

O PRINCÍPIO DO BENEFÍCIO COMO CRITÉRIO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA: AS DIFERENTES INTERPRETAÇÕES

Leonel Cesarino Pessôa*

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é examinar o princípio do benefício como critério de justiça tributária distinto do princípio da capacidade contributiva. Pretende-se, em primeiro lugar, introduzir referido princípio a partir de considerações sobre a equidade como traço distintivo dos sistemas tributários para, em seguida, demonstrar como há três interpretações diferentes do referido princípio e analisá-las mostrando as diferenças que resultam na sua aplicação, de acordo com cada uma das interpretações.

Nesse sentido, será mostrado como, para Simões e Hugon, a aplicação prática do princípio do benefício implica uma tributação maior para os mais pobres, pois estes receberiam mais serviços do Estado. Será mostrado como, em um segundo grupo, situam-se autores como Hayek, para quem o princípio do benefício implica uma tributação proporcional. À medida que o serviço fundamental prestado pelo Estado é, para ele, a segurança, a renda seria uma medida do benefício de cada um e a tributação, portanto, deveria ser proporcional à renda de cada um. Por último, Murphy e Nagel apontam que a aplicação do princípio do benefício conduz não a um aumento da quantia a ser paga, mas a um aumento nos sacrifícios das pessoas que mais se beneficiam. E que, dada a decrescente utilidade marginal do dinheiro, isso conduz a um aumento na tributação muito mais que proporcional.

PALAVRAS CHAVES: PRINCÍPIO DO BENEFÍCIO – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – JUSTIÇA TRIBUTÁRIA – PROGRESSIVIDADE – PROPORCIONALIDADE

ABSTRACT

* Doutor em Direito pela USP. Foi pesquisador visitante na *New School for Social Research* (Nova York/EUA), na *Università Commerciale Luigi Bocconi* (Milão/Itália) e na *Università degli Studi di Milano* (Milão/Itália). Professor da Faculdade de Direito da Universidade Nove de Julho.

The objective of the present paper is to examine the benefit principle as a criterion of tax justice distinct from the ability to pay principle. At first, it will be introduced from considerations on equity as a distinctive characteristic of the tax system, and then it will be demonstrated that there are three different interpretations of the principle and they will be analysed, showing the differences that result from the application of each of them.

It will be shown that, for Simões and Hugon the application of the benefit principle implies a greater taxation for the poorer, because they will receive more services from the State. It will be shown that, in a second group, there are authors like Hayek, for whom the benefit principle implies a proportional taxation. As the most important service concerns the individuals security, the personal income would be a good measure of the benefit from each one, and taxation should be proportional to the income of the individuals. Finally, Nagel and Murphy point out that the application of the benefit principle leads not to an increase in the amount that ought to be paid, but to an increase in the sacrifices of the people that have the greater benefits. And that, due to the diminishing marginal utility of money, that conducts to a more than proportional increase in taxation.

KEYWORDS: PRINCÍPIO DO BENEFÍCIO; BENEFIT PRINCIPLE – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA; ABILITY TO PAY – JUSTIÇA TRIBUTÁRIA; TAX JUSTICE – PROGRESSIVIDADE; PROGRESSIVITY – PROPORCIONALIDADE; PROPORTIONALITY.

1. Introdução

Antes de assumir seu primeiro mandato, o presidente Luis Inácio Lula da Silva havia declarado que a estrutura do imposto de renda no Brasil deveria ser mais progressiva: mais alíquotas de modo a que os que tivessem maior rendimento arcassem com um ônus tributário maior. Pronunciamentos recentes de representantes do governo confirmam que a reforma tributária em curso pode dar um passo nessa direção.

Esses pronunciamentos provocaram uma série de reações no meio acadêmico: enquanto muitas pessoas saíram em sua defesa, outros diziam que de nada adiantaria o estabelecimento de uma estrutura mais progressiva, porque isso em nada contribuiria para que se fizesse justiça social.

Argumentava-se que os mais ricos dispõem de mecanismos de planejamento tributário sofisticado e, assim, teriam como evitar uma maior incidência de impostos. Por isso, dizia-se que um aumento da tributação nesses moldes acabaria recaindo sobre uma pequena parcela da população: os assalariados com altos salários.

Por outro lado, dizia-se que existe uma tendência internacional de que a tributação deixe paulatinamente de incidir sobre a renda, para incidir em maior escala sobre o consumo. E em preferir o critério da proporcionalidade ao da progressividade. Nesse sentido, se disse que as declarações do presidente Lula estariam na contra mão do que estaria ocorrendo no mundo.

Também se disse que uma tributação mais progressiva afetaria os investimentos e, conseqüentemente, seria extremamente negativa para o desenvolvimento econômico do país. Nesse sentido, fundamental para o sistema tributário seria que ele gerasse eficiência e alegava-se que a tributação proporcional cumpriria melhor este papel.

O debate sobre esse tema não ocorreu de forma isolada no Brasil, mas tem, nos últimos tempos, aparecido na imprensa e nos fóruns políticos e acadêmicos de todo o mundo. Nos Estados Unidos, por exemplo, o governo Reagan reduziu muito o número das diferentes faixas tributárias até então existentes. E esta redução nunca deixou de fazer parte do debate público entre os especialistas: não seria o caso de se aumentar o número de faixas tal como ocorria antes?

Além disso, pergunta-se: que base tributária satisfaz de melhor forma os ideais de justiça tributária? É preferível tributar-se a renda e a propriedade ou o fluxo de recursos no decorrer do tempo? E nesse último caso a medida deve ser a renda ou o consumo? E como o sistema tributário se constrói de forma mais justa: com a tributação progressiva ou proporcional?

De uma perspectiva teórica esse debate já é tratado há muito tempo e com muita profundidade, principalmente, no meio acadêmico dos Estados Unidos. Muitos livros e artigos foram escritos discutindo os critérios de justiça na tributação. Quando se discute

esse tema, a progressividade ou proporcionalidade do sistema tributário aparece como o foco dos conflitos.

Do ponto de vista da avaliação da justiça na tributação, no entanto, esses critérios não podem ser considerados, em si mesmos, como corretos ou incorretos ou, ainda, como superiores um ao outro. Eles são apenas mecanismos para operacionalizar outros princípios existentes sobre o papel que o Estado deve desempenhar e sobre como ele deve arrecadar tributos para assim proceder. Na verdade, a discussão sobre a justiça na tributação desenvolve-se em um outro nível de abstração.

Nesse sentido, também o argumento da eficiência deve ser relativizado. Aquele que argumenta que uma determinada estrutura tributária é mais eficiente, ou que ela é melhor para o desenvolvimento econômico, deve não apenas desenvolver seu argumento para provar esta afirmação como deve também dar argumentos de moralidade política que justifiquem a eficiência ou o crescimento como critério no lugar de outros valores como, por exemplo, mais equidade.

A discussão sobre a justiça na tributação terá, portanto, como foco critérios de moralidade política que possam justificar-se como critérios de justiça tributária. Na literatura jurídica e econômica, dois critérios apresentam-se para responder a esta questão: os chamados princípios do benefício e da capacidade contributiva.

O objetivo deste trabalho é examinar o princípio do benefício como critério de justiça tributária. Pretende-se mostrar como há três interpretações diferentes do referido princípio e analisá-las apontando as diferenças entre elas. Antes disso, no entanto, o próprio princípio será introduzido a partir de considerações sobre a equidade como traço distintivo dos sistemas tributários.

2. Equidade

Quando escrevem sobre os sistemas tributários, os economistas costumam apontar algumas características que todo o sistema desejável deve ter. Essas características não variam muito de uma abordagem para outra. De acordo com o economista norte-americano Stiglitz¹, elas são as seguintes: eficiência econômica,

¹ STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3ª edição. Nova York/Londres: W.W. Norton and Company, 1999.

simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade política e justiça ou equidade.

Por eficiência econômica, entende-se que o “sistema tributário não deve interferir na alocação eficiente de recursos”. Por simplicidade administrativa, entende-se que o “sistema tributário deve ser fácil e relativamente barato de administrar”. Flexibilidade seria a aptidão de cada sistema tributário de “responder facilmente (em alguns momentos automaticamente) à modificação das circunstâncias econômicas”. Um sistema tributário tem responsabilidade política quando ele é “desenhado de forma que os indivíduos possam verificar o que eles estão pagando e avaliar quão corretamente o sistema reflete suas preferências”. Por último, há equidade quando o sistema tributário é “equitativo no tratamento relativo de diferentes indivíduos”.

Dessa forma, todo o sistema tributário tem a justiça ou equidade como um de seus traços desejáveis. Na literatura econômica, por sua vez, apresentam-se dois conceitos diferentes de equidade: equidade horizontal e vertical. Diz-se que o sistema tributário é horizontalmente equitativo, se “indivíduos que são iguais em todos os aspectos são tratados da mesma forma”.² O princípio da equidade horizontal trata, portanto, das exigências de justiça com relação à pessoas iguais, isto é, com o mesmo nível de renda ou consumo.

Essa igualdade em todos os aspectos não significa, porém, que para serem tratados igualmente os indivíduos devam ser idênticos. Como bebidas alcoólicas, por exemplo, são tratadas de forma diversa em relação a outras bebidas, o indivíduo que prefere bebidas alcoólicas terá de pagar mais tributos. O gosto por bebidas não é, porém, uma diferença relevante entre os indivíduos, do ponto de vista do tratamento equitativo. Assim, à medida que todos os indivíduos não são idênticos, o problema do princípio da equidade horizontal consiste em saber quais são as distinções aceitáveis.

No universo jurídico, esse princípio da equidade horizontal corresponde ao princípio da igualdade formal perante a lei. Historicamente, esse princípio está ligado ao advento da modernidade e à Revolução Francesa. Na sociedade que resultou da Revolução não poderia existir parcela nenhuma que tivesse o privilégio de não pagar tributos. Todos deveriam ser tratados exatamente da mesma forma.

² STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3ª edição. Nova York/Londres: W.W. Norton and Company, 1999, p. 468.

Essa exigência, se levada ao extremo, no entanto, implicaria um sistema tributário em que os tributos fossem estabelecidos em valores fixos para todos os indivíduos. Nesse sentido, a igualdade formal significaria que todos, independentemente da renda, deveriam pagar uma quantia fixa, por exemplo, 100.

Mesmo que hoje, quase ninguém defenda um tal sistema tributário³, principalmente até o final do século XIX, as coisas não se passavam exatamente assim. Um exemplo dessa exigência de igualdade absoluta são os argumentos utilizados contra o recém-introduzido imposto de renda, nos Estados Unidos, na decisão da Suprema Corte de 1895, no famoso caso *Pollock v Farmer' Loan & Trust Company*.

Neste caso, a Suprema Corte acatou a argumentação apresentada pelos que contestavam o referido imposto e, por maioria de votos (5 contra 4), decidiu pela sua inconstitucionalidade. Um dos argumentos utilizados foi o de que a legislação que o introduzira violara o dispositivo constitucional que dispunha sobre a *uniformidade dos impostos*.

Conforme o artigo I, seção 8^a, cláusula 1^a da Constituição americana, “O Congresso tem o poder de estabelecer e arrecadar *taxes, duties, imposts e excises...*”. Porém, “*todos taxes, duties, imposts e excises* devam ser uniformes por todo os Estados Unidos”. Como a Lei que introduzia o Imposto de Renda previa uma faixa de isenção de US \$ 4,000, isso a tornava - segundo os advogados que sustentaram sua inconstitucionalidade - discriminatória por duas razões.

Primeiramente, não era uniforme o tratamento dispensado as pessoas físicas e jurídicas, pois que a faixa de isenção dizia respeito apenas às pessoas físicas; em segundo lugar, a lei discriminava contra as pessoas que estavam fora da faixa de isenção, pois elas pagariam a totalidade do Imposto e consistiam em menos de 2% de toda a população.

O princípio da igualdade não poderia, no entanto, estar por trás de um tal tipo de conclusão. Na avaliação desse princípio, percebeu-se que existem diferenças importantes entre os indivíduos que devem ser necessariamente consideradas. Nesse sentido, no meio jurídico, o princípio da igualdade desdobrou-se em igualdade formal e

³ Uma rara exceção é Jeffrey Schoenblum em seu artigo “Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals”. *American Journal of Tax Policy*, 12, p. 221-71.

igualdade material. Na fase famosa, os iguais devem ser tratados como iguais e os desiguais como desiguais na medida da sua desigualdade.

Na literatura econômica, a igualdade material vai corresponder ao princípio da equidade vertical. De acordo com esse princípio, alguns indivíduos estão em posição de pagar tributos mais altos que os outros. Esse princípio trata, portanto, das exigências de justiça com relação às pessoas que estão em situação desigual. Surge então o problema de saber quem está em posição de pagar tributos mais altos, isto é, qual a desigualdade que deve ser tomada considerada para efeito do estabelecimento de tratamento desigual e quanto mais este que está em posição diferente deve pagar a mais que os outros.

Uma maneira de se estabelecer diferenças entre os contribuintes é por meio do princípio do benefício. Os indivíduos diferenciam-se entre si à medida que recebem e se beneficiam dos serviços governamentais de maneira distinta.

3. O Princípio do Benefício

Em seu livro clássico *Public Finance in Theory and Practise*, Richard Musgrave e Peggy Musgrave, definem o princípio do benefício. De acordo com suas palavras: “Sob um regime estrito de tributação de acordo com o princípio do benefício, cada contribuinte seria tributado de acordo com sua demanda por serviços públicos”.⁴

A defesa deste princípio aparece em autores clássicos. De acordo com Seligman, “em certo sentido, Grotius pode ser considerado como quem iniciou a teoria do benefício”.⁵ Além dele, defenderam este princípio como correto Pufendorf, Hobbes, Locke, os fisiocratas e William Petty, entre outros, no século XVII, além de Hume, Rousseau e Montesquieu e Adam Smith no século XVIII. Na sua maioria, esses autores

⁴ MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. *Public Finance in Theory and Practise*. 5ª edição, Nova York: McGraw-hill, 1989, p. 220. “Under a strict regime of benefit taxation, each taxpayer would be taxed in line with his or her demand for public services”.

⁵ SELIGMAN, Edwin. *El Impuesto Progressivo en la Teoría y en la Práctica*. Madrid: Librería General de Victoriano Suárez, 1913, p. 187.

argumentaram em termos da função do Estado como proteção e concluíram, de acordo com Musgrave, “pela tributação proporcional”.⁶

Ao longo do século XIX, a abordagem do benefício estava associada a uma analogia com o prêmio de seguro. Exemplares, nesse sentido, são os trabalhos de McCulloch e Thiers.⁷ Tome-se como exemplo o seguro de um veículo. Os prêmios são fixados pela companhia de seguros na proporção dos valores dos veículos, porque são esses valores que vão determinar o tamanho do risco em que a companhia vai incidir. O Estado deveria fazer o mesmo: deveria medir o custo da proteção pelo valor dos bens protegidos e impor este custo ao cidadão, via tributação.

Houve, no final do século XIX, um renascimento do princípio do benefício. Ainda que houvesse uma continuidade com relação aos trabalhos clássicos, a nova abordagem estabeleceu-se a partir de uma diferença fundamental. Segundo Musgrave, “enquanto os autores clássicos postulavam a tributação de acordo com o benefício como um padrão de justiça, a nova escola interpretava a regra do benefício como uma condição de equilíbrio”.⁸

Exemplos de trabalhos realizados em conformidade com essa nova abordagem são os de Panaleoni, Mazzola e de Viti de Marco, na Itália e de Sax, na Áustria e Wicksell, na Alemanha e que culminaram nos trabalhos do economista sueco Erik Lindahl, no início do século XX, como “formulação final mais vigorosa da doutrina”⁹, nas palavras de Musgrave.

Como funciona então o princípio do benefício e qual seria a consequência prática de sua implementação? Se posto em prática o referido princípio, quem deveria pagar tributos maiores e quem pagaria tributos menores?

Nosso objetivo é apontar como há três interpretações diferentes do referido princípio que aparecem na literatura sobre a matéria e analisá-las para mostrar como as interpretações conduzem a resultados absolutamente diferentes. Portanto, se posto em prática o princípio, haveria três interpretações diferentes sobre as consequências práticas da referida aplicação.

⁶ MUSGRAVE. Richard A. *Teoria das Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1974, p. 94.

⁷ MUSGRAVE. Richard A. *Teoria das Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1974, p. 97.

⁸ MUSGRAVE. Richard A. *Teoria das Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1974, p. 98.

⁹ MUSGRAVE. Richard A. *Teoria das Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1974, p. 103.

De acordo com uma primeira interpretação - proposta, por exemplo, por José Martinho Simões e por Paul Hugon -, os mais pobres teriam que pagar tributos maiores. De acordo com uma segunda interpretação, que pode ser extraída dos textos de Hayek a aplicação do referido princípio implicaria uma tributação proporcional. Por último, em conformidade com a interpretação do princípio do benefício proposta por Murphy e Nagel o referido princípio levaria os mais ricos a pagar tributos maiores mais que proporcionalmente.

Passa-se assim à primeira interpretação. Ao discutir os fundamentos do princípio do benefício e as conseqüências práticas de sua aplicação, José Martinho Simões escreve:

“Segundo a teoria do benefício, o imposto deve ser distribuído em harmonia com as vantagens que cada um recebe do Estado. Esta teoria relaciona-se com as teorias do imposto considerado com um acto de troca e como um premio de seguro, que já foram rejeitadas. Por isso temos também de parte a teoria do benefício, a qual não pode aplicar-se. Na verdade, não só não é possível determinar o valor dos benefícios que cada um recebe do Estado, e, conseqüentemente, não seria possível estabelecer um imposto em harmonia com esses benefícios, como também levava a tributar mais fortemente as classes pobres, visto que, na organização actual, são elas as mais beneficiadas. Ora, isso contraria a prática seguida hoje em todos os Estados civilizados, no sentido de isentar o mais possível do imposto, as classes trabalhadoras”.¹⁰ (*foi mantida a grafia original*).

Assim, Simões apresenta duas críticas ao referido princípio. Ao lado da crítica tradicional de que não é possível determinar os valores individuais que cada um recebe do Estado e, por conseguinte, o princípio do benefício não pode ser aplicado na prática, o autor acrescenta uma outra crítica. Segundo ele, mesmo que se conseguisse determinar o que cada um recebe, em termos de serviço do Estado, uma tributação baseada no princípio do benefício conduziria a uma tributação maior dos mais pobres e a uma tributação menor dos mais ricos, o que é contrário às práticas dos povos civilizados.

¹⁰ SIMÕES, José Martinho. *Finanças*. Coimbra: Livraria Neves Editora, 1920, p.448.

Com relação a este mesmo ponto, Paul Hugon também chega a mesma conclusão. Ao discutir a aplicação prática do princípio do benefício, ele escreve:

“Além disso, a teoria do lucro é insuficiente por si mesma, porque não permite indicar qual a medida do imposto para cada contribuinte. A função de proteção dos interesses particulares que pertence ao poder público, não pode, de fato, por si própria, explicar a medida do imposto. Porque mesmo que o Estado não tenha por função senão proteger, a teoria do lucro não explicaria porque o imposto seria de natureza diversa conforme atingisse o rico ou o pobre, todos os dois tendo direito da parte do Estado – a título de igualdade das personalidades humanas – à mesma proteção e à mesma segurança”.

“Além do mais, ninguém contesta que o Estado, na época atual, se desobrigue de estender sua atividade muito além da simples proteção: ora, a teoria do lucro conduziria, neste caso, a descarregar o peso do imposto sobre o cidadão que recebe do poder público as maiores e mais importantes vantagens. Seria, em outros termos, tributar mais o fraco ou o pobre, porque é ele que hoje, comumente, mais se beneficia da ação pública nos domínios da Instrução, da Previdência Social, da Proteção do trabalho, da Higiene, etc...Seria ir contra o princípio da solidariedade natural e social que impõe aos fortes o dever de auxiliar os fracos”.¹¹

A teoria do benefício é também chamada de teoria do lucro. Ao analisá-la, Hugon identifica nela os dois mesmos problemas que haviam sido apontados por Simões. Em primeiro lugar, a teoria do benefício não permitiria que se chegasse a um valor concreto para o tributo devido. Não permitiria que se concluísse o quanto, em dinheiro, cada um deveria pagar ao Estado, em função dos inúmeros serviços públicos prestados. Os primeiros autores da teoria do benefício viam na segurança prestada pelo Estado a contrapartida fundamental que ele dava aos contribuintes pelo recebimento dos tributos. Segundo Hugon, se essa fosse considerada a única função do Estado, não haveria explicação para a diferença de tributação entre ricos e pobres.

¹¹ HUGON, Paul. *O Imposto*. São Paulo: Editora Renascença, 1945.

O segundo argumento de Hugon também é o mesmo de Simões. Para Hugon, hoje em dia, é possível identificar vários serviços prestados pelo Estado aos contribuintes, serviços relativos, por exemplo, à educação, à Previdência Social, e à saúde. No entanto, quem se beneficia mais da rede de educação e saúde públicas e da Previdência Social são os mais pobres. Os mais ricos, muitas vezes, recorrem a educação e saúde privadas e mesmo a um plano de previdência privado. Desta forma, a aplicação do princípio do benefício traria como consequência – assim como havia sido notado por Simões – uma tributação maior dos mais pobres e uma tributação menor dos mais ricos.

Trata-se agora de analisar a interpretação segundo a qual a teoria do benefício implica uma tributação proporcional. Em seu livro *The Constitution of liberty*, há um texto clássico em que Hayek critica a tributação progressiva e faz a defesa da tributação proporcional. Segundo ele, apenas a tributação proporcional deixa as relações entre as remunerações líquidas de diferentes tipos inalterada.¹² Em seu texto, ele fornece o argumento clássico para derivar a tributação proporcional do referido princípio do benefício. De acordo com o autor austríaco, “uma pessoa que detenha mais recursos em uma sociedade ganhará proporcionalmente mais daquilo com que o governo contribuiu”.¹³

Como avaliar o quanto de benefício cada indivíduo recebe do Estado, de modo que se possa determinar a estrutura adequada da tributação? Para fazer tal cálculo, a primeira condição é a de que se estabeleça uma base em relação à qual os benefícios sejam medidos.

Uma solução possível é tomar como base o estado de natureza descrito por Hobbes. Nesse sentido, pode-se afirmar sem hesitação que o nível de bem-estar de todos seria muito baixo e seria aproximadamente o mesmo. Isto é, se todos vivessem nesse estado de natureza, todos os institutos da vida social, tais como a propriedade, a

¹² Segundo Hayek, Esse critério não significa exatamente o mesmo que a velha máxima, “Nenhum tributo é um bom tributo a menos que ele deixe os indivíduos na mesma posição relativa em que os encontra”. O critério diz respeito ao efeito, não na relação entre rendas individuais, mas na relação entre as remunerações líquidas por serviços particulares realizados, e é isso que é o fator economicamente relevante”. (*The Constitution of Liberty*. South Bend, Indiana: 1959, p. 316)

¹³ Hayek. *The Constitution of liberty*. South Bend, Indiana: Gateway Editions, 1959. p “a person who commands more of the resources of society will also gain proportionately more from what the government has contributed”.

organização industrial, o comércio e os contratos estariam irremediavelmente comprometidos. E ninguém teria bem-estar nenhum.

Daí a solução proposta por Hayek: se, nesse estado de natureza, ninguém tem bem-estar nenhum, o que cada um ganha com a existência do governo – que é financiada pelos impostos – é exatamente a situação, no sentido da renda e dos bens, que detém na sociedade civil atual. Neste sentido, sua máxima segundo a qual uma pessoa que detenha mais recursos em uma sociedade ganhará proporcionalmente mais daquilo com que o governo contribuiu. E, portanto, deverá pagar tributos proporcionalmente maiores.

Em *O Mito da Propriedade*, Liam Murphy e Thomas Nagel criticam esta interpretação e propõem uma interpretação diferente do princípio do benefício. Nesse sentido, eles escrevem:

“Ora, a afirmação de que é justo cobrar impostos na proporção dos benefícios recebidos não significa que cada pessoa deve pagar uma determinada quantia em dólares em proporção aos benefícios que recebeu, mas sim que cada pessoa deve ser onerada em termos reais na proporção dos benefícios recebidos. E uma vez levado em conta o fato conhecido da decrescente utilidade marginal do dinheiro, não fica clara qual é a estrutura de alíquotas de imposto de renda recomendada pelo princípio do benefício”.

O ponto fundamental na interpretação proposta por Murphy e Nagel é a diferença que eles estabelecem entre pagar impostos na proporção dos benefícios recebidos e ser onerado, em termos reais, na proporção dos benefícios recebidos. De acordo com a interpretação que eles propõem, o princípio exige que as pessoas sejam oneradas em termos reais na proporção dos benefícios recebidos. Na prática, isso implicará um resultado totalmente distinto da tributação proporcional proposta por Hayek.

Na interpretação de Hayek, se uma pessoa se beneficia muito mais que as outras com a segurança do Estado, por exemplo, ela teria de pagar tributos proporcionalmente maiores. Isto é, as alíquotas serão as mesmas, mas sua incidência sobre bases de cálculo diferentes implicará em tributos um pouco maiores.

Na interpretação de Murphy e Nagel não é a quantia de dinheiro a ser paga que deve aumentar com o aumento dos benefícios recebidos. Em vez disso, quem recebe mais deve ser mais onerado em termos reais. Isto é, a pessoa que recebe mais segurança do Estado deveria ter que suportar um sacrifício proporcionalmente maior que a pessoa que recebe menos. Ora, como a utilidade marginal do dinheiro é decrescente – ou seja, como quanto mais dinheiro cada um tem, menos importante são os últimos reais – para haver aumento de sacrifício, em termos reais, o montante a ser pago pelo que recebe mais segurança do Estado não será proporcionalmente maior, mas provavelmente muito maior que isso.

4. Considerações Finais

O tema da justiça tributária é tratado na literatura econômica com as figuras da equidade horizontal e vertical. Na literatura jurídica esses conceitos correspondem aproximadamente ao que os juristas chamam de igualdade formal e material. De acordo com os princípios da equidade vertical e igualdade material, alguns indivíduos estão em posição de pagar tributos mais altos que os outros. Esses princípios tratam, portanto, das exigências de justiça com relação a pessoas que estão em situação desigual. Surge então o problema de saber quem está em posição de pagar tributos mais altos, isto é, qual a desigualdade que deve ser tomada considerada para efeito do estabelecimento de tratamento desigual e quanto mais este que está em posição diferente deve pagar mais que os outros.

Uma maneira de se estabelecer diferenças entre os contribuintes é por meio do princípio do benefício. Os indivíduos diferenciam-se entre si à medida que recebem e se beneficiam dos serviços governamentais de maneira distinta. De acordo com o referido princípio, essa diferença deveria determinar as diferenças na tributação.

A aparente simplicidade deste princípio revela-se falsa quando se passa a sua aplicação concreta. Afinal, como devem ser estabelecidas as alíquotas de um sistema tributário fundado no princípio do benefício? Se vigente tal sistema de tributação, quem acabaria sendo mais tributado, os mais ricos ou os mais pobres?

O objetivo deste trabalho foi mostrar como há três interpretações diferentes do referido princípio e analisá-las apontando as diferenças entre elas. Nesse sentido

mostrou-se como, para Simões e Hugon, a aplicação prática do princípio do benefício implicaria uma tributação maior para os mais pobres, pois estes receberiam mais serviços do Estado. Em seguida, mostrou-se como, em um segundo grupo, situam-se autores como Hayek, para quem o princípio do benefício implicaria uma tributação proporcional. À medida que o serviço fundamental prestado pelo Estado é, para ele, a segurança, a renda seria uma medida do benefício de cada um e a tributação, portanto, deveria ser proporcional à renda de cada um. Por último, Murphy e Nagel apontam que a aplicação do princípio do benefício deveria conduzir não a um aumento da quantia a ser paga, mas a um aumento nos sacrifícios das pessoas que mais se beneficiam. E que, dada a decrescente utilidade marginal do dinheiro, isso deveria conduzir a um aumento na tributação muito mais que proporcional.

5. Referências

1. FRIED, Barbara. "The Puzzling Case for Proportionate Taxation". In: *Chapman Law Review*, n. 1, vol 2, 1999, p. 157-195.
2. HAYEK, F. *The Constitution of Liberty*. South Bend, Indiana: Gateway Editions Ltd, 1959.
3. HUGON, Paul. *O Imposto. Teoria Moderna e Principais Sistemas*. São Paulo: Editora Renascença, 1945.

4. MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1974.

5. MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. *Public Finance in Theory and Practise*. 5ª edição, Nova York: Mcgraw-hill, 1989.

6. MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

7. SELIGMAN, Edwin. *El Impuesto Progressivo en la Teoria y en la Práctica*. Madrid: Libreria General de Victoriano Suárez, 1913.

8. SILVA, Fernando Antonio Rezende. *Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Atlas, 1979.

9. SIMÕES, José Martinho. *Finanças*. Coimbra: Livraria Neves, 1920.

10. STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. 3ª edição. Nova York/Londres: W.W. Norton and Company, 1999.

11. THORNDIKE, Joseph e VENTRY JR. (eds.), Dennis. *Tax Justice*. Washington, D.C.: The Urban Institute Press, 2002.