*, enquanto os princípios, por sua vez, natureza *axiológica*. Todavia, devido a sua estrutura normativa, os princípios seriam capazes de expressar o caráter dos valores de forma mais clara, suscitando menos interpretações equivocadas do que o conceito de valor, juridicamente impreciso. Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 153.

⁵¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

⁵² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 88.

⁵³ Conferindo especial atenção à capacidade contributiva, cf. TIKPE, Klaus. *Justiça fiscal e capacidade contributiva*. São Paulo Malheiros, 2002. p. 15-51.

⁵⁴ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 119.



que resulte de trocas livres das pessoas no mercado. A única tributação legítima é a que se destina a levantar receitas para manter as instituições de fundo necessárias para proteger o sistema de livre troca. Há três princípios fundamentais na teoria da titularidade: *princípio da transferência*, *princípio da aquisição inicial justa* e *princípio da retificação da injustiça*. O princípio da transferência considera importante que as pessoas tenham sua parcela justa, mas, depois, impedi-las de usufruir destas parcelas da maneira que desejam é perverso. O que importa é que a posse inicial seja justa e sem violência. Apenas nessa hipótese deve haver uma retificação. Justifica-se por meio disso um Estado mínimo e que qualquer Estado mais amplo violaria os direitos das pessoas. Nozick apresenta dois argumentos para tanto: um *intuitivo* e outro *filosófico*.

O *argumento intuitivo* é apresentado por meio do caso Wilt Chamberlain. Chamberlain é um jogador de basquete que ao final da temporada ganha uma quantia muito elevada de dinheiro, enquanto outros que começaram com uma parcela igual de recursos estão passando privação. Não podemos tributar mais Chamberlain para compensar as deficiências das outras pessoas porque ele tem direitos absolutos sobre a sua própria renda. A crítica a isso é que Nozick ignora que nossas intuições podem ser a favor de acabar com as circunstâncias desiguais, como uma maneira de continuar a reduzir os efeitos das desvantagens naturais imerecidas.

O *argumento filosófico* recorre a um princípio da “posse de si mesmo”. É a tentativa de demonstrar que existe um princípio com o qual estamos profundamente comprometidos. Nozick recorre, inicialmente, à fórmula kantiana de tratar a pessoa como um fim em si mesma. Como somos pessoas diferentes, cada um de nós possui reivindicações diferentes, há limites para os sacrifícios que podem ser pedidos a uma pessoa em benefício de outras. Para os libertários, se possuo a mim mesmo, então possuo meus talentos. E se possuo meus talentos, então possuo qualquer coisa que produzo com os talentos possuídos por mim. Por essa razão, os libertários criticam que se não posso dizer que possuo meus talentos, porque os outros têm direitos legítimos sobre mim. Do contrário, não se trata as pessoas como iguais.

Os tributaristas brasileiros, em geral, podem até não saber ou não se considerar, mas fato é que operam sob bases libertárias, o que significa considerar *a priori* qualquer tributo com pretensões redistributivas, como uma violação à propriedade. É fácil perceber essa pré-compreensão na maneira de argumento com uma tipicidade tida como fechada e legalidade estritíssima,⁵⁵ bem como numa interpretação tributária que se move numa lógica *in dubio pro contribuinte*, alegações de violações às limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas

⁵⁵ Para uma visão crítica da legalidade no direito tributário brasileiro, cf. GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 106-107. LOBO TORRES, Ricardo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*, 2008, p. 137. LODI, Ricardo. A tipicidade tributária. In: *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 206-207. Para posição esclarecida, mas tradicional, v. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988. p. 46-47.

na Constituição de 1988, e a necessidade de juízos nem sempre guiados por razões públicas e sim razões privadas. Não se está a dizer que qualquer cobrança estatal é justa a pretexto de construir uma sociedade menos desigual. Não se está adotando uma posição fazendária. Não é isso, mas é que ocorre um evidente desequilíbrio na produção bibliográfica nacional, movida por argumentos, que não raro, não passariam num teste rigoroso sob o crivo da razão pública, isto é, por argumentos defendidos na esfera pública por argumentos válidos entre grupos sociais diversos em franco desacordo moral, político e jurídico.⁵⁶

A leitura liberal igualitária, do filósofo John Rawls e de adeptos no direito tributário, como os professores Klaus Tipke e Ricardo Lobo Torres,⁵⁷ por sua vez, revela-se mais adequada para uma compreensão democrática da tributação. John Rawls erige sua teoria a partir da noção de um contrato social hipotético inicial a partir do qual seriam distribuídos os recursos. Aplica-se o que o autor chamou de “véu da ignorância” sobre a partilha e, a partir daí, oferece dois princípios de justiça para a construção de uma sociedade justa, dois enunciados gerais que entende como princípios de justiça informadores da “estrutura básica” da sociedade:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdades para as outras pessoas.

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefício de todos como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos.⁵⁸

Do segundo princípio de justiça de Rawls, é possível extrair uma equivalência clara ao princípio da isonomia material. Após a superação do paradigma liberal-burguês de igualdade formal, o Estado social e democrático de direito que surge na primeira metade do século XX inaugura um modelo de *isonomia material*. Tal modelo corresponderia, em sua concepção clássica, à máxima de que “*os desiguais devem ser tratados de forma desigual na medida de sua desigualdade*”. Os tributos são o preço da igualdade (e também da liberdade), com isso, se quer dizer que representam um espaço destinado a custear os direitos fundamentais. A diferenciação fiscal, nessa linha, só é legítima quando seja mais vantajosa para todos

⁵⁶ Para mais detalhes sobre o tema, cf. LODI, Ricardo. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

⁵⁷ Sobre a discussão de razão pública, cf. RAWLS, John. *Political liberalism*. New York: Columbia University, 2005. p. 212 e segs. Entre nós, cf. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. Ponderação de princípios e racionalidade das decisões judiciais: coerência, razão pública, decomposição analítica e standards de ponderação. *Boletim Científico da Escola Superior do Ministério Público da União*, Brasília/DF, v. 15, p. 207-227, 2005. Para uma discussão sobre a razão pública relaciona à interpretação da Constituição econômica e à intervenção estatal, cf. MENDONÇA, José Vicente Santos de. *A captura democrática da Constituição econômica: uma proposta de releitura das atividades de fomento, disciplina e intervenção direta na economia à luz do pragmatismo e da razão pública*. Rio de Janeiro: Tese de doutorado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2010. p. 125 e segs.

⁵⁸ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 73.

por posições abertas com oportunidade equitativas e, ainda assim, revelarem-se benéficas em especial dos menos favorecidos.⁵⁹⁻⁶⁰ Não é possível admitir uma leitura libertária da tributação que a enxerga a tributação como uma violação da “posse de si mesmo”, do direito de propriedade. Uma leitura liberal igualitária, porém, considera os direitos fundamentais em sua dimensão plural, ou seja, não apenas dos indivíduos, mas dos diversos grupos sociais. Mais do que isso, o liberalismo igualitário defende a necessidade se garantir um mínimo existencial para todos os cidadãos tenha recursos e bens para subsistir e viver plenamente nessa sociedade e participar do Estado como livres e iguais aos demais.⁶¹ Não basta proteger a segurança e a propriedade das pessoas contra a tributação. É preciso construir uma sociedade livre, justa e solidária na qual sejam garantidas as condições de existência digna a todas as pessoas. Parece que esse projeto constitucional de justiça encontra fundamentos no art. 3º c/c 145, § 1º da Constituição de 1988, o princípio da capacidade contributiva.⁶²

Ao analisar a classificação do professor Ricardo Lobo Torres, é possível observar a influência dessa matriz teórica no rol contemporâneo de princípios do Direito Financeiro-Tributário que buscam concretizar o valor justiça, tais como os princípios da capacidade contributiva e a redistribuição de rendas. De fato, a promoção de tais medidas ameniza o grau de desigualdades inerentes ao atual modelo capitalista, promovendo um grau material de igualdade, o que, por sua vez, contribui para a consolidação dos pressupostos necessários ao próprio processo deliberativo em um ambiente democrático.⁶³

⁵⁹ TIKPE, Klaus. *Justiça fiscal e capacidade contributiva*. São Paulo Malheiros, 2002. p. 17-18.

⁶⁰ Sobre o tema, cf. BARCELLOS, Ana Paula de. O mínimo existencial e algumas fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. In: LOBO TORRES, Ricardo (Org.). *Legitimação dos direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 116. Cf. BINENBOJM, Gustavo. Direitos humanos e justiça social: as ideias de liberdade e igualdade no final do século XX. In: LOBO TORRES, Ricardo (Org.). *Legitimação dos direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 302 e segs.

⁶¹ A leitura libertária e liberal-igualitária foi extraída de: KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁶² MACÊDO, Marco Antônio Ferreira. A positivação da Justiça na CF/88 e o contratualismo constitucional rawlsiano como chave de sua justificação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 140.

⁶³ A doutrina contemporânea vem empreendendo esforços no estudo das teorias democráticas compreendidas como deliberativas, que em seu cerne carregam a pretensão de reconstruir a normatividade subjacente aos princípios da soberania popular e do estado de direito. Duas matrizes principais costumam ser destacadas: a procedimentalista, de Habermas, e a substantiva, de Rawls. O professor Cláudio Pereira de Souza Neto defende uma linha cooperativa, com a qual busca harmonizar as duas matrizes. Além das condições procedimentais propostas por Habermas, o professor entende que a democracia deliberativa pressupõe condições materiais de liberdade e igualdade para a participação cidadão no espaço democrático, que se manifestam através de, por exemplo, um contexto econômico razoavelmente isonômico. Cf. HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre a facticidade e validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1; RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Teoria constitucional e democracia deliberativa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006; LEGALE FERREIRA,

A influência de diversas matrizes filosóficas e constitucionais sobre o Direito Financeiro e Tributário contemporâneo pode ser identificada de forma mais clara através do princípio da solidariedade. Para Ricardo Lobo Torres, o princípio da solidariedade representa um vínculo não somente entre o Estado e o indivíduo que paga a contribuição, mas também entre o Estado e o *grupo social* a que o contribuinte pertence, seja em razão de trabalho, profissão ou condições específicas (como gravidez, velhice, doença, morte, etc.). Porém, a solidariedade não se esgotaria em uma dimensão meramente *vertical*, entre o indivíduo e o Estado, mas também em uma dimensão *horizontal*, dentro do próprio grupo, equilibrando o dever de assistência entre os indivíduos através dos princípios da isonomia e proporcionalidade.⁶⁴

A irradiação dos direitos fundamentais como direito positivo, portanto, incluiria a irradiação da ideia de justiça em um dado ordenamento.⁶⁵ Não há dúvidas de que o Direito Financeiro-Tributário contemporâneo incorpore a noção de garantia dos direitos fundamentais como elementos de justiça fiscal. Isso se torna especialmente claro com a noção de mínimo existencial dos direitos fundamentais como limite ao poder de tributar, resguardando condições mínimas de existência e gozo de tais direitos em sua dimensão essencial e inalienável, noção que o professor Ricardo Lobo Torres expressamente compara a pressupostos gerais de liberdade e igualdade em um dado ordenamento.⁶⁶ Os tributos são os equivalentes possíveis a tentativa de carrear recursos para implementar os princípios de justiça, de modo a estabelecer uma “posição original”⁶⁷ de igualdade entre os cidadãos livres e iguais no mundo real.

Mas nem só de princípios vive o Direito Tributário. As regras constituem uma importante discussão sobre liberdades de escolha dos indivíduos dentro de um dado sistema, especificamente sobre a legítima expectativa dos destinatários da norma dentro da teoria da justiça. Quando um indivíduo segue as regras, compromete-se com um determinado comportamento a partir da compreensão do que não apenas ele, mas também os demais poderão ou não fazer. Ao fazê-lo, torna-se vulnerável no meio social se os demais membros do grupo não se comportarem da forma prescrita. Nesse sentido, a legítima expectativa de que as normas serão seguidas pelos outros destinatários é um elemento na construção de um ordenamento jurídico justo. As normas possuem valor na medida em que provêm informações a cada indivíduo acerca do comportamento dos demais, de forma a permitir cada um dos destinatários da norma a perseguir suas escolhas de forma livre e igual. Se as

Siddharta. Democracia direta vs. representativa: uma dicotomia inconciliável com algumas reinvenções. *Direito Público*, n. 18, 2007, p. 111 e segs.

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 100.

⁶⁵ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 544.

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.69-70.

⁶⁷ Não se ignora que o conceito formulado por John Rawls é contrafático, embora sirva para estimular o projeto de justiça.

normas forem injustas ou os indivíduos não as seguirem, passam a agir de forma injusta, uma vez que as normas falham em fornecer a previsibilidade e segurança necessárias aos pressupostos gerais de liberdade e igualdade dentro do sistema. Note-se que, na leitura liberal-igualitária, a tributação é uma forma de arrecadar recursos para garantir um mínimo social a todos que, dessa forma, possuiriam um patrimônio mínimo para atuar como livres e iguais em uma sociedade democrática. É por isso, que há uma ponderação necessária entre segurança e justiça na construção de um Estado social e democrático de direito.⁶⁸

De fato, como a sociedade contemporânea é marcada por um profundo desacordo moral, político e jurídico, o Estado social e democrático de direito no momento de efetivar direitos fundamentais e exigir deveres fundamentais devem levar isso em consideração. Na prática, ocorre uma ponderação entre dois valores centrais: justiça e segurança. A justiça, como já adiantado em uma leitura de uma democracia substantiva, pautada em uma teoria da justiça liberal-igualitária, aponta para a necessidade de respeitar o máximo de liberdade possível dos indivíduos e que os menos favorecidos socialmente tenham condições de participar e usufruir dessa sociedade de cidadãos-proprietários.

A tributação é uma forma de arrecadar recursos e redistribuir para promover justiça social. Um dos princípios mais fortemente relacionados à ideia de justiça é o da capacidade contributiva. A capacidade contributiva aponta para limitações constitucionais quantitativas e qualitativas. As primeiras protegem o cidadão, no plano vertical, contra o uma tributação estatal que não respeite o mínimo existencial necessário à existência digna e veda a instituição de tributos excessivos com efeitos confiscatórios. As segundas, limitações qualitativas, relacionam-se a vedação de discriminações arbitrárias e os privilégios odiosos a terceiros. Por isso, a tributação justa considera a capacidade contributiva e sua íntima relação com o mínimo existencial, as imunidades, a proibição do excesso e a proibição de privilégios odiosos.⁶⁹ A segurança jurídica é um direito fundamental que envolve previsibilidade, estabilidade e incorporação de riscos. Especificamente no campo tributário, a noção de previsibilidade relaciona-se com o princípio da anterioridade e anualidade. Já a estabilidade guarda uma relação estreita com a irretroatividade das leis e a proteção de confiança do contribuinte. Por fim, a incorporação do risco pode ser exemplificada com a cobrança de uma taxa para obtenção de uma licença ambiental ou do princípio do poluidor-pagador. Para equilibrar esses dois valores, é possível se lançar mão de princípios de legitimação, como o da ponderação, razoabilidade, igualdade e transparência.

Do ponto de vista da filosofia do Direito Tributário, Ricardo Lobo Torres destaca que o que representa de forma mais marcante a passagem para o Estado Democrático de Direito é a substituição do paradigma positivista pelo *pós-positivismo*.

⁶⁸ LODI, Ricardo. *A segurança jurídica do contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 55.

⁶⁹ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2, p. 287 e segs.

Volta-se a discutir o direito e a ética,⁷⁰ revelando o valor intrínseco ao indivíduo, que passa a ser visto como um fim, e não como um meio. A partir dessa mudança de paradigmas, que Ricardo Lobo Torres convencionou chamar de “virada kantiana”,⁷¹ diversos autores constroem teorias da justiça que incorporam uma carga valorativa mais densa. Nesse contexto, o professor Lobo Torres destaca a reconstrução dos valores da justiça operada pelas obras dos autores já trabalhados neste trabalho: John Rawls, Ronald Dworkin, Jürgen Habermas e Robert Alexy⁷² e a sua posterior aplicação ao direito fiscal por autores como Klaus Tipke.⁷³

De forma sintética, podemos destacar como principais os seguintes elementos dentro da construção da justiça fiscal no âmbito do Direito Financeiro-Tributário contemporâneo: (i) O pós-positivismo e a constitucionalização do Direito Financeiro-Tributário protagonizaram a mudança que o professor Ricardo Lobo Torres chamou de “virada kantiana”, que se caracterizou pela reaproximação entre direito e ética, bem como a valorização do indivíduo como um fim em si mesmo; (ii) a partir dessa mudança de paradigmas, o conceito de justiça fiscal passa a privilegiar uma visão liberal-igualitária, em detrimento da utilitarista ou libertária; (iii) a corrente liberal-igualitária é trabalhada sob diversas acepções nas obras dos “neokantianos”, como John Rawls e Ronald Dworkin, que, sob acepções distintas, trabalham com a ideia de pressupostos gerais de liberdade e igualdade dentro de um sistema; (iv) a justiça fiscal, portanto, adquire um caráter redistributivo, objetivando a compensação das desigualdades e a garantia de reais possibilidades de liberdade de escolha de todos os indivíduos em um ambiente democrático, mas também admite uma dimensão comutativa, retributiva, própria das relações de troca. Trata-se de uma forma de não sobrecarregar os menos favorecidos e, ao menos tempo, proporcionar inclusão social.⁷⁴ E será à luz dessas duas dimensões da justiça fiscal que procederemos ao tópico final do presente trabalho, demonstrando como a teoria da justiça tem operado de forma concreta na reconstrução e releitura das espécies tributárias.

⁷⁰ Sobre a justiça como um problema ético, jurídico e político, cf. SALDANHA, Nelson. Justiça e utopia: reflexões na entrada do milênio. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

⁷¹ Cf. *Tratado constitucional financeira e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2, p. 6.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. A constitucionalização do Direito Financeiro. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Org.). *A constitucionalização do Direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2007. p. 963.

⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 92.

⁷⁴ PIRES, Adilson Rodrigues. Processo de inclusão social sob a ótica do direito tributário. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 75 e segs.

3 Justiça fiscal e aplicações nas receitas tributárias

No tópico anterior, observou-se que a teoria da justiça nas relações tributárias contemporâneas admite tanto uma dimensão distributiva quanto uma dimensão comutativa. Na primeira acepção, temos a clássica definição de Aristóteles. O justo distributivo se encontra no ato de conferir a cada um que é seu, proporcionando a cada um o que lhe é devido pela sociedade dentro de uma razão de proporcionalidade participativa, evitando-se, assim, quaisquer dos elementos que representem o excesso ou a falta. A injustiça seria justamente uma quantia menor de benefícios ou uma quantia maior de encargos do que seria suportável por cada súdito, tendo-se uma escassez de benefícios e excessos de ônus para alguns.⁷⁵ Nessa dimensão, o critério de isonomia é predominantemente *material*, ou seja, “tratar os desiguais de forma desigual na medida em que se desigualem”.

Em uma dimensão comutativa ou retributiva, por sua vez, temos uma espécie de justiça em que se pressupõe uma situação de coordenação entre os indivíduos, de iguais para iguais. Não há aqui uma relação diretamente de subordinação que dê ensejo à distribuição de parcelas iguais para correção das desigualdades, como na justiça distributiva. Ao contrário, há injustiça quando os bens ou serviços trocados não se correspondem, devendo-se recorrer a um critério de correção baseado em uma igualdade predominantemente *formal* para o reequilíbrio da relação.⁷⁶ Trata-se de uma dimensão de justiça que se busca promover através, por exemplo, do princípio do custo/benefício, onde a prestação de serviços públicos deve corresponder a uma remuneração equivalente ao seu custo para a administração e o benefício público obtido.⁷⁷

A partir dessa concepção, o professor Ricardo Lobo Torres propõe uma classificação das espécies tributárias que supera o tradicional critério em vinculados e não vinculados. A proposta é a dicotomia tributo contributivo e retributivo. A justiça distributiva corresponde à espécie tributo contributivo, enquanto a noção de custo-benefício relaciona-se ao tributo retributivo.⁷⁸⁻⁷⁹ Vale a pena mencionar, ainda, a diferença entre as receitas tributárias dividem-se em derivadas e originárias.⁸⁰ As receitas derivadas, como nome sugere, derivam de uma cobrança compulsória pelo Estado do patrimônio alheio. Trata-se da instituição de uma obrigação instituída pela lei de que o particular pague os tributos, cujas espécies apresentadas ao lado

⁷⁵ Sobre as duas espécies de justiça, vale a pena conferir o capítulo V de: ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2003. Para um comentário sobre a obra, cf. BITTAR, Eduardo; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do Direito*. São Paulo: Atlas, 2007. p. 117.

⁷⁶ BITTAR, Eduardo; ALMEIDA, Guilherme Assis de., Op. cit., p. 121.

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 98.

⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 99.

⁷⁹ Para uma reflexão sobre o tema, cf. MEDEIROS, Mônica M. M. L. *Princípios constitucionais como instrumentos de Justiça tributária*. Rio de Janeiro: Releer, 2009. p. 43 e segs.

⁸⁰ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

da discussão de justiça serão as taxas, impostos e contribuições.⁸¹ As receitas originárias, por outro lado, decorrem da exploração do próprio patrimônio estatal. O exemplo mais interessante por ser o tema da moda são royalties, assegurados constitucionalmente aos estados-membros. A discussão sobre a justiça redistributiva mostra-se mais interessante para as primeiras, enquanto a justiça intergeracional será levantada como fundamento no caso dos royalties. É claro que há algo de intergeracional na justiça fiscal dos tributos. É claro que existe uma justiça retributiva nos royalties. Mas por ora basta apresentar o que sobreleva em cada uma das espécies de receita tributária e não o seu pano de fundo.

A discussão mais interessante diz respeito à aplicação da lógica da justiça redistributiva já foi parcialmente tratada acima, especialmente a partir das ideias de John Rawls. Por essa razão, esse tópico fará apenas um arremate técnico para as receitas derivadas, aplicando a teoria às espécies tributárias. A discussão sobre a justiça redistributiva nas taxas possui menor intensidade. É que aqui que o particular paga e, como contrapartida, o Estado ou exerce o seu poder de política, ou presta efetivamente ou coloca a disposição um serviço público *uti singuli*, específico e divisível, ou seja, quantificado objetivamente. Resultado: há um custo, mas há um benefício. A justiça guarda laços mais estreitos com a modalidade retributiva, aquela que avalia uma igualdade formal.

Diferente da justiça distributiva, que se destina a ser aplicada entre indivíduos em situação de subordinação, a justiça retributiva pressupõe relações entre indivíduos em situação de coordenação. Particulares em posição de igualdade, agindo como indivíduos em paridade de direitos e obrigações em face da legislação. Enquanto a justiça distributiva tem como intuito uma proporcionalidade do que é devido a cada um, a justiça retributiva se baseia em uma ideia de restabelecimento do equilíbrio rompido entre os particulares. Dentro dessa situação de coordenação, a justiça comutativa representa a realização perfeita das interações voluntárias.

Os impostos, por sua vez, não são vinculados a uma prestação estatal específica e divisível. Não podem sê-lo, porque é a própria Constituição de 1988 que prevê o princípio da não afetação da receita dos impostos, no artigo 167, V. O que faz sentido diante da opção de um orçamento autorizativo⁸² e um orçamento-programa,⁸³ feito pela Constituição de 1998. São os poderes democraticamente eleitos os responsáveis por aprovar as políticas públicas para conduzir as metas

⁸¹ Serão ignorados propositalmente os empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria, a despeito de serem, após a Constituição de 1988, tributos.

⁸² Existem diversas posições sobre o tema, tais como as que consideram o orçamento ato administrativo, lei, conjunção de lei e ato administrativo e ato-condição. Optamos, contudo, abordar a discussão a partir da dicotomia autorizativo vs. vinculado. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 439 e segs. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 306 e segs. Sobre a discussão do orçamento como lei formal, material e sui generis, cf. LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 5, p. 93-99.

⁸³ SILVA, José Afonso. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

de erradicar a pobreza ou construir uma sociedade mais justa. Significa que o orçamento aprovado pelo Parlamento não cria direitos e obrigações, mas estabelece tão somente as pautas para a legitimação da atividade financeira da atividade pública. Defende-se, com isso, o papel de maior relevo da administração pública no planejamento fiscal, sob o argumento de que a flexibilidade será necessária para lidar com uma realidade econômica fluida. Em outras palavras, a cenário econômico pode exigir a priorização de determinados pontos não antevistos no momento de elaboração do orçamento e, por isso, uma vinculação rígida do orçamento engessaria a política econômica, impondo metas e programas inexecutáveis.⁸⁴

Existem diversas críticas ao modelo autorizativo, que tem ganhado força nos últimos anos⁸⁵. Argumenta-se que tal modelo enfraquece o princípio da legalidade e do devido processo orçamentário. Provoca uma diminuição do papel do Legislativo na elaboração do orçamento, uma vez que suas decisões podem simplesmente ser contingenciadas pela Administração do que decorre um verdadeiro agigantamento do Poder Executivo. É um argumento que quer um planejamento para construção da justiça fiscal seja para valer. Outra crítica relevante acaba por deixar indefinidos e incertos os direitos de liberdade que compõem o aspecto legislativo e foram deixados de lado pela opção do Executivo.⁸⁶ Há um déficit democrático nesse modo de formular o orçamento brasileiro, porque o contingenciamento imotivado torna o orçamento uma *pauta simbólica de prioridades*.⁸⁷ Quer se dizer, com isso, que a previsão de receitas e despesas, ao invés de revelar a realidade financeira, acaba por falseá-la. Veja-se se houve uma arrecadação com determinado propósito, recursos foram obtidos dos cidadãos, em geral por tributos, que são prestações pecuniárias compulsórias. Significa que recursos que poderiam ter sido gozados de forma livre, mas, ao invés disso, foram obtidos com certos propósitos simbólicos, isto é, arrecadados com certo pretexto e simplesmente não empregada naquela finalidade. A liberdade dos cidadãos fica indefinida e incerta. A constitucionalização simbólica do orçamento retira o potencial de redistribuição social, em especial dos impostos que tem mais esse caráter.

⁸⁴ OLIVEIRA, Fernando Fróes. Finanças públicas, economia e legitimação: alguns argumentos em defesa do orçamento autorizativo. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 64, 2009, p. 92.

⁸⁵ O enfraquecimento dessa teoria no Brasil se deu, especialmente pela (i) aprovação de normas constitucionais de vinculação de receita pública e despesas de fundos específicos (EC 14, 17, 27, 29, 30, 37, 42, 53); (ii) criação de tributos vinculados (contribuições previdenciárias, contribuições sociais para seguridade social e CIDEs); (iii) as titulações criadas pelo Judiciário (precatórios, mandados de injunção e etc.).

⁸⁶ Mesmo os defensores do orçamento autorizativo reconhecem o peso de tais críticas. Posicionam-se, contudo, pelo modelo por entenderem que “em tema de orçamento, ainda é importante, eis que visa retirar da lei ânua qualquer conotação material relativamente à constituição de direitos subjetivos para terceiros”. Cf. LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 5, p. 96.

⁸⁷ A expressão pertence a MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. *A constitucionalização das finanças públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 397.

As contribuições sociais também possuem um potencial de fomentar a justiça social, ainda que em um microcosmo menor que os impostos. Se o espaço próprio dos impostos é a orçamentação estatal para nação, o *locus* das contribuições é o orçamento para certas categorias profissionais e econômicas. Seu objetivo é intervir na ordem econômica, de modo a regular sua atuação e estimular, já que o produto de sua arrecadação deve ser reinvestido nessa atividade. Aqui também é possível pensar em uma justiça retributiva intragrupos. Essa ideia é lançada aqui de forma germinal, já que até mesmo a ideia de referibilidade/solidariedade de grupo⁸⁸ como fundamento para tais contribuições ainda é vista como relativa novidade. A ideia é muito interessante justamente por mitigar o art. 4º, I, do CTN que considera irrelevante a destinação legal do tributo. As contribuições parafiscais tomam a finalidade e destinação das receitas como requisito constitucional de validação dessa espécie tributária. É uma inovação do ponto de vista tributário que merece reflexões filosóficas mais profundas no que tange a justiça social entre os grupos sociais.

Enfim, chega-se ao tema mais palpitante e menos explorado pelos tributaristas brasileiros: a questão da justiça na receita originária, chamada royalties do petróleo. Aqui a dicotomia justiça distributiva versus retributiva revela-se insuficiente para explicar o fenômeno. A complexidade é redobrada, porque, por um lado, os royalties possuem uma dimensão retributiva à medida que procura compensar os entes federativos pelo impacto social e ambiental da cadeia produtiva no local e, por outro, opera com critérios redistributivos, porque áreas mais impactadas recebem mais do que as menos impactadas e há alguma contribuição para um fundo de estados e municípios, havendo uma dimensão redistributiva. Há um critério para distribuição de royalties de ordem econômica que opera com a noção de área geoeconômica.^{89,90} As áreas geoeconômicas são identificadas a partir atividades de produção de uma dada área petrolífera marítima e os impactos destas atividades sobre as áreas vizinhas. São consideradas três zonas: de produção principal, secundária ou limítrofe à zona de produção principal.⁹¹⁻⁹² A legislação pressupõe, assim, que quanto mais próximo do local de exploração e produção de Petróleo, maior o percentual de royalties repassado, por haver maior o impacto socioeconômico e ambiental gerado, maior o percentual de royalties repassados (critério geoeconômico).

⁸⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 174, 2010, p. 115.

⁸⁹ O conceito foi introduzido pela Lei 7525 de 22 de julho de 1986 no art. 3º e seguintes. Também prevê a noção de área geoeconômica o art. 7º, da Lei 7.990 de 1989.

⁹⁰ Ver Decreto n. 01 de 1991, art. 18.

⁹¹ Municípios com instalação de embarque e desembarque também recebem parcela dos royalties na forma do art. 7, § 4º da Lei 7990 de 1989 e art. 19 do Decreto 01 de 1991 (parcela igual a 5%) e art. 49, II d) da Lei 9.478 de 1997 e da Portaria ANP 29 de 22 de fevereiro de 2001 nos arts. 2º, § 1º, II e II, § 5º.

⁹² Um interessante debate envolveu a inclusão dos municípios de Niterói e Rio de Janeiro na zona de produção principal e a consequente diminuição do percentual de royalties repassados aos demais municípios. Ver STJ, AgRg no AgRg na Suspensão De Liminar n. 79 – RJ, J. 1.12.2002, Rel. Min. Edson Vidigal.



Não bastasse isso, há uma preocupação em redistribuir a riqueza social de forma justa num dado tempo, num determinado país para uma geração de cidadãos. A preocupação passa para preparação da geração de hoje do terreno para geração de amanhã lidar com a exaustão da riqueza gerada pelo ciclo de prosperidade desencadeado pelo petróleo. Afinal, sendo ele um recurso mineral exaurível, certamente acabará algum dia, gerando consequências sérias. Logo, os dilemas em como diversificar a cadeia produtiva, qual o ritmo mais adequado de exploração se mais intenso ou mais lento. Esses são dilemas que questionam como a geração atual pode ser justa com a posterior na redistribuição dos recursos. Trata-se de uma modalidade de justiça intertemporal.

A Constituição de 1988, numa constitucionalização inclusão, prevê os royalties no texto constitucional, mais precisamente no art. 20, § 1º. Dentre os diversos fundamentos para o seu pagamento, está a necessidade de preparar e compensar as gerações futuras, que também têm direito ao desenvolvimento econômico sustentável e a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, conforme o art. 225 da CRFB/1988. Note-se que o argumento empregado não recorre à mera proteção do meio ambiente, mas à questão de justiça entre a geração presente e a futura. Ao lado disso, defende-se o papel dos royalties numa compensação intergeracional pela exploração de recursos que não são renováveis.⁹³ Diz-se que as regiões produtoras, impactadas pela exploração e produção do petróleo, têm suas atividades econômicas imobilizadas por essa cadeia produtiva que, por ser finita, caminha inevitavelmente para o fim e, com ele, para a desmobilização dos capitais investidos. Resultado: a exaustão desse recurso mineral tende a conduzir ao término de um ciclo econômico.⁹⁴ *Dai a preocupação com a sustentabilidade no desenvolvimento.* Mais do que isso, os autores destacam a necessidade de incentivar outros negócios para proporcionar que as gerações futuras sejam menos dependentes desse recurso mineral.⁹⁵

Em geral, os especialistas no tema tomam por base as ideias de Harold Hotelling, que ficou muito respeitado no âmbito matemático e econômico. Costumam aplicar o que foi chamado de regra de hotelling (*hotelling's rule*), segundo a qual a finitude de alguns recursos naturais enseja a necessidade de regulação do setor para dosar o ritmo de exploração desses recursos. Do contrário, o ritmo acelerado e o preço muito baixo podem conduzir, rapidamente, à exploração desenfreada e ao desperdício. A consequência óbvia é a devastação dos recursos naturais e a ineficiência econômica. Empregam-se profundas considerações e fórmulas

⁹³ LEAL, José Agostinho; SERRA, Rodrigo. Uma investigação sobre os critérios de repartição dos royalties petrolíferos. In: PIQUET, Rosélia (Org.). *Petróleo, royalties e região*. Rio de Janeiro: Garamond, 2003. p. 163.

⁹⁴ SERRA, Rodrigo; PATRÃO, Carla. *Impropriedades de distribuição dos royalties no Brasil*. In: PIQUET, Rosélia (Org.). *Petróleo, royalties e região*. Rio de Janeiro: Garamond, 2003. p. 194.

⁹⁵ PACHECO, Carlos; MACHADO, Giovani. Avaliação de critérios de distribuição e utilização de recursos das participações governamentais no Brasil. In: SZKLO, Alexandre Salem; MAGRINI, Alessandra (Org.). *Textos de discussão de geopolítica e gestão ambiental de petróleo*. Rio de Janeiro: Interciência-UFRJ-FAPERJ, 2008. p. 80.





matemáticas, propondo uma taxa ótima exploração dos recursos não renováveis com o objetivo de regular o ritmo de exploração: nem tão lento a ponto de se tornar excessivamente cara ou prejudicar os consumidores do presente, tampouco tão rápido a ponto de depreciar o preço de mercado rapidamente e prejudicar as gerações futuras. Atingir esse ponto ótimo de retorno obtido da exploração, presente ou futura, desse recurso não renovável consiste em cuidar para que o valor da reserva possua tal equilíbrio de mercado que o valor local (o custo de oportunidade do recurso) cresça *pari passu* com a taxa de juros do mercado. Dessa forma, seria possível preparar as gerações futuras quando o recurso se esgotasse.^{96,97} Alcançar esse ponto ótimo é atingir uma justiça fiscal possível na receita originária.

Apontamentos finais

Com o intuito de possibilitar uma melhor percepção do todo, serão sintetizadas a seguir breves proposições objetivas as principais ideias desenvolvidas aqui:

(i) A constitucionalização do direito significou uma expansão significativa da normatividade constitucional, reafirmando a Constituição como centro e fundamento de validade de todo o sistema, conferindo unidade e coerência a todo o ordenamento jurídico. Tal processo operou a reconstrução dos principais paradigmas do Direito Financeiro-Tributário em diversas dimensões, dentre as quais destacamos quatro: constitucionalização inclusão, constitucionalização releitura, constitucionalização juridicização e constitucionalização simbólica.

(ii) A constitucionalização inclusão acarretou a elevação temas que tradicionalmente tratados, no plano infraconstitucional, por leis, por exemplo, para um patamar constitucional. No Direito Financeiro-Tributário, tal inclusão resultou na criação de verdadeiros subsistemas constitucionais dedicados a tratar tais temas.

(iii) No plano da constitucionalização releitura, atribuí-se normatividade aos princípios constitucionais tributárias de modo que os demais ramos do Direito pas-sam a ser submetidos a um processo de filtragem à luz da Constituição e das noções de direitos fundamentais e democracia.

(iv) No âmbito da constitucionalização juridicização, observa-se que a elevação de certas normas ao patamar constitucional passa a atribuir a tais normas um grau

⁹⁶ Discutir o instrumental matemático, bem como suas aplicações a mercados no modelo de concorrência ou de monopólio, tratados pelo autor, transcendem o objetivo desse trabalho jurídico e a expertise de quem estuda direito. Interesse é apenas pontuar as reflexões suscitadas. Para mais detalhes, veja-se no original: HOTELLING, Harold. The economics of exhaustible resources. *Bulletin of Mathematical Biology*, v. 53, n. 1/2, p. 281-312, 1991. Houve uma reimpressão autorizada do *The Journal of Political Economy*, v. 39, p. 137-175 (1931). Disponível em: <<http://www.springerlink.com/content/j1340314130r5533/fulltext.pdf>>. Acesso em: 24 dez. 2010.

⁹⁷ Existem críticas ao modelo e desdobramento mais modernos à regra de hotelling, especialmente devido ao avanço tecnológico e a estática/dinâmica de exploração dos recursos. Cf. SILVA, Alexandre Stamford; SOUZA, Fernando Menezes Campello. Introdução à economia da extração dos recursos naturais. In: SAMPAIO, Ypni (Org.). *Ensaio sobre economia agrícola e meio ambiente no Nordeste*. Recife: Editora Universitária UFPE, 2000. p. 229-260.



qualificado de proteção, resultando em uma ampliação do papel do poder judiciário em sua proteção. Nesse sentido, os tribunais nas últimas décadas têm se mostrado como um *locus* para o debate do papel das regras e princípios na construção do Direito Financeiro e Tributário constitucionalizado mais próximo da ética e dos valores.

(v) As críticas de que haveria uma constitucionalização simbólica põe em evidência a tensão existente os problemas em encontrar um ponto ótimo de equilíbrio entre segurança e justiça, entre direitos fundamentais e democracia. A ponderação entre as regras (segurança jurídica) e os princípios (sociedade menos desigual) passa a ser uma tarefa mais complexa, para não se extrapolar a capacidade contributiva ou tampouco deixar de exigir o dever fundamental de pagar tributos para a construção de uma civilização mais igual e justa.

(vi) No âmbito do direito financeiro e tributário, observa-se a existência de diversos princípios destinados à promoção do valor *justiça fiscal*, dando ensejo um estudo mais aprofundado sobre as principais matrizes filosóficas responsáveis pela reconstrução desse valor. Para os libertários, a justiça compreenderia a garantia da liberdade de mercado e de limitações apropriadas ao uso do Estado para a política social e prestações positivas, opondo-se ao esquema de tributação de caráter redistributivo. A leitura libertária da tributação defende que, se todos são titulares dos bens que possuem, de modo que uma distribuição justa é qualquer distribuição que resulte de trocas livres das pessoas no mercado. A única tributação legítima é a que se destina a levantar receitas para manter as instituições de fundo necessárias para proteger o sistema de liberdade de trocas.

(vii) Para se contrapor à referida corrente, apresenta-se a leitura liberal igualitária e conceito de justiça como garantia de pressupostos gerais de liberdade e igualdade. Aborda-se a justiça em uma dimensão *redistributiva*, tendo como foco a compensação das desigualdades através de um tratamento desigual na medida das desigualdades individuais e a garantia das possibilidades de autoafirmação e liberdade de escolha de todos os indivíduos em um ambiente democrático.

(viii) Segundo Ricardo Lobo Torres, o que melhor representa a passagem para a filosofia do direito tributário contemporâneo seria o que chamou de “virada kantiana”, processo de valorização do indivíduo e superação do positivismo jurídico. Coerente com essa visão, o professor propõe a classificação dos tributos contributivos e comutativos.

(ix) Conclui-se, então, que a justiça fiscal da maioria dos autores brasileiros ainda é libertária, pautando-se excessivamente nas regras e na segurança jurídica do contribuinte, sem operar com a dimensão redistributiva. Apostamos na exceção: uma dimensão predominantemente liberal igualitária do direito tributário, apresentando-se, por isso, a natureza distributiva (na medida em que se busca o tratamento desigual para os desiguais na medida em que se desigualem), bem como elementos de natureza comutativa, nas relações de custo benefício, como no caso das taxas.



Em tempos de constitucionalização da justiça fiscal, equacionar corretamente as regras e os princípios das receitas tributárias é importante para reconstruir a justiça fiscal não apenas a partir da clássica dicotomia justiça redistributiva (impostos) e comutativa (taxas), mas também da solidariedade de grupo das contribuições sociais e na questão da justiça intergeracional nos royalties. Hoje mais do que nunca, é difícil dizer que o imposto seja apenas preço da liberdade. Os impostos, assim como as demais receitas tributárias ou originárias, são o preço da igualdade, o preço da civilização que queremos construir, o quanto se está disposto a contribuir para superar o subdesenvolvimento, as desigualdades e as injustiças.

