

A JUSTIÇA DOS TRIBUTOS

Helena Taveira Torres – Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da USP. Advogado.

1. A função justiça no Sistema Constitucional Tributário

A noção de justiça tributária variou segundo as épocas e as formas de tributação. No passado o patrimônio individual e a produção agrícola foram os índices principais de aferição de capacidade econômica e, como justo, na Idade Média, predominava o destino das receitas justificado pelo “bem comum”; mais tarde, passou-se para os fatos signos presuntivos de riqueza e para os fatos com demonstração de capacidade contributiva, tendo-se a destinação da arrecadação dos tributos dirigida para atender à despesa pública e aos custos dos direitos fundamentais. Como se percebe, a justiça tributária é substantiva, por ser materialmente qualificada segundo certos critérios.

Adolf Wagner inicia seu capítulo sobre justiça tributária com uma desafiadora indagação: “*che cosa è il giusto?*”.¹ É certo que a aplicação justa dos tributos, individualmente, não se pode bastar com conjecturas de cunho filosófico, à guisa de uma utópica *justiça distributiva*, em uma correlação entre meios e fins, sempre aleatórios e variáveis no tempo e nas concepções teóricas. Essa constatação, porém, não deve desanimar o jurista na busca dos critérios de justiça do sistema tributário e dos tributos, isoladamente considerados.

A “segurança”, *per se*, ao lado da “justiça” e da “liberdade”, formam os valores clássicos do direito de qualquer sociedade livre, justa e igualitária. Para Gustav Radbruch, ainda que numa concepção ontológica, a *segurança* seria um *subprincípio da justiça*,² porque, dada a dificuldade para se fixar o “justo”, ao menos deve-se procurar fixar aquilo que é “jurídico”, como equivalente a “seguro”. Em face dessa necessária complementação, diz, então, Radbruch: “Ainsi le bien commun, la justice, la sécurité se révèlent comme les buts suprêmes du droit”.³ Ainda que esta seja uma assertiva coerente sob a égide de um modelo metafísico, de valores absolutos, na atualidade, ainda que esses valores tenham uma escala de preferibilidade diferenciada, todos os valores⁴ (*pluralismo axiológico*) informam a produção legislativa ou perpassam a hermenêutica nos múltiplos

-
1. WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Trad. Maggiorino Ferraris; Giovanni Bistolfi. Torino: Unione Tipografico, 1891, p. 884. Para um exame da relação entre segurança jurídica e justiça tributária, veja-se ainda: GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 7-14.
 2. Eduardo Garcia Maynez fazia preponderar o valor justiça, cf.: GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Justice and legal security. *Philosophy and Phenomenological Research*. vol. 9, n. 3, p. 496-503, New York: Wiley Higher, 1949.
 3. RADBRUCH, Gustav. Le but du droit. In: L'Institut International de Philosophie du Droit et de Sociologie Juridique. *Le but du droit: bien commun, justice, sécurité*. Paris: Sirey, 1938. t. 3. p. 48. Outros, como Coing, preferem ver na “paz” o fim precípua do direito, o que evoca necessariamente a “segurança”, por esta condição necessária daquela. *In verbis*: “La paz y el derecho son coetáneos y simultáneos; el derecho aporta la paz, y la paz es el presupuesto del desarrollo del derecho” (COING, Helmut. *Fundamentos de filosofía del derecho*. Trad. Juan Manuel Mauri. Barcelona: Ediciones Ariel, 1961. p. 34).
 4. Seguindo o subjetivismo de Müller-Freienfels, cf.: STERN, Alfred. *Filosofía de los valores*. 2. ed. Buenos Aires: Fabril, 1960. p. 134.

atos de “aplicação do Direito”.⁵

Essa *segurança jurídica substantiva* do Sistema Constitucional Tributário, como não poderia deixar de ser, abrange a concretização dos critérios e valores de *justiça*,⁶ como é o caso daqueles de determinação da capacidade contributiva, da generalidade, da não discriminação e da vedação de privilégios. Como observa Michel Bouvier: “*La légitimité du pouvoir fiscal est aujourd’hui principalement liée à la sécurité fiscale qu’il peut assurer aux contribuables*”.⁷ Em matéria tributária, deveras, não basta a legalidade e a isonomia, é preciso adicionar requisitos de aferição da justiça individual e sistêmica, não importa quão perfeito seja o sistema tributário.

Dentre outros requisitos, os tributos devem ser distribuídos uniformemente entre os indivíduos (princípios da *pessoalidade, generalidade e universalidade*), e, “*pour être juste, l’impôt doit être uniforme*”,⁸ nas palavras de Gaston Jèze, a existência de *privilégios* parece ser algo injustificável (princípio da *não discriminação* tributária), e a tributação mais gravosa conforme a demonstração de riqueza um lugar-comum (princípios de *proporcionalidade, capacidade contributiva, progressividade e vedação ao efeito de confisco*). Como afirma Tipke: “Um tributo injusto não se justifica em um Estado de Direito, mesmo se quanto ao mais preenche otimizada todas as máximas tributárias”.⁹ Daí falar-se em uma *Ciência da Justiça Tributária*, como modelo de análise sistêmica com fins de justiça.

Cabe-nos examinar os pressupostos materiais do âmbito normativo e o conteúdo essencial dos princípios e garantias da função justiça do Sistema Constitucional Tributário, para os fins de sua concretização, em conformidade com o *positivismo jurídico metódico-axiológico*.

2. Justiça tributária da legitimidade do tributo pela destinação: a teoria da *causa impositiois* e a destinação ao bem comum

Não se adere aqui ao coro da doutrina que só admite o surgimento das limitações ao poder de tributar e proteção das pessoas e seus bens contra a ação impositiva, com a chegada do *Estado de Direito*. É certo que em algumas fases prevalecia o poder de

⁵. ELST, Raymon Vander. Justice et sécurité juridique. *Justice et argumentation*. Essais à la mémoire de chaïm Perelman, Bruxelles: Bruylant, 1986. p. 21.

⁶. Como bem observou Hegel, o sistema dos impostos vive o paradoxo de que ele deve ser absolutamente justo, ao mesmo tempo em que cada qual deve contribuir na proporção da grandeza da sua posse, o que nem sempre pode ser calculado com justeza e precisão. HEGEL, George Wilhelm Friedrich. *O sistema da vida ética*. Trad. Arthur Morão. Lisboa: Edições 70, 1991. p. 81.

⁷. BOUVIER, Michel. La question de l’impôt idéal. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002, p. 20; cf. ainda: BERLIRI, Luigi Vittorio. *El impuesto justo*. Trad. Fernando Vicente-Arche Domingo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

⁸. JEZE, Gaston. *Cours de finances publiques*. Paris: LGDJ, 1935. p. 80.

⁹. E prosseguem: “A máxima da justiça tributária está vinculada ao postulado de Estado de Direito da *igualdade fiscal* e inclui imposição uniforme segundo a capacidade contributiva econômica. Justiça fiscal em sentido jurídico é a *execução sistematicamente consequente* da igualdade tributária e dos princípios, que concretizam o princípio da igualdade” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. vol. 1. p. 394). Para Luigi Einaudi, porém, “la igualdad es axiomática. En una sociedad de hombres iguales, quién se atrevería a mantener la desigualdad del impuesto?” (EINAUDI, Luigi. *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*. Trad. Gabriel Solé Villalonga. Barcelona: Ariel, 1959. p. 234).

império e a discricionariedade, como marcas indelévels do sistema de arrecadação de tributos, como se houve no Império Romano, onde as garantias jurídicas eram limitadas.

O tributo era imposto (*imperatum*), não consentido ou aprovado pelos representantes dos destinatários, logo, aplicado como típico ato de império, e, em seguida, fixado e arrecadado com ampla discricionariedade.

Em termos jurídicos, o conceito antigo de tributo não encontra qualquer similaridade com o que se conhece na atualidade,¹⁰ não obstante seus aspectos econômico e social possuírem alguma aproximação. Naqueles tempos o *tributo*, já qualificado como *prestação periódica*, devido por determinados indivíduos ao Estado, justificava-se mais como uma espécie de sujeição política, como se via nos casos de vencidos de guerras, correspondendo ao preço devido para permanecer nas terras dominadas pelos vencedores, do que propriamente por uma obrigação *ex lege*.¹¹ O estigma da servidão o caracterizava.

Esse era o motivo pelo qual a maioria dos povos conquistadores não cobrava “impostos” dos seus cidadãos livres (Grécia antiga), salvo como medida extraordinária e excepcional ou como custo de algum serviço público prestado (Roma).

Sabe-se que as monarquias absolutas do Antigo Oriente, a exemplo da Babilônia e do Egito, conheceram práticas financeiras fundadas na partilha de despesas, como guerras, despesas da corte, construções ou medidas de interesse comum, além das contribuições pessoais, com serviços militares e outros.

No antigo Egito a Administração dos tributos quedava-se confiada aos templos religiosos, o que, mais tarde, com seu aperfeiçoamento, passou a ser centralizado e ampliado em um corpo dedicado à contabilidade e à cobrança, ao que confluíam os bens arrecadados, geralmente em espécie. Surgiram nesta época as práticas de registros fiscais.¹²

Em Roma as receitas públicas¹³ provinham do uso do patrimônio público, das penalidades pecuniárias (multas e confiscos) e impostos patrimoniais cobrados dos povos dominados, de impostos indiretos e rendas de monopólios (salinas). Ao longo dos tempos foram priorizadas as explorações dos vencidos de guerras e residentes dos territórios conquistados, ao mesmo tempo em que a aplicação de impostos para os cidadãos romanos via-se cada vez mais reduzida ou inexistente. O “tributum”, então cobrado dos cidadãos para custear edificações ou festas, foi-se reduzindo até o seu pleno desaparecimento em 167 a.C. A tributação em Roma, porém, progrediria com a expansão do Império e dos gastos que sua manutenção reclamava. Augusto reformou o tributo provincial, mas não foi bastante. Em seguida, introduziu alguns impostos sobre o comércio (*centesima mercatorum*), venda de escravos¹⁴ e sobre as sucessões *causa mortis*. Calígula ampliou-

¹⁰. Cf.: ARDANT, Gabriel. *Historie de l'impôt: du XVIII au XXI siècle*. Paris: Fayard, 1972.; VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [s.d.]. p. 13 e ss.

¹¹. Veja-se: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Organización política y derecho financiero (origen y evolución del principio de legalidad). *Hacienda y derecho*. Madrid: IEP, 1975. vol. 1, p. 119-311.

¹². “El germen de la Hacienda Pública se encuentra ya en el primitivo derecho de botín del clan y de la aldea; siempre que existan comunidades que hayan de satisfacer necesidades propias, existirán también métodos para hacer que los miembros de la comunidad presten su contribución material a la satisfacción de esas necesidades comunes” (SCHMOLDERS, Günter. *Teoria general del impuesto*. Trad. Luis A. Martín Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962. p. 3).

¹³. Cf. POMINI, Renzo. *La “causa impositionis” nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Milano: Giuffrè, 1951.

¹⁴. Em Roma a progressividade já era conhecida. Recordemos que a centésima *rerum venalium* era

os em dimensões financeiras, alegando que *nullum rerum aut hominum genere omisso cui nom tributi aliquid imponeret*. Em seguida, Caracalla reduziu os privilégios fiscais dos cidadãos romanos, em um primeiro esforço para unificar o sistema tributário que se aplicava aos provincianos. Porém, a partir de Diocleciano, a Fazenda é reformada e superam-se limites de classes sociais, passando os cidadãos romanos a suportarem o custo do Estado, tendo em vista as guerras e outras despesas extraordinárias e crescentes. Assim, passaram, os cidadãos romanos, dantes apenas cobrados pelo uso de serviços públicos, a suportarem alguns tributos sobre a propriedade, o que depois se alargaria. Surge um sistema tributário com impostos sobre o patrimônio (sobre a terra e a produção). Além dessas reformas, muitos outros motivos concorriam para a insatisfação do povo contra os tributos, como a arbitrariedade, as formas de solidariedade e de antecipação adotadas para a respectiva aplicação. Todas estas circunstâncias levavam o súdito a considerar o tributo em Roma uma forma de opressão, o que em muito contribuiu para o declínio do sistema tributário romano. Seguem-se, assim, as distintas fases que se sucederam na história daquela civilização, como foi o período dos bárbaros (séc. VI a IX), o feudalismo (IX a XI) e a época das comunas (XI a XV), todas caracterizadas pela forma patrimonialista das finanças públicas.

Na Idade Média as formas de cobrança de tributos eram muito variadas. Dado o caráter predominantemente agrícola e de subsistência da economia, prevaleciam as exigências de tributos *in natura*, como a concessão de bens ou de serviços militares, obras, uso de propriedades, sobre qualquer outra.¹⁵ Como sabido, os impostos em serviços e em gêneros representavam mais servidão ao poder dos estamentos (e, mais tarde, ao Estado absoluto) do que contribuição ao *bem comum*.¹⁶ A verdade é que a definição de tributo não estava muito clara. Em geral, a Igreja cobrava o dízimo; os nobres, normalmente, tributos sobre uso da terra ou percentual sobre a renda; e os Estados, impostos para substituir o serviço militar e prestações de guerra, impostos indiretos e impostos sobre a

um tributo a 1% sobre todas as vendas e subia a 4% no caso dos escravos, reputados objeto de luxo. Para maiores considerações sobre o regime dos tributos entre os romanos: CERAMI, Pietro. Il rapporto giuridico d'imposta nell'esperienza tributaria romana: obbligazione e condono. *IVRA. Rivista Internazionale di Diritto Romano Antico*, vol. 37, p. 34-58, Napoli: Jovene, 1989; D'AMATI, Nicola. Storicità ed attualità del diritto fiscale. *Diritto e Pratica Tributaria*, a. 81, v. LII, p. I, p. 5-25, Padova: Cedam; BLANCH NOUGUÉS, Juan Manuel. Principios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana. *Derecho Financiero y de Hacienda Publica*, p. 53-84, Madrid: Reunidas, oct.-dic., 1989; MEIRA, Sílvio. *Direito tributário romano*. São Paulo: Ed. RT, 1978; TITO LÍVIO. *História de Roma*. São Paulo: Paumape, 1989-1990. 6 v.; CORRÊA, Alexandre A. Notas sobre a história dos impostos em direito romano. *Revista de Direito Público*, n. 15, p. 354-358, São Paulo: Ed. RT, jan.-mar. 1971.

15. “L’ordinamento giuridico moderno conosce imposte solo nella forma di *prestazione in denaro*, mentre nel médio evo erano prelevate anche delle prestazioni in natura (decime)” (BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Trad. Irene Blumenstein e Francesco Forte. Milano: Giuffrè, 1954. p. 4). No Brasil usou-se falar em dízimos para os tributos em gêneros, como foram os impostos do gado, vigentes nos Estados da Paraíba, do Piauí, Rio Grande do Norte e Alagoas. As derrama ou finta foram exemplos de impostos sobre a riqueza individual. Cf. DEODATO, Alberto. *Manual de ciências das finanças*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 101 e ss.

16. Em que pese seja duvidoso falar de “soberania” na Idade Média, os pressupostos do tributo entre os escolásticos vêem-se bem descritos por Griziotti: “Gli scolastici poi precizarono che l’imposta deve essere fondata sulla sovranità (*causa efficiens*) e giustificata da uno scopo di utilità general e (*causa finalis*), da un giusto rapporto tra onere e risultato utile (*causa formalis*) e da un’equa scelta delle persone e delle cose colpite (*causa materialis*)” (GRIZIOTTI, Benvenuto. *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953. p. 348 e 295).

renda como instrumento de confisco.

No direito medieval não havia uma clara separação entre direito público e direito privado. Como nos diz Fleiner: “En este sistema jurídico único, uniforme, la orden de la autoridad pública daba al súbdito en virtud de su soberanía y las acciones del súbdito contra el Poder Público, fundado en un derecho adquirido (*ius quaesitum*), resultaban pretensiones equivalentes”.¹⁷ Contudo, as normas impositivas geralmente eram de *direito das gentes*, como de resto eram assumidas todas as relações entre autoridades e súditos, logo, alheadas da ação do príncipe, a quem era defeso dispor dos direitos qualificados como *direitos das gentes*. Como se evidencia, ainda que as regras fossem muito diversificadas, a cada reino ou demais unidades estamentais, a *causa* última do tributo equivalia a dispor de recursos úteis ao atingimento do *bem comum*, aos quais todos os integrantes, por viverem socialmente, seriam chamados, na proporção das próprias forças e dentro dos limites requeridos.¹⁸ Essa construção atendia em plenitude ao fracionamento dos polos de poder dos estamentos (clero, nobreza e principados), os quais se reconheciam detentores do direito de exigir tributos dos seus súditos, fundados na moral comum. Uma justificativa ética e racional, suficiente para ordenar tanto a esfera de atuação dos soberanos ou dos estamentos quanto as obrigações de consciência em favor do cumprimento espontâneo e de obediência aos comandos tributários. Esta justificativa ética denominava-se, então, *causa impositionis* ou *radix obligationis*.

A teoria da *causa do tributo* tem origem na doutrina teológica medieval, como esclarece Pomini,¹⁹ com obrigações de consciência e critério da justiça (*bem comum*), pois somente seriam obrigatórias aquelas consideradas como *peccatum*. O campo do tributo era fértil para esse fim e foi justamente no campo da obrigação de pagar tributos, admitido como dever de consciência, que a *teoria da causa do tributo*, a um só tempo, acomodou-se à ideia de justiça tributária, no que o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias era visto entre justo agir e o pecado que adviria do seu não cumprimento (evasão ao tributo).

A justificação moral das leis e dos tributos²⁰ apresentava-se, assim, como critério das leis justas o *bonum commune*. Esta era a medida de *segurança jurídica substantiva* e que motivaria a verificação da legitimidade das leis e dos tributos exigidos. O que não estivesse fundado no bem comum era lei ou tributo injustos e não precisavam ser cumpridos, além da absolvição do “pecado”, pois só seria admissível como imposições devidas as que fossem justas, porque fundadas no bem comum. Esse postulado de legitimidade aplicado em matéria de tributos consubstanciava-se na teoria da *causa do tributo*, derivada da noção aristotélica. Este critério serviria para distinguir os tributos justos daqueles considerados como *angaria* (do verbo *angariare*, que significava exigir pela força), e dos deveres injustos, ou *parangaria*, que seriam aqueles não só injustos

¹⁷. FLEINER, Fritz. *Instituciones...* cit., p. 26.

¹⁸. POMINI, Renzo. *La “causa impositionis”...* cit., p. 26.

¹⁹. Idem, *ibidem*, p. 1; GORINI, Bruno. La causa giuridica dell’obbligazione tributaria. *Rivista italiana di diritto finanziario*, Milano, 1940. p. 161-195; CORTESE, Enio. Intorno alla “causa impositionis” e a taluni aspetti privatistici delle finanze mediaevali. *Studi in onore di Achille Donato Giannini*. Milano: Giuffrè, 1961. p. 315-94.

²⁰. Ricardo Lobo Torres não concorda com a existência de tributos na Idade Média, ao afirmar que “na Idade Antiga e na Idade Média, havia, além dos rendimentos dominicais do Príncipe, algumas prestações públicas, que tributo não eram, pois resultavam de mera relação de vassalagem” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. vol. 4. p. 22).

quanto excessivos. É que as leis injustas²¹ seriam desprovidas da *virtus obligandi*, por isso não seria dado observá-las, por serem *magis violentiae quam legis* (violência seria sinônimo de angaria). O pecado, desse modo, via-se afastado na cobrança de *angaria* ou de *parangaria*, admitida a resistência ou não pagamento.

Tomás de Aquino ensinava que ciência é conhecimento das coisas pelas suas causas.²² Para ele era necessário que se afirmasse uma doutrina de justiça para a exigência de tributos (*est impositum legitima ex causa*), pela concepção orientada pela *ordinatio legis ad bonum commune (causa finalis)*, na elaboração de leis pela autoridade legítima, nos limites do seu poder (*causa efficiens*), ao impor aos súditos obrigações proporcionais²³ (*causa formalis*). Ou seja, “*solo le imposte giuste potevano obbligare nel foro interno ed esterno*”.²⁴ Assim, no sentido demarcado pela doutrina da *causa impositionis*, na época medieval, um tributo, para ser justo, deveria ser uma prestação material (*causa material*), consentida pela autoridade, nos limites do poder (divino) a esta conferido (*causa eficiente*), exigida em favor do “bem comum” (*causa final*), para adimplir despesas voltadas a este bem e proporcional na medida da imposição (*causa formal*). Essa *tetracotomia* causal da escolástica, de caráter lógico e deontológico, serviria para legitimar o tributo, com o fim de obrigar os súditos ao seu cumprimento, excetuados no caso dos tributos injustos, quando não seria pecado suportar sua cobrança, cabendo-lhe decidir sobre a aceitação ou sua resistência. Eis como a justificação dos tributos encontra em Tomás de Aquino um defensor, ao tratar do título: “Pode haver furto sem pecado (...)”. Nas suas palavras: “Se os príncipes exigem dos súditos o que segundo a justiça se lhes deve pagar para conservar o bem comum, ainda que empreguem a violência, não é furto”.²⁵ Não quer dizer que a arrecadação dos príncipes da Idade Média fosse pacífica. Porém, com o surgimento das autonomias locais, os senhores feudais exercitavam poderes equivalentes em seus territórios, ainda que nominalmente pudessem estar sujeitos a alguma autoridade central, a quem devessem tributos. Nestas hipóteses, a causa final era a defesa da vila, o pagamento de resgate do príncipe, a despesa de viagem do senhor, as despesas de casamento das filhas do senhor ou do príncipe, a aquisição de um novo feudo.²⁶ E como essas despesas seriam favoráveis a todos, responderiam aos

21. Para um exame amplo sobre a resistência à lei injusta, veja-se: LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt*. São Paulo: Companhia das Letras, 1988. p. 187 e ss.

22. TOMÁS DE AQUINO, Santo. *Suma teológica: A bem aventurança, os atos humanos, as paixões da alma*. São Paulo: Loyola, 2003. vol. 3. TOMÁS DE AQUINO, Santo. *Suma teológica: Teologia, Deus, Trindade*. São Paulo: Loyola, 2001. vol. 1; AQUINAS, Thomas. *Summa theologiae*. In: SCHAUER, Frederick. *The philosophy of law: classic and contemporary readings with commentary*. New York: Oxford University Press, 1996. p. 12-14.

23. A causa permitiria distinguir os casos de dupla tributação: “*dicitur duplex onus quando exiguntur duae collectae ex eadem causa (...) autduae praestationes personales etiam ex eadem causa*”.

24. Passim, POMINI, Renzo. *La “causa impositionis”... cit.*, p. 19-20.

25. TOMÁS DE AQUINO, Santo. *Suma teológica: A bem aventurança... cit.*

26. Como explica Gilberto Bercovici: “A tributação pública e os impostos, por exemplo, eram sempre eventos extraordinários. Os recursos ordinários eram provenientes do domínio real. Os impostos eram considerados recursos extraordinários, com o objetivo de financiar a defesa do reino e a guerra. Por isso a necessidade do consentimento dos súditos ressaltada pelos autores medievais. O que vai se modificar a partir do século XII é o fato de a emergência pública, o *casus necessitatis*, ir, aos poucos, se tornando permanente. Sempre com a justificativa da necessidade, ao final dos séculos XIII e XIV, a cobrança de impostos se torna anual. A *necessitas* mudou de sentido, passando da defesa e guerra para as necessidades ordinárias da administração, tornando-se *perpetua necessitas* ou *necessitas in habitu*. Como bem destacou Kantorowicz, o Estado, ao se tornar uma estrutura

interesses de “bem comum” e, portanto, autorizariam a respectiva cobrança do tributo. Exigia-se, assim, a *virtus obligandi* (o fim da tributação e sua vinculação com uma despesa justificada). A utilidade e a necessidade dos tributos dependeriam da utilidade e necessidade dos serviços ou despesas em favor do “bem comum” (*potestas obligandi membra societatis ut suis actibus in finem communem cooperentur*).²⁷ Para Tomás de Aquino a lei deveria dirigir-se a um fim específico a ser atingido (*quod est propter finem, necesse est quod sit fini proportionatum*), como uma obrigação certa e possível (*unicuique secundum suam possibilitatem*), proporcionalmente justa e igualitária (*secundum aequalitatem proportionis*). Neste passo, o tributo deveria ser proporcional ao fim a ser alcançado e às condições econômicas dos contribuintes, segundo a causa final e material.²⁸ A exemplo da expropriação, em que o príncipe, o senhor ou o clero não poderiam expropriar bens dos particulares sem causa; também os tributos não poderiam ser cobrados sem causa. Esta justa causa dos tributos seria a utilidade para o bem comum, em prevalência sobre o interesse individual, como medida de certeza e segurança jurídica. Por conseguinte, a lei que não tivesse como fim o bem comum não poderia obrigar. Esta viria a tornar-se a máxima central do pensamento tomista (*principes suis subditis aliqua exigere pro utilitati communi*) e observada ao longo de vários séculos e Estados nacionais.

O tributo, em Tomás de Aquino, como visto, tinha um sentido ético e jurídico. A causa é de direito *substancial*, não se confunde com o preceito legislativo, que responde a exigências de *racionalidade* (direito natural ou positivo). Vale, assim, antes que ser um fato ordenado por autoridade, como manifestação de justiça. É nesta visão da *causa final* que são delineados os limites do poder de tributar do soberano e do relativo dever de obediência dos súditos, como critérios de segurança jurídica da tributação para todos os envolvidos. A *causa finalis* era a própria legitimação do tributo²⁹ (*bem comum*), que não se apoiava em qualquer ideia de autoridade ou de soberania, até porque a suprema competência dos impérios encontrava-se fragmentada e enfraquecida. Como se percebe, com Tomás de Aquino surge, pela primeira vez, a vinculação entre justiça legal, justiça distributiva e justiça comutativa, com nítida conexão entre entrada tributária, despesa pública e limites à tributação.³⁰

Destarte, o tributo deveria ser justificado como condição inderrogável para a conservação da *liberdade* do súdito (condição subjetiva) e desde que destinado ao interesse do *bem comum* (condição finalística). Daí o dever de pagamento pelo súdito advir da necessidade de manutenção do reino ou da própria necessidade de liberdade ou de manutenção da sua terra e seus bens, sob pena de confisco. Contudo, ante a exação, havia um espaço de resistência aceitável, pela cobrança de algum tributo considerado “injusto”, o que se verificaria quando não viesse justificado pelo vago conceito de “bem comum”. Era o caso de guerras indevidas, forjadas em querelas pessoais do príncipe. Seriam, estas, as *necessidades imaginárias*, de que falaria Montesquieu.³¹ Injustas seriam

político-administrativa permanente, criava emergências e necessidades permanentes” (BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 23).

²⁷. Passim, POMINI, Renzo. *La “causa impositionis”...* cit., p. 27.

²⁸. Passim, p. 34.

²⁹. Idem, p. 5.

³⁰. Passim, p. 35.

³¹. “Necessidades imaginárias são as exigidas pelas paixões e fraquezas dos que governam, a atração de um projeto extraordinário, o desejo doentio de uma glória inútil e uma certa impotência do espírito contra os caprichos. Amiúde, os que, com um espírito inquieto, estavam na direção dos negócios sob o governo do príncipe, julgaram que as necessidades do Estado eram as necessidades

também as cobranças excessivas. Daí que qualquer excedente “injusto” se deveria qualificar como “furto” do príncipe, cabendo-lhe o dever de restituição (em virtude da exigência de justiça distributiva para justificar a permanência dos tributos no seu patrimônio). A determinação da medida do tributo segundo o *bem comum* era o limite objetivo da tributação, além da proporcionalidade. Não duraria muito, porém.

Mais adiante essa teoria da *causa impositionis* daria lugar, no absolutismo nascente, à “razão de Estado”, como justificativa para a cobrança de tributos.

Na doutrina do jusnaturalismo, para teóricos como Pufendorf e outros, o tributo foi admitido sob a égide da *teoria da equivalência*, como contraprestação econômica pelos serviços e prestações estatais. Ao entender-se que as forças políticas e econômicas se encontram submetidas a uma ordem natural, os impostos deveriam causar perturbações mínimas. Nesta etapa, o tributo passa a ser justificado não só pela condição de súdito de quem o paga, mas também pela fruição dos serviços do Estado nascente, entendendo-se o tributo como o preço por esses serviços e prestações. Com isso, a tributação exigiria individualização e, ademais, um componente ético, de justiça, os nascentes critérios da generalidade³² (contra os privilégios da nobreza e do clero) e da capacidade de contribuir – “o preço da liberdade”.³³

Para Pufendorf, ao considerar que ficaria sob a vontade dos governantes supremos determinar em quais limites e restrições os seus súditos teriam poder sobre os próprios bens, segundo ele, esses governantes teriam um tríptico direito, resultante da natureza, inerente à comunidade. O primeiro seria o de prescrever leis para os súditos sobre a medida e a qualidade de suas posses ou de como transferi-las; O segundo seria o confisco de bens de algum súdito para uso público extraordinário, quando urgente e necessário ao Estado, para uso público. E o terceiro, como destinar para si porção dos bens dos súditos, sob o nome de tributos e tarifas.³⁴ Além dessas três pretensões sobre a propriedade privada, existiria ainda a *propriedade pública*, dividida geralmente em *Fisco* (Tesouro) e *Patrimônio* pessoal do príncipe, que serviria para sua manutenção e de sua família. O Tesouro se prestaria às necessidades públicas do Reino, ainda que sob administração e gestão do príncipe. Nenhum dos dois, porém, poderiam ser alienados pelo príncipe sem

de suas almas insignificantes” (MONTESQUIEU. *Do espírito das leis*. São Paulo: Nova Cultural, 2000. vol. 2).

³². Para explicitar o significado da generalidade, diz Gaston Jéze: “Dire que l’impôt doit être général, universel, semble signifier que tout le monde doit payer l’impôt, sans exception d’aucune sorte. Il est certain que les constitutions modernes ont entendu, en formulant le principe de la généralité de l’impôt, supprimer les anciens privilèges, si nombreux et si impopulaires” (JEZE, Gaston. *Cours de finances publiques*. Paris: LGDJ, 1935. p. 75).

³³. SCHMOLDERS, Günter. *Teoría general del impuesto*. Trad. Luis A. Martín Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962, p. 29.

³⁴. Como diz Pufendorf a respeito: “E é simplesmente razoável que, uma vez que a vida e as posses de todos os membros são defendidas pela comunidade, os custos necessários dessa comunidade sejam cobertos por uma contribuição geral. Pois deve ser de fato muito sem-vergonha quem desfruta da proteção e dos privilégios de um local e, no entanto, nada contribui em bens ou serviços para sua preservação. (...) e eles que se esforcem por arrecadar o dinheiro do modo mais indolor que puderem: observando primeiro uma igualdade para com todos, e depois aplicando mais impostos sobre os artigos menores de tipos variados do que sobre os principais, de um modo mais uniforme.” PUFENDORF, Samuel. *Os deveres do homem e do cidadão de acordo com as leis do direito natural*. Trad. Ian Hunter. Rio de Janeiro: Topbooks, 2007. p. 249-250; sobre as exigências de tributos nesse período de passagem, veja-se: SORIA, Melchior de. *Tratado de la justificación y conveniencia de la tasa de el pan* (1633). Madrid: Fundación Banco Exterior, 1992, p. 79 e ss.

o consentimento do povo. “Muito menos pode todo um reino (que não é possuído patrimonialmente), ou alguma parte dele, sofrer alienação sem o consentimento do povo para isso.”³⁵ Essa distinção permanecerá ao longo dos tempos.

Na passagem ao absolutismo, o “direito das gentes” submetia-se mais e mais ao direito do Estado, ou seja, do soberano, que concentrava cada vez mais poder, segundo o “direito de suprema necessidade” e as “razões de Estado” (doutrina fortemente influenciada por Bodin),³⁶ o que nada tem que ver com a “prevalência dos interesses públicos sobre os privados”, como se conhece na atualidade. A “razão de Estado” passaria a servir de justificativa para que a propriedade pudesse ser confiscada, contratos pudessem ser desfeitos, tributos pudessem ser cobrados sem relação com o “bem comum” como interesse de todos.

Para Hobbes a legitimidade da tributação adviria de uma “lei da natureza”, a qual obrigaria os governantes a dividirem os encargos da república entre os súditos, na forma de tributo. A preferência ao direito natural sobre o direito positivo era evidente, dado o caráter de “absoluto” daquele, pelas razões metafísicas da qualificação dos princípios, como o da *justiça*. Pela “lei natural” o súdito do Reino estaria sujeito à obrigação de direito natural de pagar tributos, protegido por valores de justiça e de igualdade.

A assunção do dever de pagamento dos tributos, para Hobbes, era algo ético (baseado em valores de justiça) e equivaleria a um dever de todos aqueles que se comprometem com a República. Esse dever natural, contudo, deveria vir acompanhado de critérios de justiça na sua distribuição, conforme os *benefícios* auferidos do Reino. Dado que geralmente os indivíduos são desigualmente tributados, esta seria a solução adequada.

O outro aspecto com o qual Hobbes se preocupa é com a divisibilidade do tributo entre todos, pois, nas suas palavras, aquilo que é dividido por todos tem um peso mais leve; contudo, quando muitos tiram-se desse dever para com a República, torna-se bastante pesado e até intolerável para os que ficam. Tudo isso tinha como propósito resolver o problema da evasão fiscal e garantir o financiamento do Reino, mas com tratamento justo e igualitário, pois Hobbes estava consciente de que, “com muita diligência, portanto, os homens lutam para escapar aos impostos; e, neste conflito, os menos felizes, por perderem, sentem inveja dos mais afortunados”.³⁷ A justiça tributária assumia, assim, cada vez mais relevo, mas também complexidade, na construção do conceito de tributo e sua técnica.

3. A tributação legitimada pela soberania: entre razão de Estado e o bem comum

Com o absolutismo, o “bem comum” legitimador do tributo cede passo às “razões de Estado”, ainda que não se veja integralmente excluído do papel de controle da justiça tributária. Surg, então, a história do “tributo” como expressão da soberania, como

³⁵. PUFENDORF, Samuel. *Os deveres do homem...* cit., p. 351.

³⁶. Na atualidade, só haveria justificativa em caso de guerra, e mesmo sob a égide de todos os critérios de proteção dos direitos humanitários. Em um Estado Democrático de Direito não cabe mais falar em razão de Estado. Para um exame desta categoria, veja-se a obra de F. Meinecke, um dos mais importantes historiadores da Alemanha, que publicou sua obra na época de Weimar, para concluir que a razão de Estado se apresentava em evidente crise (MEINECKE, Friedrich. *La idea de la razón de Estado en la edad moderna*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997. p. 435)..

³⁷. HOBBS, Thomas. *Do cidadão* cit.; cf.: HOBBS, Thomas. *Leviatã ou matéria...* cit., p. 225.

obrigação exigida em função do *jus imperii* do Estado. Em virtude de outros interesses, a *razão de estado* foi empregada e apoiada pela burguesia nascente, admitida como modo de garantir a autoridade do soberano e a efetividade de suas ordens. E assim prosseguiu, como prática de Estado, inclusive quando já prosperava o Estado de Direito ou o Estado Constitucional de Direito, dentro dos limites cabíveis e sob renovadas formulações. Até mesmo nos dias que correm, por cândida ignorância ou saudoso autoritarismo, vozes há que a defendem.

Na tributação, não tardou para que a *razão de Estado* viesse a se converter em permissão para que funcionários do príncipe atuassem dando prevalência aos interesses do Estado sobre o direito dos contribuintes, com suas ações convalidadas pelo soberano. Tributos criados *ex absoluta potestate*, como expressão do *jus imperii* e devidos como signo de suditância, pagos sem a possibilidade de se indagar sua justiça, esta foi a marca indelével da razão de Estado aplicada em matéria tributária.

Para a *razão de Estado* bastaria vir demonstrada a conexão entre os *fins* a serem atendidos pelo Estado e o uso do poder como *meio* para atingi-los. Uma proporcionalidade baseada na prevalência das restrições sobre quaisquer direitos, portanto. Do poder, sabemos, exsurge sempre a maldição das tentativas de abusos e ações contra a ética e a ordem jurídica. O propósito da *razão de Estado* era aquele de conferir poderes para garantir que o Estado pudesse atingir seus fins de autoconservação, garantia de bem-estar e segurança a qualquer custo, sem importar os meios.³⁸ Como diria Voltaire, “razão de estado não passa de expressão inventada para servir de desculpa aos tiranos. A verdadeira razão de estado consiste em precaver-se contra os crimes dos inimigos, e não em cometê-los”.³⁹ Por isso, a ideia de *razão de Estado*, no lugar de desaparecer, em vista do desenvolvimento do Estado, adaptou-se às feições do novo modelo de Estado, seja o legal ou o constitucional, e segue convivendo com ele, como bem argumenta Eusebio Fernández García.⁴⁰

No período absolutista do Estado de Polícia muito se escreveu sobre os limites e os fins do Estado. Coube a Humboldt, o fundador da Universidade de Berlim, um dos estudos mais significativos sobre o tema, *Os limites da ação do Estado*⁴¹ (publicação póstuma, de 1852), com o objetivo de examinar “para qual finalidade as instituições do Estado devem estar direcionadas e quais os limites que devem ser estabelecidos para suas atividades”. Os limites seriam postos, assim, conforme a finalidade do Estado como *instituição*. E estas finalidades seriam as garantias de segurança e de bem-estar físico e

³⁸. Como observa Gilberto Bercovici, em densas páginas de análise histórica a respeito: “A razão de Estado foi concebida como um discurso da sobrevivência e conservação do Estado, consideradas como condição de civilização. Hobbes tem a mesma visão, embora filosoficamente seja mais refinado: o problema fundamental é a sobrevivência e, sem o Estado, a civilização é impossível. As teorias do contrato social vão reconhecer o conflito pela sobrevivência e tentar estabelecer um *locus* (o Estado) em que diferentes práticas de sobrevivência possam se tornar relevantes” (BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 85).

³⁹. VOLTAIRE. *O preço da justiça* (1778). Trad. Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2001. p. 80.

⁴⁰. GARCÍA, Eusebio Fernández. *Entre la razón de Estado y el Estado de derecho: la racionalidad política*. Madrid: Dykinson, 1997. p. 1.

⁴¹. HUMBOLDT, Wilhelm von. *Os limites da ação do Estado: ideias para um ensaio a fim de determinar as fronteiras da eficácia do Estado*. Trad. Jesualdo Correia. Rio de Janeiro: Topbooks, 2004, p. 131.

moral da nação, “animado pelo mais profundo respeito pela dignidade do homem”,⁴² conforme os anseios de liberdade típicos do liberalismo. Restaria, o Estado, limitado apenas pelo que fosse necessário para garantir seu exercício em favor daquelas finalidades, por leis que só poderiam ser editadas para o atendimento das *necessidades do homem*. O princípio da *necessidade*,⁴³ apurado segundo a natureza do homem, serviria como justificativa para ação do poder e para assegurar a autoridade das leis. Nas suas palavras: “No que diz respeito aos limites de sua atividade, o Estado deve se esforçar por manter a condição real das coisas tão próxima quanto possível daquelas prescritas pela verdade e pela teoria justa, e desde que não esteja em oposição às razões da verdadeira necessidade”.⁴⁴ Nesta delimitação de espaço rígido da liberdade, nos limites da *necessidade*, o direito natural constituiria a “única base verdadeira de todo o direito positivo”.⁴⁵ A segurança, por sua vez, seria inalcançável pelo homem, individualmente, o que justificaria sua proteção pelo Estado. Quanto aos custos do atendimento às necessidades e à concretização da liberdade, Humboldt labora em capítulo próprio (XV) para tratar do financiamento do Estado e do custo daqueles direitos. Diz ele: “Não supomos a existência de um Estado cujos objetivos sejam determinados pela extensão da eficiência dos meios que ele talvez possua, mas sim de um Estado em que os últimos são subordinados e determinados pelos anteriores”.⁴⁶ Esse era um pensamento muito próprio ao chamado Estado de Polícia, que admitia o poder do Estado como permitido apenas para servir às necessidades de segurança e necessidades do homem. Humboldt pregava o Estado mínimo, conforme ao liberalismo que reinava à época. E a tal ponto que sua noção de financiamento público limitava-se ao necessário para garantir uma nação segura e livre. A atividade do Estado resumir-se-ia à segurança, e sintetiza seu pensamento ao dizer que deve ser retirado do Estado “todo aquele objeto que não estiver imediatamente relacionado com a segurança interna e externa dos cidadãos. (...) tendo-se em conta que sua esfera de ação há de estar confinada à preservação da segurança”.⁴⁷ Segundo Humboldt, “*segurança*” dever-se-ia entender como a *certeza da liberdade legal*,⁴⁸ e os cidadãos, nesses termos, estariam seguros quando, “vivendo juntos no pleno gozo dos seus direitos de pessoa e da propriedade, encontram-se fora do alcance de qualquer perturbação externa que possa representar a usurpação por parte de outros”.⁴⁹ Vê-se, pois, que a licença para o exercício de razões de Estado, sem dúvida, teria o mesmo efeito perturbador suscitado por Humboldt, sob a influência de princípios laborados segundo a doutrina jusnaturalista.

Ao tratar dos limites do poder do Estado, Gerber salienta que este não pode ser uma força de vontade absoluta, mas deve servir aos *fins do Estado*, que são os seus limites de eficácia. O âmbito da vontade estatal deveria voltar-se ao cumprimento ético da vida

⁴². Idem, p. 358.

⁴³. Para uma análise dos fins do Estado confundidos com a vontade do governo e em favor da autonomia da liberdade individual, tendo o Estado por propósito atender ao conjunto de necessidades comuns da vida, cf.: LASKI, Harold J. *El Estado moderno*. Trad. Teodoro González García. Barcelona: Bosch, 1932. vol. 1, p. 19.

⁴⁴. HUMBOLDT, Wilhelm von. *Os limites da ação do Estado... cit.*, p. 355.

⁴⁵. Idem, p. 354.

⁴⁶. Idem, p. 337.

⁴⁷. Idem, *ibidem*, p. 259.

⁴⁸. Idem, p. 269.

⁴⁹. Idem, p. 262.

coletiva.⁵⁰ Ao lado dessa limitação “geral” haveria, igualmente, limitações especiais, como a preservação da liberdade religiosa, de associação ou reunião, de manifestação de pensamentos e de formação, direito ao juiz natural e independência do judiciário, com acesso livre para todos, ou qualquer outra medida contrária à liberdade individual garantida pelo ordenamento e igualmente ao direito adquirido.⁵¹

Ao final do século XIX substituiu-se a proteção contra a natureza e a insegurança pela preservação da liberdade contra o arbítrio do poder político do próprio Estado. Nessa etapa a racionalização do poder exigiria que governantes e legisladores se curvassem à “obra objetivada da razão”.⁵² Nesse contexto, o princípio da segurança jurídica seria o modo incontornável de se buscar a realização do Estado de Direito.

A *razão de Estado* via-se, assim, progressivamente superada pela necessidade de uma justiça material, quando o tributo passa a ser justificado não mais por uma simples formulação ética ou uma imposição fundada em necessidades contraprestacionais, mas como imperativo da vida social baseado no *consentimento* do contribuinte. Chega-se, assim, ao Estado de legalidade e de igualdade do Estado de Direito, no qual *bem comum*⁵³ e *razão de estado*, em certo modo, se encontram. Para a tributação, pois, não basta a soberania ou o poder de autoridades competentes. A justiça da tributação não se exclui, pois só é possível usar do poder de tributar *ad publicam utilitatem pertinent*.

Nos dias atuais, tem sido comum certa confusão entre “interesse público” e “razões de Estado”. Entretanto, a “razão de Estado” já não pode ser arguida no âmbito da aplicação ou exigibilidade de tributos, e sequer a soberania ou o *ius imperii* são, por si só, suficiente para tanto.⁵⁴ A tributação adquire sua legitimidade na Constituição e no regime

⁵⁰. GERBER, C. F. v. *Diritto pubblico*. Milano: Giuffrè, 1971. p. 218.

⁵¹. Idem, *ibidem*, p. 121-123; cf. NIGRO, Mario. Il “segreto” di Gerber. *Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*. Milano: Giuffrè, 1973. n. 2, p. 293-333.

⁵². VILANOVA, Lourival. *O problema do objeto da teoria geral do Estado*. Tese (cátedra de Teoria Geral do Estado). Recife: UFPE, 1953. p. 49.

⁵³. O *bem comum* continuará por muito tempo a compor o espaço do chamado “fim” do Estado. Para Alfredo Augusto Becker, a relação constitucional não contempla o Estado como polo. Em ambos, estão os indivíduos humanos, como sujeitos ativo e passivo da relação constitucional, cujo agrupamento se denomina público. A realidade estado consiste nesta relação constitucional em cujos polos negativo (sujeito passivo) e positivo (sujeito ativo) estão os indivíduos humanos criadores do Estado. “Por sua vez, esta relação constitucional compõe-se de um IR e VIR continuado, ligando todos os indivíduos a um e cada um a todos”. O centro único de gravidade é o *bem comum* ou o bem público temporal. “Este IR (partindo de cada um dos indivíduos criadores do Estado) conduz um feixe de deveres convergentes (centrípetos) sobre um centro único de gravidade: o bem comum”. E conclui: “O VIR (irradiando-se do centro único de gravidade: o Bem Comum) conduz um feixe de direitos irradiantes (centrífugos que alcançam a cada um dos indivíduos criadores do Estado)” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 173-178, *passim*).

⁵⁴. Esta matéria encontra-se muito bem examinada pelo Min. Celso de Mello no seguinte julgamento: “(...). *Razões de Estado não podem ser invocadas para justificar o descumprimento da constituição*. – É preciso advertir que as razões de Estado – quando invocadas como argumento de sustentação da pretensão jurídica do Poder Público ou de qualquer outra instituição – representam expressão de um perigoso ensaio destinado a submeter, à vontade do Príncipe (o que é intolerável), a autoridade hierárquico-normativa da própria Constituição da República, comprometendo, desse modo, a ideia de que o exercício do poder estatal, quando praticado sob a égide de um regime democrático, está permanentemente exposto ao controle social dos cidadãos e à fiscalização de ordem jurídico-constitucional dos magistrados e Tribunais” (STF, AI 241397 AgRg, 2.ª T., rel. Min. Celso de Mello, j. 10.08.1999).

de princípios da segurança jurídica material. Isso não quer dizer que o *interesse público* não seja encontrável em diversos casos, ainda que sob condicionamentos e limitações recíprocas.⁵⁵

O *interesse público* manifesta-se segundo uma gradação de conteúdos e, quanto maior for a regulação constitucional, menor sua intensidade (por ser menor a discricionariedade legislativa, a vagueza ou ambiguidade dos textos). É indiscutível que a segurança jurídica do constitucionalismo do Estado Democrático de Direito recusa qualquer valia à fundamentação da exigência de tributos com base na *razão de Estado*.

Como se vê a *razão de Estado* dista da noção de *interesse público*, que será sempre o que concerne aos valores do coletivo.⁵⁶ O *princípio do interesse público* é relativo (advém da relação entre o individual e o coletivo), e sua natureza normativa, essencialmente principiológica, pode levar o intérprete à ponderação entre interesses individuais e interesses coletivos unicamente nos casos em que a Constituição não o fez previamente, de forma objetiva e vinculante, quanto aos resultados.

Frequentemente o Estado alega a *necessidade* de recorrer ao fundamento do interesse público como meio excepcional para garantir a paz, a segurança, a ordem pública e a harmonia social, a exemplo das interceptações telefônicas, produções ilícitas de provas, quebras de sigilo bancário sem motivo justificado, exigências gravosas de garantias, exposições públicas de presos e outros males. A título de segurança dos interesses do Estado, porém, nenhuma medida gravosa de constrangimento pode ser empregada sob o pálio de uma *razão de Estado*, em detrimento da segurança jurídica do cidadão ou do contribuinte, dada a violação dos princípios de direitos e liberdades fundamentais. No Estado Democrático de Direito não há espaço para tal escusa. Neste, a única *razão de Estado* legítima que a Constituição alberga consiste em efetivar direitos fundamentais, preservar a democracia e garantir a dignidade da pessoa humana, com medidas que respeitem e assegurem estes e outros valores, observada sempre a proporcionalidade de qualquer restrição infraconstitucional a esses direitos. Não se deve, pois, confundir “interesse público” com “razões de Estado” no Estado Democrático de Direito.⁵⁷

4. A justiça tributária a partir das teorias do benefício e do sacrifício dos tributos: a colaboração das escolas econômicas e das ciências das finanças

Ao jurista não cabem especulações sobre quais modelos de tributação poderiam ser,

⁵⁵. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2001. p. 252. Cf. ainda o excelente estudo: MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

⁵⁶. Hegel deixa uma pista sobre seus fundamentos, ao cuidado da sociedade como um somar-se de “eus” (*o eu empírico da relação existe como toda a multidão dos Eus*): “Esta multidão segundo a abstracção da sua quantidade é o poder público, e o poder público enquanto pensante, consciente, é aqui o governo enquanto *jurisdição*. (...) Como jurisdição, o governo é a totalidade de todos os direitos, mas com plena indiferença quanto à relação da coisa com a necessidade deste indivíduo determinado. Semelhante indivíduo é para ele uma pessoa universal inteiramente indiferente” (HEGEL, George Wilhelm Friedrich. *O sistema da vida ética*. Trad. Arthur Morão. Lisboa: Edições 70, 1991, p. 82).

⁵⁷. CLAVERO, Bartolomé. *Razón de Estado, razón de individuo, razón de historia*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991; FÉRNANDEZ GARCÍA, Eusebio. *Entre la razón de Estado...* cit.

economicamente, mais *eficientes*, por ser este critério objeto de análises estranhas ao método da dogmática jurídica. Ao jurista compete a hermenêutica e aplicação do direito tributário. Contudo, o estudo do princípio de capacidade contributiva não pode ser feito sem uma prévia aproximação das doutrinas que o fundamentaram desde a origem, bem assim a forma de divisão dos tributos e os modelos de definição dos critérios de apuração da justiça tributária em cada caso. E este é precisamente o caso da justiça tributária, inicialmente elaborada pelos autores de economia política e que passou aos compêndios de direito financeiro até assumir sua autonomia jurídica, como conteúdo específico do direito tributário.

No Estado de Direito, do então denominado “Estado de Liberdade”, a justiça tributária via-se justificada pelo *consentimento ao tributo*, quando o “povo” decidiria sobre quem deveria pagar o tributo (i) e de que forma este caberia ser apurado e pago (ii). Afirmava-se, assim, a prevalência da igualdade e da vedação de privilégios na cobrança dos tributos, ao se assegurar uma tributação baseada na repartição do custo das despesas públicas e na proporção das riquezas disponíveis. Esta foi a grande conquista do século XIX em matéria de tributos, a *uniformidade dos critérios* de justiça tributária, segundo a *igualdade*, a *generalidade* e a *capacidade contributiva*.

A *concepção do imposto como “preço”*, ou melhor, como “preço da segurança” e, igualmente, como “preço” dos serviços prestados pelo Estado, vê-se reforçada na segunda metade do século XVIII (pela noção de “necessidade”, do Estado de Polícia), conservando-se no século XIX, e até mesmo no século XX. Adam Smith e Proudhon, com variações, não destoaram desse entendimento. Partiam do pressuposto de um embrionário “consentimento” popular do imposto ou, ao menos, da aprovação pelos representantes da nação, e alinhavam-se com a finalidade do tributo na cobertura dos gastos públicos, em favor do *bem comum*. A ideia do “imposto” como “preço” dos serviços estatais foi também compartilhada pelos fisiocratas e por todos os liberais, o que é compreensível e coerente com a redução da intervenção do Estado sobre a economia (*laissez faire, laissez passer*).

Por todo o século XIX e até meados do século XX o estudo dos tributos continuou a ser versado por economistas (ramo da Economia Política) e estudiosos das ciências das finanças. Até mesmo o valor fundamental da *igualdade* foi longamente debatido por economistas, especialmente com o advento do liberalismo econômico e, mais tarde, com a política do *welfare state*.⁵⁸ Nessa fase o direito tributário não era muito mais do que um capítulo relevante do direito financeiro, que só tardiamente adquiriu autonomia científica.

Deve-se a Adam Smith, ainda que outros já manifestassem semelhantes entendimentos,⁵⁹ a elaboração dos critérios técnicos para uma justa tributação, com

⁵⁸. Com uma visão atual dessas polêmicas, vide: BENTLEY, Duncan. *Taxpayers' Rights: theory, origin and implementation*. Netherlands: Kluwer Law, 2007. p. 33 e ss.; para o debate sobre a crise do Estado “liberal”, veja-se: SCHUMPETER, Joseph A. *The crisis of the tax state*. In: *International Economic Papers*. New York: MacMillan, 1954. n. 4, p. 25. Cf. MUSGRAVE, R. A. Schumpeter's crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology. *Journal of Evolutionary Economics*, p. 89-113, Berlin: Springer-Verlag, 1992. Cf. NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994; GIARDINA, Emilio. The crisis of the fiscal state. In: *Scritti scelti*. Milano: Franco Angeli, 2008. p. 162-171.

⁵⁹. Este é o caso de Montesquieu, para quem “a sabedoria e a prudência devem regulamentar tão bem como a porção que se retira e a porção que se deixa aos súditos. (...) Não é pelo que o povo pode dar que se deve medir as rendas públicas, mas sim pelo que ele deve dar; e, se as medimos pelo que ele pode dar, é mister que isto seja, pelo menos, segundo o que o povo pode sempre dar” (MONTESQUIEU. *Do espírito das leis*. São Paulo: Nova Cultural, 2000. vol. 2; cf. AYALA, José

prevalência da apuração segundo a *capacidade contributiva*, e não mais o *bem comum* ou a *razão de Estado*. Para ele, o pagamento dos tributos *proporcionalmente às respectivas capacidades dos contribuintes* justificava-se pela vinculação ao “fim” do tributo, que seria “a conservação do governo e seus gastos com os indivíduos”, porquanto o rendimento que cada um usufrui só seria possível “sob a proteção do Estado”.⁶⁰ Com isso, Adam Smith, ao mesmo tempo em que consagra a *capacidade contributiva* como fundamento de justiça individual, mantém a destinação para o “bem comum” e financiamento do Estado como critérios de justiça geral ou coletiva.

Foi assim que Adam Smith,⁶¹ em 1776, no seu fundamental *A riqueza das nações*, estabeleceu as quatro máximas relativas à justiça (igualdade e proporcionalidade), certeza, comodidade e economia dos *tributos*, que passariam a ser seguidas por numerosos estudiosos, com ou sem adaptações, a saber:

“I) *Igualdade* – 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. Os gastos do governo para com os indivíduos de uma grande nação são semelhantes a despesas relativas à administração de uma associação de rendeiros de uma grande propriedade fundiária, os quais são obrigados a contribuir proporcionalmente a seus respectivos interesses que têm na propriedade. É na observação ou negligência dessa máxima que consiste a chamada igualdade ou desigualdade de impostos. (...)

II) *Certeza* – É preciso que o tributo que todo indivíduo está obrigado a pagar seja fixo, e não arbitrário. A data de pagamento, o modo de pagamento, a quantidade a ser recolhida devem ser claros e evidentes para o contribuinte, bem como para qualquer outra pessoa. Caso contrário, toda pessoa sujeita ao imposto fica, em maior ou menor grau, à mercê do coletor, que pode ou aumentar o imposto de um contribuinte que odeie, ou extorquir, mediante a ameaça de aumentar o imposto, algum presente ou alguma gratificação para si mesmo. (...) Na tributação, a certeza sobre aquilo que todo indivíduo precisa pagar é uma questão de tal relevância, que, segundo mostra a experiência de todas as nações, creio não haver mal tão grande como a existência de um grau mínimo de incerteza.

III) *Comodidade* – É necessário que todos os impostos sejam arrecadados na data e do modo em que provavelmente forem mais convenientes para o contribuinte. (...)

Luis Pérez de. *Montesquieu y el derecho tributario moderno*. Madrid: Dykinson, 2001; cf. ANTIGÜEDAD, José Maria Merino. *Maestro es lícito pagar tributos al César?* Madrid: Dykinson, 2002).

⁶⁰. Versão contemporânea desse entendimento pode ser visto em: KIRCHHOF, Paul. La influencia de la constitución Alemana en su legislación tributaria. In: ____ et al. *Garantías constitucionales del contribuyente*. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998. p. 25-49.

⁶¹. SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. vol. 2, p. 1046-1049; e como ressalta Ricardo Lobo Torres: “O princípio da capacidade contributiva se consolida no pensamento ocidental através da obra de Adam Smith, eis que até o advento do Estado Fiscal os tributos eram cobrados com fundamento na necessidade do Príncipe e na Razão de Estado. Aquele princípio, apoiado na ideia de *benefício*, indicava que os impostos deveriam corresponder, no plano ideal, ao benefício que cada qual receberia do Estado com a sua contribuição, o que dava relevo ao subprincípio da *proporcionalidade*” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. vol. 4. p. 46); para um exame historiográfico da doutrina do tributo, veja-se: MORSELLI, Emanuele. *La dottrina del tributo: presupposti scientifici della finanza pubblica*. Padova: Cedam, 1965.

IV) *Economia* – É necessário que todo imposto seja planejado de tal modo que as pessoas paguem ou desembolsem o mínimo possível além do que se recolhe ao tesouro público do Estado. (...)”

Distribuir equitativamente o ônus da despesa pública entre os particulares foi sempre uma grande preocupação de juristas e economistas. Daí formaram-se as teorias sobre como distribuir, equitativamente, o custo com a despesa pública, ao lado da isonomia perante a lei e aquela da igualdade na lei, de cunho material. Afastadas estas, ao menos por enquanto, interessa-nos a distinção entre a “teoria do benefício” e a “teoria do sacrifício”.

O surgimento das chamadas “teoria do benefício” (ou da equivalência) e “teoria do sacrifício”, que passariam a disputar preeminência na definição da “igualdade tributária”, sobre a proporção que seria devida por cada indivíduo ao Estado, foi fundamental para que o princípio de capacidade contributiva adquirisse autonomia como critério de justiça tributária. Em qualquer uma destas, porém, na origem, a capacidade contributiva via-se avaliada em combinação com a “causa final”, as vantagens dos serviços do Estado (Adam Smith). É que dada a dificuldade do critério do benefício, para a repartição justa do total dos tributos entre os indivíduos, viu-se o Estado obrigado a buscar apoio em outro princípio, o da capacidade econômica do sujeito passivo.⁶² As disputas entre a teoria do benefício e a teoria do sacrifício (opção de Adam Smith) ainda prosperam, e sobre a capacidade contributiva justificar os tributos pela proporcionalidade ou progressividade, além das preocupações finalísticas com a despesa pública.⁶³

⁶². Como acentua Musgrave, a teoria da tributação conhece de longa data o conceito de “boa estrutura fiscal”, desenvolvido segundo duas linhas fundamentais: 1) princípio do sacrifício ou da capacidade contributiva; e 2) princípio do benefício. No primeiro, só interessa a tributação e não entra em discussão a oferta de bens e serviços pelo Estado. É nesse modelo que a igualdade tributária incorpora o princípio de tributação optimal (MUSGRAVE, Richard A. *Finanza pubblica, equità, democrazia*. Bologna: Il Mulino, 1995, p. 193; cf. SIMONS, H. C. *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: University of Chicago Press. 1938, p. 30. Para um resumo mais atual: MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 16-48; para diversos estudos fundamentais: MUSGRAVE, Richard A.; SHOUP, Carl S. (org.). *Ensayos sobre economía impositiva*. México: Fondo de Cultura Económica, 1964; vejam-se ainda os estudos sobre limites constitucionais ao poder fiscal do Estado e limites éticos da tributação em: BUCHANAN, James M. *Economía y política*. Escritos seleccionados. Valencia: Universidad de Valencia, 1988).

⁶³. De certo modo, a Déclaration des Droits de l’Homme et du Citoyen, de 1789, proclama este princípio, no seu art. XIII: “Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés”. E no art. XIV: “Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs Représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi et d’en déterminer la quotité, l’assiette, le recouvrement et la durée”. Cf. “La thèse de l’impôt solidarieté se présente d’abord comme un procédé équitable d’imposition dans un système politique fondé sur l’État. Bien évidemment, la hauteur du sacrifice fiscal y dépend étroitement des politiques menées et notamment des politiques sociales”. Mais adiante, outras constituições proclamaram princípios semelhantes, a saber: Constituição do Brasil, de 1824: “XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. Constituição de Weimar, art. 134 – “todos os cidadãos sem distinção contribuirão na proporção dos seus meios à totalidade dos gastos públicos estabelecidos nas leis”. E mesmo nas constituições mais recentes a redação não destoa dessas experiências anteriores, sempre baseadas na repartição dos “gastos públicos”, por exemplo: Constituição Italiana de 1947, art. 53 – “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”. Constituição de Portugal: art. 103, 1 – “O sistema fiscal

Stuart Mill, influenciado pelas teorias de Locke, mas aberto para os ideais de justiça distributiva, aprimora o modelo de tributação fundado na *igualdade de sacrifício*, ao considerar que somente haveria igualdade na partilha dos gastos públicos entre os indivíduos caso esta se realizasse proporcionalmente às rendas superiores ao nível de subsistência. Seu grande mérito foi aquele de colocar a *igualdade* como valor central da tributação, medido a partir da igualdade de sacrifício, e de introduzir a igualdade vertical, como garantia de maior justiça tributária.⁶⁴

A *teoria do benefício* consistia em uma *equivalência* entre os impostos pagos pelo contribuinte e as prestações recebidas do Estado. Nesta, os tributos deveriam ser cobrados de acordo com os benefícios recebidos do produto da arrecadação. Taxas,⁶⁵ pedágios, contribuições previdenciárias são exemplos. Seria o preço pago para cobrir os custos que a economia estatal suporta para adimplir a prestação dos serviços públicos.

Outra teoria que logrou êxito foi a do tributo como seguro, como espécie de prêmio de um “seguro social” para proteção da vida e propriedade, pela proteção que o Estado deve destinar aos cidadãos,⁶⁶ como variante da teoria da *equivalência*, a exemplo daquela do tributo como “troca”.

A “teoria do benefício” baseava-se na contraprestação ou benefício, ou no princípio “econômico-privado”, nas palavras de Wagner,⁶⁷ e fundava a igualdade dos contribuintes na repartição dos tributos segundo a proporção de valores relativos aos serviços públicos prestados pelo Estado. Este viria a ser o princípio que informaria as taxas, por excelência. O segundo princípio seria aquele do “sacrifício”, segundo o qual “il contribuente in ragione della sua capacità di produzione economica è atto a suportare una data imposta, ossia, secondo la sua capacità contributiva”.⁶⁸ Neste caso, o contribuinte suportaria um

será estruturado por lei, com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado”. Constituição da Espanha, art. 31, 1 – “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio” (BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 6. ed. Paris: LGDJ, 2002. p. 601; BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992; BIRK, Dieter. *Diritto tributario tedesco*. Trad. Enrico de Mita. Milano: Giuffrè, 2006, p. 12 e ss.).

⁶⁴. MILL, John Stuart. *Princípios de economia política: con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social* (1848). Trad. Teodoro Ortiz. México: Fondo de Cultura Económica, 2001; para uma ampla abordagem das distintas escolas, ver: BLUM, Walter J.; KALVEN JUNIOR, Harry. *El impuesto progresivo: un tema difícil*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

⁶⁵. A correspondência entre o custo do serviço e o valor da taxa não deve ser efetiva. Para Wagner são taxas: “Quei tributi che i cittadini o gruppi di cittadini pagano, in una certa forma determinata esclusivamente dallo Stato e in un ammontare determinato, come corrispettivo speciale per un servizio che essi ricevono dallo Stato o per la spesa che essi hanno cagionato allo Stato in conseguenza dell’esercizio di un’attività dello Stato” (WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Trad. Maggiorino Ferraris e Giovanni Bistolfi. Torino: Unione Tipografica, 1891. p. 628-30).

⁶⁶. Montesquieu, em 1748, evidencia sua preferência por essa opção, ao dizer: “As rendas do Estado são uma parcela que cada cidadão dá de seu bem para ter a segurança da outra ou para fruí-la agradavelmente. Para fixar corretamente essas rendas, cumpre considerar as *necessidades do Estado e as necessidades dos cidadãos*. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para suprir as necessidades imaginárias do Estado” (MONTESQUIEU. *Do espírito das leis*. São Paulo: Nova Cultural, 2000. vol. 2; cf.: AYALA, José Luis Pérez de. *Montesquieu y el derecho tributario moderno*. Madrid: Dykinson, 2001).

⁶⁷. WAGNER, Adolfo. *La ciencia delle finanze* cit., p. 927.

⁶⁸. Idem, p. 929.

onus, uma *privação*, sentida como um *peso*, pela divisão do sacrifício para o custeio dos gastos públicos, o que se deveria limitar segundo os haveres individuais, e cuja cobrança somente poderia ocorrer em presença de algum fato com demonstração efetiva de capacidade econômica. De se ver, a primeira, é mais uma teoria da motivação do tributo, pela repartição dos custos de viver em uma coletividade; enquanto que a segunda preocupa-se fortemente com a justiça individual, individualmente. E como a *igualdade horizontal*⁶⁹ seria insuficiente, pois as demonstrações de capacidade contributiva não são semelhantes, Adolf Wagner, na linha de Stuart Mill, propõe, então, ao final do século XIX, uma tributação com *progressividade*,⁷⁰ para respeitar os casos de *igualdade vertical*, para assegurar a justiça fiscal “no” imposto, como dirá mais tarde Paul Hugon.⁷¹

No exame da tributação baseada na capacidade individual de pagamento, surgiram três interpretações do *sacrifício*, atendidos os seguintes pressupostos: a) a utilidade marginal da renda diminui à medida que a renda aumenta; b) a renda carece de utilidade significativa abaixo do nível de subsistência; c) o Estado tem necessidade de entradas financeiras; d) as rendas são oferecidas antes do imposto; e e) os critérios fundamentais de um sistema tributário são os princípios de capacidade contributiva, generalidade e progressividade.⁷² São as seguintes: (i) *Sacrifício absoluto igual (equal sacrifices*, de Stuart Mill), pelo qual se requer que todos percam a mesma quantidade de ganhos; (ii) *Sacrifício proporcional igual*⁷³ (*minimum sacrifices*), cujo mote consiste em pagar mais quem tem uma perda maior em quantidade absoluta de utilidade; e (iii) *Sacrifício marginal igual ou sacrifício global mínimo (marginal sacrifices*, de Cohen Stuart), por entender que quem tem mais pagará mais impostos, quando tenha reduzida sua quantidade absoluta de lucros.⁷⁴

Contudo, como percebe Musgrave, nenhum desses critérios de determinação da capacidade contributiva (benefício ou sacrifício) é operacionalmente fácil de interpretar e concretizar. O *princípio do benefício* só se aplica quando os beneficiários podem ser identificados claramente. Para Otto Eckstein, porém, isso não ocorre com a maioria dos

⁶⁹. Para maiores aprofundamentos a respeito dessa noção nos dias atuais, em relação com o princípio de eficiência e sua relação com os princípios da ordem econômica, cf. ELKINS, David. Horizontal equity as a principle of tax theory. *Yale Law & Policy Review*, vol. 24, p. 43-90, Connecticut: Yale Law School, 2006.

⁷⁰. Veja-se o estudo de Cohen Stuart sobre a teoria pura da progressividade, com análise das teses de Stuart Mill, Wagner, Pierson e Van Den Linde, além de inovações sobre os princípios de igualdade, capacidade contributiva e as teorias do benefício e do sacrifício: COHEN STUART, Arnold Jacob. *Contributo alla teoria della imposta progressiva sul reddito* (1889). Torino: Utet, 1920, p. 413-580. Cf ainda: STAMP, Josiah. *I principi fondamentali dell'imposizione in rapporto ai moderni sviluppi*. Torino: Utet, 1934. p 390-514.

⁷¹. HUGON, Paul. *O imposto*. Teoria moderna e principais sistemas. São Paulo: Renascença, 1945. p. 74.

⁷². Sobre a progressividade e teoria do sacrifício: UCKMAR, Victor. *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. 2. ed. Padova: Cedam, 1999. p. 78 e ss. Cf. CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

⁷³. EDGEWORTH, Francis Y. The pure theory of taxation. *Economic Journal*, n. 7, p. 550-571, 1897.

⁷⁴. ALLAN, Charles M. *La teoría de la tributación*. Madrid: Alianza, 1974. p.149-151. Cf. MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das finanças públicas: Um estudo de economia governamental*. Brasília: Atlas, 1910. vol. 2. MUSGRAVE, Richard A. *Finanza pubblica, equità, democrazia*. Bologna: Il Mulino, 1995; BARONE, Enrico (1859-1924). *Principi di economia finanziaria*. Bologna: Zanichelli, 1937.

serviços públicos. Por isso, este princípio proporciona uma solução parcial ao problema da justiça tributária.⁷⁵ Exemplos são os serviços com pedágios, contribuições de melhoria,⁷⁶ contribuições sindicais e outros.

Estes modelos, ao longo dos anos, foram mitigados na sua importância, em grande parte, pela dificuldade de determinar critérios adequados de igualdade na proporção dos gastos públicos e pela própria eliminação de vinculação do produto da arrecadação da maioria dos tributos a órgão, fundo ou despesa.⁷⁷ Isso não quer dizer, porém, que foram abandonados.⁷⁸ Sabe-se perfeitamente que tributos podem ser cobrados pela efetiva prestação de serviços públicos, como é o caso das taxas e contribuição de melhoria. Ocorre, porém, que sequer para as taxas ou contribuições, tributos típicos da *teoria do benefício*,⁷⁹ pode-se falar em sinalagma das prestações de serviços públicos ou vinculação obrigatória entre receitas e despesas efetivas.⁸⁰ As taxas são devidas com base em uma espécie de *interesse de continuidade do serviço*, sem que haja obrigatoriedade de coincidência entre o serviço público e o valor pago. Até porque, como bem observa Lello Gangemi, “si può affermare che, generalmente, la *tassa è un prezzo inferiore alle spese di produzione*.”⁸¹ Quanto aos impostos e contribuições, aparentemente, seria aplicável a chamada *teoria do sacrifício*. Contudo, isso também já foi superado. O tributo não é um “sacrifício”, pois a Constituição assume o tributo como o modelo essencial de repartição das despesas públicas entre os indivíduos, segundo sua capacidade econômica. A tributação deve ser legitimada a partir da capacidade econômica, tutelada a reserva do mínimo vital, e, quando cabível, a progressividade, como medida de pessoalidade (ou individualização) da tributação.⁸²

⁷⁵. ECKSTEIN, Otto. *Economia financeira: introdução à política fiscal*. Trad. Luciano Miral. Rio de Janeiro: Zahar, 1964. p. 92.

⁷⁶. “L'imposición que tiene en cuenta el beneficio particular que deriva al contribuyente de una obra o de una actividad pública, da lugar a las contribuciones, que evidencian una correlación directa entre el interés del Estado en el gasto público, alimentado por la contribución, y el interés privado favorecido por el mismo gasto” (GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1949. p. 218).

⁷⁷. HICKS, Ursula Kathieen. *Finanças públicas*. Trad. Leopoldo C. Fontenele. Rio de Janeiro: Zahar, 1961. p. 161.

⁷⁸. A melhor expressão disso é a excelente obra: VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008. p. 251 e ss.

⁷⁹. A norma tributária é *bilateral* porque a onerosidade da obrigação decorre de um direito de crédito seguido do dever de cumprimento pelo sujeito passivo. Dessa bilateralidade não decorre qualquer vinculação com a teoria do benefício. Mesmo assim, perdeu por longo tempo a doutrina segundo a qual o *tributo justo* seria aquele fundado no *benefício* a partir de prestações de serviços públicos, em virtude da necessária *bilateralidade* do conteúdo da norma tributária.

⁸⁰. “Non è invece concepibile, nemmeno sul piano economico, un sistema tributario statale fondato su criteri sinallagmatici e, quindi, su tributi poco utilizzabili quali strumenti di redistribuzione. Si è visto infatti che, almeno nella realtà dello stato sociale, i tributi generali hanno la funzione minima – incompatibile con la logica del beneficio – di finanziare, nel rispetto del principio di giustizia distributiva, la produzione dei beni pubblici indivisibili e, in genere, i livelli essenziali dei diritti civili e sociali da garantire con carattere di universalità a ogni cittadino” (GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco: ética e giustizia nella tassazione*. Bologna: Il Mulino, 2007. p. 117).

⁸¹. GANGEMI, Lello. *Finanza pubblica*. Napoli: Liguori, 1965. vol. 1, p. 296.

⁸². Hugh Dalton, ao considerar que a capacidade tributária individual requer modelos para medir a distribuição da carga da tributação, então discute as teorias do sacrifício igual, proporcional e a do menor sacrifício. Ao final lança dúvidas sobre todas e sugere não avançar nesse estudo (DALTON, Hugh. *Principios de finanças públicas*. Trad. Maria de Lourdes Modiano. Rev. Aliomar Baleeiro.

Para um sistema tributário como o brasileiro, de múltiplas competências tributárias e diversas garantias de direitos fundamentais, a relação causal entre receitas tributárias e despesas públicas já está pressuposta em todas as regras de discriminação de rendas; e a capacidade de prestação dos tributos (ou capacidade de suportar economicamente a exigência tributária), individualmente considerada. De qualquer modo, as distinções teóricas entre equidade vertical e horizontal e entre a *teoria do sacrificio* e a *teoria do beneficio* são ainda úteis para exame dos critérios de concretização da justiça tributária e, especialmente, para a delimitação do conteúdo e efetividade do princípio de capacidade contributiva, ainda que desprovidas do caráter determinante havido no passado.

A teoria que marcou a passagem entre o domínio dos financistas e a nova ordem do Estado Constitucional de Direito dos idos da década de 20 do século passado, e se ocupou do teste de legitimação do tributo por critérios jurídicos, foi aquela da “causa jurídica”, da Escola de Pavia (Pugliese, Jarach, Vanoni), liderada por Benvenuto Griziotti, fundada no princípio de capacidade contributiva. Cabe, pois, entender os seus pressupostos, para daí avançar aos fundamentos atuais.

5. O princípio de capacidade contributiva: da teoria da causa do tributo à sua consagração como princípio constitucional autônomo

A doutrina da capacidade contributiva como “causa” do tributo foi largamente difundida por Benvenuto Griziotti e seus discípulos da chamada “Escola de Pavia”, tanto para determinação do que poderia servir como fato tributável (hipótese de incidência) como para a graduação da prestação tributária.⁸³

Segundo a orientação adotada pela teoria da “causa”, para que fatos jurídicos pudessem ser colhidos como fundamento da incidência tributária estes deveriam ser reveladores de capacidade contributiva (objetiva), como ocorre na propriedade de bens imóveis, na transferência *causa mortis*, na prestação de serviços e outros. Somente os fatos econômicos reveladores de capacidade contributiva poderiam ensejar a cobrança de tributos. Diante disso, o *destino* ou *finalidade* do tributo (atender o bem comum, suprir as necessidades do príncipe ou a razão de Estado *et cetera*) deixaria de ser o móvel principal para justificar a criação e cobrança de tributos e, no seu lugar, a capacidade contributiva assumiria a função de princípio fundamental.⁸⁴

Segundo Griziotti, haveria um vínculo indireto entre capacidade contributiva e serviços públicos, pelo qual a manifestação da capacidade econômica deveria ser considerada como índice das vantagens gerais ou particulares proporcionadas aos contribuintes pelos gastos e os serviços públicos,⁸⁵ na medida em que “la contribución con arreglo a la capacidad económica es una manifestación del *principio de*

3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1977. p. 95-99).

⁸³. Contrário à teoria causalista: FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*: los impuestos. 20. ed. México: Porrúa, 1978. p. 129.

⁸⁴. “L'imposizione fiscale deve essere generale e deve tener conto della capacità economica di ogni singolo contribuente” (BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Trad. Irene Blumenstein; Francesco Forte. Milano: Giuffrè, 1954. p. 117; HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Trad. Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956. p. 50).

⁸⁵. “El círculo lógico es completo y se cierra exactamente: el gasto público; éste aumenta inmediata o paulatinamente la capacidad contributiva; la capacidad contributiva da lugar a la recaudación de los impuestos; los impuestos alimentan el gasto público” (GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia...* cit., p. 215-216).

solidariedad".⁸⁶ Essa vinculação entre solidariedade e capacidade contributiva seria o *leitmotiv* da legitimação do tributo na ordem jurídica.⁸⁷

Para o nascimento da obrigação tributária, além dos seus elementos constitutivos, esta deveria atender a outros critérios (não sem as críticas de Cocivera⁸⁸ e de Giannini a respeito), adicionalmente, deveria estar presente a *causa jurídica*, que consistiria na integração do contribuinte às atividades estatais, do que derivaria a capacidade contributiva como indício indireto daquilo que ele afece como riqueza, renda ou patrimônio, em virtude das condições que o Estado lhe oferece como sociedade juridicamente organizada (estabilidade, segurança e outros).

Para Grizziotti⁸⁹ o princípio político da capacidade contributiva seria o critério diretivo do imposto. Por pertencerem a um dado Estado, os indivíduos gozam de uma potencialidade de contribuir aos gastos públicos, pelas condições para lograr o êxito econômico pretendido. Como se vê, o oposto de uma teoria do "bem comum" ou da "razão do Estado". O fundamento jurídico é a capacidade contributiva; mas o tributo vê-se justificado porque se não fosse a atuação do Estado, o contribuinte não colheria a vantagem econômica manifestada pela capacidade contributiva. Cabível, pois, a exigência de tributos (a) a partir de fatos econômicos reveladores de riqueza e (b) graduados segundo critérios coerentes com a capacidade contributiva.

Dino Jarach, por outro lado, preferiu examinar a teoria da causa como elemento característico do *pressuposto de fato da obrigação* (hipótese de incidência do tributo),⁹⁰ por entender que esta seria uma decorrência de manifestação de riqueza verificada no momento do fato jurídico tributário. Esta orientação rendeu-lhe críticas de Grizziotti, pela importância que o critério de legitimação do tributo exerceria sobre a capacidade contributiva.

Como se pode ver, a teoria da "*causa impositionis*", da Escola de Pavia, é uma teoria ética do tributo, ao procurar adicionar um elemento de avaliação legitimadora para distinguir arrecadação de tributos de extorsões arbitrárias do poder público. Contudo, merece reservas inequívocas. Como examina Cocivera: "*Ora, se attraverso la causa giuridica si vogliono realizzare i postulati della giustizia tributaria al di là dei limiti della norma, si ha un atto viziato per eccesso di potere*".⁹¹ Cabe ao legislador realizar o postulado dos tributos ótimos com adequação destes à capacidade contributiva; não ao jurista. Para este, a causa jurídica do tributo não é a capacidade contributiva, mas a "fonte"

⁸⁶. HERRERA MOLINA, Pedro M. *Metodología del derecho financiero y tributario*. México: Porrúa, 2004. p. 154.

⁸⁷. "La capacidad contributiva, cuya determinación constituye la obligación al pago del impuesto, es el indicio o la manifestación de esta correspondencia indirecta entre el interés público en el cumplimiento de los servicios públicos mediante la recaudación del impuesto, y el interés privado, para que los servicios sean prestados por las ventajas generales o particulares, presentes o futuras, que derivan a favor del contribuyente" (GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia...* cit., p. 217).

⁸⁸. "La tesi, che secondo una felice espressione de A. D. Giannini, è dettata dall'aspirazione altrettanto generosa quanto fertile di pericolose illusioni, è destituita di qualsiasi fondamento e meraviglia perfino che giuristi della forza di Pugliese, Vanoni e Jarach l'abbiano potuta sostenere" (COCIVERA, Benedetto. *Corso di diritto tributario*. Bari: Dott. Francesco Cacucci, 1965. p. 394).

⁸⁹. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia...* cit., p. 215.

⁹⁰. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953. p. 364.

⁹¹. COCIVERA, Benedetto. *Corso di diritto tributario*. Bari: Francesco Cacucci, 1965. p. 398.

da obrigação, entendida esta como a ocorrência da situação abstratamente prevista na lei. Levada às suas últimas circunstâncias, a teoria da causa nem se poderia aplicar àqueles tributos fundados no princípio da “contraprestação”, como a taxa ou as contribuições, já que não dependem de algum esforço em favor de causas econômicas.⁹² Por todos esses motivos, a teoria da causa perdeu forças e viu-se superada por construções mais robustas e lastreadas em critérios eminentemente jurídicos.

5.1 A justificação do tributo: a afirmação do princípio de capacidade contributiva

O *princípio de capacidade contributiva* é uma expressiva forma de realização de segurança jurídica, pois colabora com a certeza do direito, tanto pela seleção das hipóteses de incidência quanto pela exata determinação do montante do tributo devido, com prévio conhecimento das repercussões impositivas. É certo que as definições de tributos, geralmente, não oferecem clareza sobre o que querem dizer com “finalidade de destinação de receita para as necessidades públicas”, “cobertura de gastos públicos” ou “concorrer na repartição da despesa pública”. Não deixam clara a opção entre teoria do benefício ou do sacrifício no exame das espécies tributárias e tampouco na avaliação do conteúdo do princípio da igualdade tributária.⁹³ Por esses motivos, a exata determinação dos critérios de aferição da capacidade contributiva (certeza) e, igualmente, a melhor forma de preservar a justiça tributária são medidas relevantes de segurança jurídica,⁹⁴ o cerne da justiça distributiva dos tributos.⁹⁵ As dificuldades de opção das diversas correntes disponíveis são as mais variadas.

Economicamente, parece simples e natural explicar que o pagamento dos tributos destina-se a cobrir as despesas coletivas. Como diz André Barilari: “Lorsque le contribuable voit concrètement l’affectation des contribution, il l’accepte mieux. (...) Cette notion de juste retour est importante pour légitimer l’impôt”.⁹⁶ Psicologicamente, sugere surtir maior adesão e há uma tendência de crença, ainda que falsa, de que esta é a melhor forma de financiamento público, com loas à teoria da *equivalência*, da *contraprestação* ou *benefício* (*benefit theory*). Mesmo entre juristas, é comum justificar o tributo pelo custo total de gastos públicos ou pelas vantagens individuais, para segregar impostos de taxas e contribuições.⁹⁷ Contudo, preferimos seguir a orientação de Luigi

⁹². Com uma crítica à teoria da causa de Griziotti fundada na verificação do fato jurídico tributário, veja-se: JARACH, Dino. *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004. p. 103 e ss.

⁹³. Sacha Calmon é de mesmo pensar: “Sendo assim, o lado positivo da igualdade (dever de distinguir desigualdades) impõe seja o tributo quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é diversificada, e o lado negativo do princípio (dever de não discriminar) constrange o legislador a tributar, de forma idêntica, cidadãos de idêntica capacidade contributiva” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 327).

⁹⁴. A capacidade contributiva concorre em favor da segurança jurídica, a saber: garantia de generalidade e igualdade; algum vínculo demonstrado com a jurisdição do sujeito ativo tributário; ocorrência de fato com suficiente aptidão de demonstração de capacidade contributiva; praticabilidade ou comodidade no cumprimento da obrigação e não excesso de pressão tributária.

⁹⁵. STEICHEN, Alain. La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 243-280.

⁹⁶. BARILARI, André. *Le consentement à l’impôt*. Paris: Presses de Science Po., 2000. p. 115.

⁹⁷. Neumark não aceita a ideia segundo a qual a entrega do tributo ter-se-ia por qualificar como “sacrifício”. Não é exato. “El impuesto es una exacción (no voluntaria) sin contraprestación, no

Einaudi, para quem “*il concetto del vantaggio attira per la sua semplicità, sicché si dura fatica ad abbandonarlo*”; ao que conclui: “La ricerca dell’equivalenza fra imposta pagata dai *singoli* contribuinte e benefici da essi ricevuti *singularmente* in virtù dei pubblici servizi è assurda”.⁹⁸ De fato, não encontra guarida na melhor técnica do direito tributário uma formulação de igualdade fundada na percepção empírica de um gasto público indefinido como medida individual de aplicação de tributos. Se isso fosse possível, não caberia falar em “impostos” ou “contribuições”, mas sim em permanente financiamento mediante a cobrança de preços públicos, na justa medida do consumo, a valor de mercado. De igual modo, o sistema tributário não poderia ser reduzido a contribuições ou a taxas, pois o caráter de justiça social ficaria prejudicado.⁹⁹

Para agravar a dificuldade, no século XX, prevaleceram as *concepções comunitárias do imposto*, segundo a qual o tributo constitui a parte devida por cada indivíduo em virtude do princípio da *solidariedade* nacional. Dizer que o tributo é o preço dos serviços prestados não é atualmente exato, como fez Proudhon ao seu tempo.¹⁰⁰ O tributo não seria mais visto como um “contrato”, adimplido mediante um “preço”, ou como um benefício ou sacrifício, mas como um dever inerente à vida inserida em uma dada ordem social.¹⁰¹ E deste princípio de solidariedade¹⁰² decorreria uma consequência objetiva, a de que o sacrifício imposto ao contribuinte poderia até mesmo superar os signos de capacidade contributiva.¹⁰³

puede hablarse propiamente de sacrificio” (NEUMARK, Fritz. *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*. Trad. José María Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. p. 435). Para ele todo imposto tem como fim intervir direta ou indiretamente na capacidade contributiva pessoal ou real. Para um amplo exame das teorias aplicáveis: MORSELLI, Emanuele. *La dottrina del tributo...* cit.; MORSELLI, Emanuele. *Corso di scienza della finanza pubblica*. 2. ed. Padova: Cedam, 1937.

⁹⁸. EINAUDI, Luigi. *Principi di scienza della finanza*. Torino: Edizioni Scientifiche Einaudi, 1952. p. 99; EINAUDI, Luigi. *Principios de hacienda pública*. Trad. Jaime Algarra. Madrid: Aguilar, 1968. p. 102.

⁹⁹ Em sentido diverso, ao admitir maior expressão de justiça tributária pela equivalência: VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008. p. 441 e ss.

¹⁰⁰. PROUDHON, Pierre Joseph. *Théorie de l'impôt* (1865). Paris: L'Harmattan, 1995; PROUDHON, Pierre Joseph. Ce nom depuis tant de siècles odieux et maudit: l'impôt (*Théorie de l'impôt*). In: REICHMAN, Claude. *Théories contre l'impôt*. Paris: Les Belles Lettres, 2000. p. 67-97.

¹⁰¹. PIGOU, Arthur Cecil. *Economia del benessere*. Trad. Mario Einaudi. Torino: Utet, 1948.

¹⁰². Cf. BLAIS, Marie-Claude. *La solidarité: histoire d'une idée*. Paris: Gallimard, 2007; BEZERRA, Paulo. Solidariedade: um direito ou uma obrigação. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin; SARLET, Ingo Wolfgang; PAGLIARINI, Alexandre Coutinho (coord.). *Direitos humanos e democracia*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 515-532; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 208-221; FARIAS, José Fernando de Castro. *A origem do direito de solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998; SACCHETTO, Claudio; PEZZINI, Barbara (coord.). *Il dovere di solidarietà*. 5. ed. Milano: Giuffrè, 2005; SACCHETTO, Claudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 9-52.

¹⁰³. Como observa Charles Allan: “Un sistema justo de tributación basado en el principio de capacidad de pago se define como aquel en el cual los sacrificios de utilidad para todos y cada uno de los contribuyentes son iguales” (ALLAN, Charles M. *La teoría de la tributación*. Madrid:

Esta teoria comunitarista do “imposto-solidariedade”, como sugerem alguns, serviu para privilegiar a *teoria do sacrifício do imposto*, a considerar como um dever necessário o estabelecimento de uma ligação social fundada na noção de solidariedade. De nenhum modo pode-se fazer fila com esse entendimento, de apelo fácil e altruísta, mas que só disfarça uma tentativa de recurso à teoria do benefício, ainda que a pretexto de privilegiar a teoria do sacrifício. Não se pode olvidar o reconhecimento da solidariedade, mas desde que esta se concretize com observância da imunidade do mínimo existencial e dos princípios de pessoalidade, capacidade contributiva e progressividade.

Stuart Mill vale-se da teoria da isonomia dos sacrifícios para introduzir a regra da *progressividade* da tributação,¹⁰⁴ na busca de critério mais efetivo de justiça tributária. Em seguida, e de modo mais incisivo, com Adolf Wagner, a capacidade contributiva passa a ser avaliada não apenas pela equidade *horizontal*, ou *generalidade*, como tratamento igual para aqueles que se encontram em situação equivalente (igualdade formal perante a lei), mas também pela equidade *vertical*, segundo a qual contribuintes desiguais devem ser tratados na proporção dessa desigualdade, com a aplicação de critérios que reflitam essa diferenciação como a *progressividade (igualdade material)*.¹⁰⁵ Ambas, a igualdade horizontal e a vertical, concorrem para uma proteção contra injustificadas discriminações, cabendo, adicionalmente, à *igualdade vertical* preservar os sujeitos de capacidade econômica inferior, mediante a *progressividade* dos tributos. Apesar de todos esses esforços, a noção de tratamento igual para sujeitos iguais (isonomia horizontal) e de tratamento diferenciado para sujeitos diferentes (isonomia vertical), na prática, até hoje, queda-se muito difícil de realizar.

Como bem observa Sérgio Vasques, o problema da escolha e justificação do critério distintivo de comparação a ser empregado vive uma tensão permanente entre *abertura e vinculação*,¹⁰⁶ quanto à existência ou não de liberdade do legislador para a eleição de critérios que permitam determinar a equivalência, a diferenciação ou a igualdade entre contribuintes ou situações.

5. Considerações finais

Nos tempos mais recentes, assiste-se à recuperação desse diálogo sobre a justiça tributária e seus critérios de aproximação. Veja-se, por exemplo, as propostas de Thomas Nagel e Liam Murphy, baseados em uma relativização da justiça tributária, para evidenciar a prevalência de uma suposta justiça social, segundo critérios tipicamente de natureza política, já que caberia ao Estado simplesmente “determinar” os direitos de

Alianza, 1974. p. 147).

^{104.} Para determinar, em termos econômicos, esse índice de progressividade, os economistas utilizam-se do postulado de utilidade marginal decrescente da renda.

^{105.} MUSGRAVE, Richard A. *Finanza pubblica, equità, democrazia*. Bologna: Il Mulino, 1995. p. 195; ALLAN, Charles M. *La teoría de la tributación*. Madrid: Alianza, 1974. p. 42.

^{106.} “Na interpretação do princípio da igualdade podemos, assim, guiar-nos a partir de duas posições-limite: uma posição de abertura integral, segundo a qual o princípio da igualdade permite ao legislador a escolha de *qualquer* critério distintivo, sendo indiferente a sua injustiça ou inadequação face à situação em jogo; e uma posição de vinculação absoluta, o entendimento de que o princípio da igualdade impõe sempre ao legislador a escolha do critério distintivo *mais justo ou adequado* em face da situação em jogo, qualquer que ele seja em concreto” (VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008. p. 43).

propriedade e o que poderia ser feito mediante tributos.¹⁰⁷

Para um Sistema Constitucional Tributário analítico, em competências e em direitos fundamentais, como o brasileiro, propostas desse jaez em pouco ou nada auxiliam. Digase o mesmo para outras tantas formulações *de lege ferenda*, como as de John Rawls e outros.¹⁰⁸ Isso não equivale a qualquer resistência a critérios de justiça, comutativa, distributiva ou redistributiva do Sistema Tributário, os quais devem ser efetivados na medida do possível, como forma de garantir a própria legitimidade do ordenamento, como observa Michel Bouvier.¹⁰⁹ Apenas não se acomodam à estrutura constitucional brasileira que se vivencia. Contudo, o debate sobre a justiça fiscal será sempre de grande importância, dada a necessidade de fundamentação de todas as decisões do ordenamento, desde a criação e reforma dos tributos aos atos de aplicação concreta.¹¹⁰

Como ficou demonstrado, o empirismo dos métodos econômicos e suas múltiplas correntes de pensamento não ofereciam qualquer segurança jurídica, tampouco favoreciam a construção de um “sistema” efetivo de tributos. A justaposição dos tributos existentes, segundo classificações que o tempo já cuidou de eliminar do direito tributário, uma a uma, até mesmo as mais resistentes, como tributos “fiscais” e “extrafiscais”, “diretos” e “indiretos”, entre outras, hoje enfraquecidas e mantidas unicamente pela tradição ou pela repetição, foi certamente a causa das mais sensíveis dificuldades de evolução. A ontologia dessas classificações herméticas tinha a pretensão de dominar todos os critérios de segurança jurídica, da certeza à justiça, mas o que mais se viu foi insegurança e injustiças.

Autores há, como Tipke, que concentram a legitimidade da tributação com base em uma justiça tributária que tem origem no princípio da igualdade. Uma isonomia que não pode ser aquela *igualdade formal*, mas deve perseguir a *igualdade funcional*, em vista dos procedimentos de criação e aplicação do direito, e precipuamente a *igualdade material*, para efetividade da justiça orientada pelo “sistema de valores da lei fundamental”.¹¹¹ Logicamente, Klaus Tipke constrói uma teoria da tributação segundo o

^{107.} MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 242 e ss.

^{108.} RAWLS, John. *Liberalismo político*. Trad. Sergio René Madero Báez. México: Fondo de Cultura Económica, 1993; RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. Trad. Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003; RAWLS, John. *Justiça e democracia*. Trad. Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2002; RAWLS, John. *História da filosofia moral*. São Paulo: Martins Fontes, 2005; RAWLS, John. *O direito dos povos*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001; BARRY, Brian. *La teoria liberale della giustizia: analisi critica delle principali dottrine di John Rawls, una teoria della giustizia*. Milano: Giuffrè, 1994.

^{109.} BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. Paris: LGDJ, 2005. p. 228.

^{110.} Como bem ressaltadas por Paulo Caliendo, de *princípio estruturante do sistema jurídico-tributário* e de *princípio hermenêutico fundamental de aplicação das normas jurídicas tributárias*. Cf. CALIENDO, Paulo. *Direito tributário*. Três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistêmica do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 58.

^{111.} TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário* cit., p. 191. Estamos, porém, com Casalta Nabais, quando afirma: “Com efeito, parece-nos óbvio que o princípio geral da igualdade, só por si, não é suficiente para fundamento constitucional do princípio da capacidade contributiva: é que ele apenas nos diz que é exigido um critério e um critério uniforme para termo de comparação, com base no qual se há de aferir o tratamento igual e o tratamento desigual, não nos fornecendo, porém, qual seja esse critério, o qual naturalmente tem de deduzir-se de outros princípios constitucionais. É certo que o princípio da igualdade, porque não pode deixar de ser uma expressão da justiça, nos dá indicações importantes quanto ao critério da igualdade fiscal, exigindo que a

seu ordenamento, e como a Lei fundamental de Bonn não traz outros princípios aplicáveis, a alternativa seria extrair da “igualdade” (genérica) todos os princípios para justiça tributária. No Estado Constitucional de Direito o tributo legitima-se e considera-se como “justo” a partir da aplicação do inteiro sistema de princípios e regras constitucionais, sem qualquer necessidade de se limitar pela igualdade. É pedir muito do princípio da igualdade que este responda por todo o conteúdo da justiça tributária.

Com o Estado Constitucional, abandonada a noção de “sistema tributário” como conjunto aleatório de tributos, o “Sistema Tributário” passa a representar uma organização coerente de princípios e regras em torno do conceito de tributo, a surpreender o fenômeno tributário por uma metodologia puramente jurídica, sem interferências econômicas e a constituir uma legitimidade do tributo baseada em critérios de justiça e segundo fundamentos constitucionais. Esta foi, sem dúvida, o mais significativo avanço em favor do princípio de *segurança jurídica* material no direito tributário.¹¹² Ao mesmo tempo, todas aquelas classificações acima referidas perderiam força explicativa ou vinculantes, para dar lugar às teorias constitucionais do tributo.

mesma tenha por base critérios materiais de justiça, dos quais estão evidentemente excluídos os que historicamente têm vindo a ser considerados arbitrários e que tendem a constar de listas constitucionais. Mas é óbvio que isto não basta para identificar o critério dos impostos” (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 446).

¹¹². Como afirma Sainz de Bujanda: “La metodología jurídica ha surgido como reacción frente a los peligros de los métodos puramente económicos. Estos métodos, en efecto, pueden destruir la seguridad y dejar sin aplicación al mandato de la ley cuando el intérprete se limita a considerar los rasgos económicos de los hechos sometidos a imposición, dando la espalda a su caracterización dentro del ámbito legal” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. vol. 1, p. 445).