

# A TRIBUTAÇÃO INDIRETA SOB A ÓTICA DA TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS

## THE INDIRECT TAXATION UNDER JOHN RAWLS' THEORY OF JUSTICE

Eduardo de Abreu Moraes<sup>1</sup>

### RESUMO

O objetivo desse artigo é o de avaliar se a Tributação Indireta, dentro do pensamento de John Raws, é o modo mais justo de se tributar, ou se a tributação direta seria mais adequada. Inicialmente o problema foi aperfeiçoado no sentido de contrapor o princípio da Capacidade Econômica Subjetiva e o Princípio da Seletividade. Foram também investigados os fundamentos da Teoria da Justiça de John Raws, como a posição original e os dois princípios de justiça dela derivados. A conclusão foi no sentido de que a Tributação Indireta, em si, não é incompatível com uma sociedade justa, mas que os seus efeitos são, em regra, agravantes das desigualdades econômicas e sociais. Dentro da lógica do pensamento de Rawls, e apesar de sua opinião aparentemente paradoxal sobre o assunto, faz muito mais sentido, para uma sociedade justa, que o sistema tributário se assente sobre tributos que levam em consideração aspectos pessoais, subjetivos, da capacidade econômica do contribuinte, para que as alíquotas possam ser adequadamente graduadas e o princípio da diferença obedecido.

Palavras-chave: rawls, tributação, progressividade

### ABSTRACT

The aim of this article is to assess whether the Indirect Taxation within the thought of John Raws is the fairest way to tax or if direct taxation would be more appropriate. Initially, the problem was improved in order to counteract the principle of Subjective Economic Capacity and The Selectivity Principle. We also investigated the foundations of John Raws' Theory of Justice as the original position and the two principles of justice derived from it. The conclusion was to the effect that the Indirect Taxation itself is not incompatible with a just society but that their effects are, once they aggravate economic and social inequalities. Within the logic of Rawls' thought, and despite its

---

<sup>1</sup> Bacharel em Direito pela UFMG. Graduando em Ciências Econômicas pela UFMG.

seemingly paradoxical view on the subject, it makes much more sense for a just society that the tax system is based on taxes that take into consideration aspects of personal subjective economic capacity of the taxpayer

Keywords: rawls, taxation, progressivity

## INTRODUÇÃO, OBJETIVO, E MÉTODO DO TRABALHO

Um das situações jurídicas no ordenamento brasileiro que mais geram controvérsias acerca de sua justeza é a tributação indireta, que incide sobre o consumo. A causa dessa controvérsia reside no fato de que ao adquirir uma mercadoria ou um serviço, o consumidor final, que, economicamente, suporta o ônus tributário, não tem sua capacidade econômica subjetivamente aferida. O atual sistema de tributação sobre o consumo utiliza o princípio da seletividade, que tributa de maneira mais intensa bem menos essenciais. Dessa forma, a tributação indireta possui um foco exclusivo no bem ou no serviço adquirido, e deixa de lado os aspectos pessoais do consumidor final, contribuinte de fato do tributo.

Percebe-se, dessa maneira, a importância da questão: é justo tributar uma pessoa tomando como base somente o bem ou serviço consumido, ou o correto seria levar em conta sua capacidade econômica subjetiva?

Muito além de ser uma questão de análise jurídico-normativa, trata-se de uma questão de Justiça Tributária, que pode servir até mesmo para questionar ou confirmar o atual paradigma de tributação indireta no Brasil.

O objetivo desse *paper* será, portanto, investigar a justeza da tributação indireta nos moldes atuais. Mais especificamente, esse trabalho irá questionar se o critério objetivo (tributar de acordo com o bem adquirido) é menos justo que o critério subjetivo (tributar de acordo com a pessoa).

Para tentar chegar a uma resposta, adotaremos como marco teórico a Teoria da Justiça de John Rawls. Rawls foi um filósofo norte-americano (1921-2002) cuja obra e pensamento “representaram um verdadeiro divisor de águas na história do pensamento contemporâneo”

(APPIO, 2007). Raws está no centro de vários debates envolvendo diferentes concepções contemporâneas de Justiça e, por isso, é adequado utilizar o seu pensamento como um prisma para analisar a justiça ou a injustiça da tributação indireta nos moldes atuais.

O trabalho adotará o seguinte método: primeiro será apresentado um exemplo para demonstrar o problema da Justiça da Tributação Indireta e explicitar o embate que existe entre o critério subjetivo (pessoal) e critério objetivo (princípio da seletividade). Posteriormente será demonstrado qual é o tratamento jurídico dado à questão, tanto do ponto de vista da norma constitucional, quanto do ponto de vista da doutrina jurídica. Depois, será utilizada a Teoria da Justiça proposta por John Rawls para tentar lançar uma luz sobre o problema. Por fim, tentaremos chegar a uma conclusão acerca da justiça da tributação indireta.

## O PROBLEMA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Para fins de se averiguar a justiça por detrás do atual sistema, é necessário fazer algumas comparações, pois, na lição de Misabel Derzi:

“A comparabilidade e a relação proporcional estão por detrás de todas as distintas e divergentes concepções de igualdade material (e de justiça). Ninguém é feliz ou infeliz, rico ou miserável, a não ser quando comparado.”(DERZI, 2010, pag. 1092)

Portanto, tome-se o exemplo de uma pessoa que auferiu R\$ 50.000,00 por mês durante o ano de 2010 e outra que recebeu um salário de R\$ 1.450,00. A pessoa mais rica, por ter incorrido em maior renda, irá pagar, a princípio, 27,5% de Imposto de Renda Pessoa Física, enquanto o cidadão mais pobre será isento para esse imposto<sup>2</sup>. Entretanto, se essas duas pessoas comprarem máquinas de lavar idênticas, de mesmo preço, mesmo que o cidadão mais rico compre parcelado, eles irão arcar com um ônus econômico-tributário de 20% para o IPI<sup>3</sup>, fora outros tributos que incidem sobre o consumo. Isso ocorre porque o imposto de renda de pessoa física é um tributo direto, que afeta diretamente o patrimônio do contribuinte, e que leva em consideração aspectos econômicos subjetivos de quem paga o tributo. Já o IPI, e demais impostos indiretos, são pagos, em regra, pelo comerciante que vende o produto, mas tem o seu ônus econômico repassado ao

---

2 Vide tabela do IRPF: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/tabprogressiva20022011.htm>

3 Fonte: Tabela do IPI. Item 8450.11.00, uso domiciliar. <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/tipi/TIPI%20-%20S%20-%20SE%C3%87%C3%83O%20XVI.doc>

consumidor final. Essa situação demonstra que duas pessoas, desiguais, recebem tratamentos desiguais pelo IRPF mas tratamento igual pelo IPI.

Ainda com relação ao exemplo acima, poderia-se argumentar que duas pessoas, ainda que em situações econômicas diversas, deveriam pagar o mesmo tanto de tributo indireto pois estão consumindo um mesmo bem. Seria razoável, talvez, imaginar que o consumo de produtos idênticos iguala, naquele ato, pessoas diferentes, e que, portanto, o valor do tributo deveria ser o mesmo.

Vale a pena ainda ressaltar as situações em que pessoas possuem a mesma condição econômica, compram um mesmo bem, mas necessitam daquele bem em medidas diferentes. Em outras palavras, caso um bem seja mais essencial para uma pessoa do que para outra, e, portanto, uma pessoa tenha uma margem de escolha (entre comprar ou não comprar) diferente da outra, seria justo tributa-las com a mesma intensidade?

É o caso, por exemplo, dos produtos de maquiagem, que incorrem em uma alíquota de 22% de IPI. Algumas doenças dermatológicas como o vitiligo e a má formação vascular (mancha do vinho do porto) exigem que o seu portador use maquiagem para camuflar manchas no rosto e nas mãos. Esse tipo de doença pode ser extremamente estigmatizante caso as manchas não sejam devidamente disfarçadas, o que pode dificultar o convívio social dessa pessoa (NERY, 2012, pag. 67). Nesse caso fica evidente que o que é supérfluo para alguns é essencial para outros.

Antes de adentrar na discussão filosófica acerca da Justiça da Tributação Indireta, faz-se necessário investigarmos os fundamentos jurídicos do tema. Não podemos nos olvidar que o objeto de estudo desse artigo é um conjunto de regras e princípios normativos, e que análises filosóficas devem incidir não somente sobre os efeitos ou manifestações desses institutos jurídicos, mas sobre as suas bases, seus fundamentos, e seus mecanismos constitucionais.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS DO PROBLEMA.

A atual Constituição da República Federativa do Brasil determina no seu art. 145, § 1º:

“§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a

capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

O parágrafo acima faz referência ao Princípio da Capacidade Econômica, um dos mais importantes princípios tributários, e, ao mesmo tempo, um dos menos respeitados. Apesar do referido mandamento constitucional, os impostos sobre o consumo, como já foi explicado anteriormente, não possuem caráter pessoal e não são graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. A situação é ainda mais crítica quando se constata que “o sistema tributário nacional continua assentado em tributos que oneram, sobretudo, o consumo, de modo regressivo”(DERZI, 2010, 1345).

De qualquer forma, de acordo com a melhor doutrina, o Princípio da Capacidade Econômica é o grande princípio norteador da graduação dos impostos. Nas palavras de Misabel Derzi, “no Direito Tributário, o grande critério de comparação, que direciona as normas, especialmente aquelas relativas a impostos, é a capacidade econômica, expressamente adotado no art. 145, § 1º.”(DERZI, 2010, pag. 865).

Entretanto, a doutrina entende que nem sempre é possível aplicar o Princípio da Capacidade Econômica. É o caso dos tributos sobre o consumo, nos quais, em tese, seria impossível avaliar o perfil econômico de quem suporta o ônus tributário. Sobre o tema, leciona a Prof.<sup>a</sup> Misabel Derzi:

“O art. 145, § 1º, fala em pessoalidade sempre que possível. A cláusula sempre que possível não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte.

[...]

A doutrina costuma apontar a hipótese dos impostos que são suportados pelo consumidor final, como exemplo de tributação não pessoal. É que, nos impostos incidentes sobre a importação, a produção ou a circulação, o sujeito passivo que recolhe o tributo aos cofres públicos (o industrial ou o comerciante), transfere a um terceiro, o consumidor final, os encargos tributários incidentes. Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo. **Por isso, a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece em substituição, o princípio da seletividade** para o Imposto sobre Produtos Industrializados e para o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços nos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III.”(DERZI, 2010, pag. 1097).

Como explicado pela ilustre professora Misabel Derzi, o princípio da capacidade econômica, em sua acepção ideal (pessoal, subjetiva) não é aplicável a certos tipos de tributo. Por isso, em substituição, utiliza-se o Princípio da Seletividade.

Conclui-se, portanto, que a análise acerca da justiça da tributação indireta precisará se debruçar sobre a adequação ou inadequação desses princípios (capacidade econômica e seletividade) sob o ponto de vista da teoria de John Rawls.

## FUNDAMENTOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA

Conforme leciona Becker:

“Antiquíssimo é o princípio de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade, em razão da sua força econômica. [...] Este **princípio se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de justiça distributiva** formulado pelos filósofos gregos e reaparece na filosofia escolástica, quando recompõe o sistema aristotélico consoante os princípios da teologia católica.” (BECKER, 2010, pag. 513).

Becker explica que a expressão “capacidade contributiva” já é utilizada desde a Idade Média:

“A locução *capacidade contributiva* é antiga como a Ciência das Finanças e até mais antiga porque, como se convencionou fixar o início desta Ciência com o começo do estudo das disciplinas econômicas mediante método rigoroso e sistemático, então, pudesse considerar que o emprego da locução “capacidade contributiva” é ainda mais antigo que a própria Ciência das Finanças.” A expressão “capacidade contributiva” foi usada por diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da Idade Moderna. Esta locução encontra-se na ‘Elizabethen poor law’ e também na legislação fiscal das colônias inglesas da América”(BECKER, 2010, pag. 513)

Roque Antônio Carrazza relaciona ainda o princípio com os ideais republicanos:

“O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípios da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.”(CARRAZZA,

2000, pag. 65).

Percebe-se que o princípio da capacidade econômica do contribuinte é um desdobramento do princípio da igualdade, segundo o qual “todos têm de ser tratados igualmente na medida que se igualem e desigualmente na medida em que se desigualem, quer perante a ordem jurídica (igualdade formal), quer perante a oportunidade de acesso aos bens da vida (igualdade material) (...).” (CUNHA, 2009, p. 658)

Ainda na lição de Roque Antônio Carrazza, “intimamente ligado ao princípios da igualdade, [o princípio da capacidade contributiva] é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal*.”(CARRAZZA, 2000, pag. 65)

Entretanto, apesar de ser considerado um princípio de suma importância, a doutrina é praticamente uníssona no sentido de que não é possível aplicar o princípio da capacidade econômica subjetiva nos tributos sobre o consumo, já que o ônus econômico é suportado pelo consumidor final e seria impossível aferir qual a capacidade econômica desse contribuinte de fato. Utiliza-se, para esses tributos, o Princípio da Seletividade

## FUNDAMENTOS DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

O Princípio da Seletividade fundamenta-se na premissa de que bens menos essenciais devem ser tributados com maior intensidade, enquanto bens mais essenciais devem ser menos tributados, ou até mesmo, isentos. No fundo, trata-se de uma tentativa indireta de se alcançar a capacidade econômica do consumidor daquele produto. Ou seja, se não é possível aferir a condição econômica do contribuinte de fato, lança-se mão de uma grande pressuposição legislativa: se um bem é supérfluo, ele deve estar sendo consumido por uma pessoa mais rica, e, logo, com maior capacidade econômica.

Sobre o princípio da seletividade, leciona o tributarista Henrique Napoleão:

“Já a técnica da seletividade em função da essencialidade consiste em aplicar alíquotas

menores para produtos, bens ou serviços essenciais, e maiores quanto menor for o seu grau de essencialidade – ou quanto mais supérfluos forem eles. Para ilustrar, a partir dessa técnica o Estado aplicaria, e.g., uma alíquota maior no imposto sobre circulação de mercadorias incidente sobre um pote de caviar, e uma alíquota menor (ou nula) no imposto incidente sobre o arroz e o feijão. Nesse caso, presume-se que quem consome o bem supérfluo, como o pote de caviar, tem mais condições de contribuir para o fundo público do que aquele que consome o arroz e o feijão.”(ALVES, 2012)

O renomado jurista Sacha Calmon critica o Princípio da Seletividade:

“Nos impostos que percutem (chamados de “indiretos” ou de “mercado”) entra em cena o contribuinte de fato, diferente do *de jure*, e a capacidade contributiva realiza-se imperfeitamente. É o caso das alíquotas menos gravosas do IPI e do ICMS. **Supõe-se que os de menor renda (contribuintes de fato) consomem artigos necessários tão somente a uma existência sofrida, e, por isso, as alíquotas são reduzidas, ou mesmo isenções são dadas.** Ocorre que tanto compra feijão José da Silva quanto Ermírio de Moraes, com o rico industrial se beneficiando dos favores pensados para José.”(COELHO, 2000, 83)

O exemplo acima trazido pelo Professor Sacha Calmon, demonstra como é falho o princípio da seletividade. O legislador, ao escolher quais bens merecem uma tributação menor, pressupõe que os de baixa renda só consomem “artigos necessários tão somente a uma existência sofrida”. Ao revés, equipamentos como geladeiras e computadores incorrem numa alíquota de 15% para o IPI<sup>4</sup>.

Em outras palavras, o legislador, ao aplicar o princípio da seletividade, “atira no escuro” tentando adivinhar o que é, na visão deles, mais ou menos essencial ao consumo.

## SÍNTESE DA TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS

Como o presente trabalho se propõe a analisar a tributação indireta – mais especificamente o embate entre o princípio da capacidade econômica e o princípio da seletividade - pela Teoria da Justiça de John Rawls, faz-se necessária uma síntese do pensamento do referido filósofo.

Em primeiro lugar, deve-se ressaltar que a Teoria da Justiça de Rawls tem como objetivo elaborar um modelo abstrato de como devem funcionar as estruturas básicas de uma sociedade justa:

---

4 <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/tipi/TIPI%20-%20S%20-%20SE%C3%87%C3%83O%20XVI.doc>

“Meu objetivo é apresentar um conceito de justiça que generalize e leve a um nível mais alto de abstração a difundida teoria do contrato social, tal como se encontra formulado por Locke, Rousseau e Kant. Para chegarmos a tanto, não devemos considerar o contrato original como um contrato para entrar numa sociedade particular, ou para iniciar uma forma particular de governo. **Melhor seria que a ideia principal fosse que os princípios de justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto do acordo original. Estes princípios são os que pessoas livres e racionais, reunidas pelos mesmos interesses, adotariam inicialmente quando todos estivessem numa posição de igualdade, para definir os termos fundamentais da associação que estariam fazendo.** Estes princípios irão regular todos os futuros entendimentos; iriam especificar os gêneros de cooperação social que poderiam vir a ser incluídos no governo, assim como determinariam as formas de governo. A esta maneira de ver os princípios de justiça chamaremos de justiça como equidade. (RAWLS, 1981, pag. 33) (grifamos)

É importante frisar que a posição original, hipotética, prevista por Rawls, na qual é firmado o acordo que estabelece o funcionamento de um governo, tem por objetivo orientar o raciocínio no sentido de revelar quais são os princípios mais justos, mais equânimes, em uma sociedade. Há uma tentativa de afastar interesses particulares que ameacem a confecção de princípios verdadeiramente justos. Essa situação inicial, portanto, possui algumas características que viabilizam a depuração dos princípios basilares de uma sociedade justa. Na precisa lição de Roberto Gargarella sobre a posição inicial:

“A situação hipotética que Rawls supõe tende a refletir sua intuição de que a escolha de princípios morais não pode estar subordinada a nossas situações particulares. Para impedir a influência indevida das circunstâncias próprias de cada um, Rawls imagina uma discussão realizada por indivíduos racionais e interessados em si mesmos, que se propõe a eleger – por unanimidade, e depois de deliberar entre eles – os princípios sociais que deverão organizar a sociedade. Os sujeitos que Rawls imagina surgem afetados por uma circunstância particular. Ocorre que estão sob um “véu da ignorância”, que os impede de conhecer qual é a sua classe ou seu *status* social, a sorte ou desventura que tiveram na distribuição de capacidades naturais, sua inteligência, sua força, sua raça, a geração a qual pertencem etc. Tampouco conhecem suas concepções do bem ou suas propensões psicológicas específicas. Por outro lado, esse “véu” não os impede de reconhecer certas proposições gerais, tais como as descobertas básicas que as ciências sociais fizeram em matéria de economia, psicologia social etc. Em suma, o que os citados agentes desconhecem é qualquer informação que lhes permita orientar a decisão em questão de seu próprio favor.” (GARGARELLA, 2008, pag. 21)

Diante desse quadro, Rawls conclui que os deliberantes cobertos pelo “véu da ignorância” chegariam a dois princípios norteadores de todas as instituições governamentais de uma sociedade justa e equânime:

“O primeiro dos dois princípios poderia ser formulado como segue: primeiro – cada pessoa deve ter a mais ampla liberdade, sendo que esta última deve ser igual à dos outros e a mais extensa possível, na medida em que seja compatível com uma liberdade similar de outros indivíduos. Segundo – as desigualdades econômicas e sociais devem ser combinadas de

forma a que ambas (a) correspondam à expectativa de que trarão vantagens para todos, e (b) que sejam ligadas a posições e a órgãos abertos a todos.”(RAWLS, 1981, pag. 67)

Esses dois princípios de justiça são a base da Teoria de John Rawls, e, portanto, eles serão o parâmetro para comparar qual princípio tributário seria mais justo: o princípio da capacidade econômica (praticamente inexistente nos tributos indiretos) ou o princípio da seletividade (largamente aplicado aos tributos indiretos). De qualquer forma, é o segundo princípio – chamado de Princípio da Diferença – que parece ser o parâmetro mais adequado para analisar questões tributárias, visto que trata diretamente de como a sociedade irá lidar com pessoas em diferentes situações econômicas e financeiras.

De qualquer forma, parece muito claro que esses princípios basilares dizem respeito muito mais aos efeitos dos institutos sociais, do que às próprias características desses institutos. Em outras palavras, esse dois princípios propostos por Rawls não prescrevem, a rigor, como devem ser elaborados os mecanismos governamentais, mas, ao revés, indicam quais efeitos esses mecanismos sociais devem proporcionar aos membros da comunidade.

Portanto, uma tributação justa, seguindo a lógica do pensamento de John Rawls, é uma tributação que:

- Obedecendo o primeiro princípio: não impeça ou não dificulte exageradamente as liberdades individuais ou o gozo de certos direitos.
- Obedecendo o segundo princípio: faça com que as diferenças econômicas e sociais entre contribuintes sejam benéficas à sociedade como um todo, ou melhor, tragam ganhos para os que se encontram em pior situação.

No próximo tópico desse artigo, serão estudados quais são os efeitos que uma tributação indireta (menos focada na capacidade econômica do contribuinte) geram na sociedade e, portanto, se esse modelo de tributação é mais ou menos adequado à teoria de John Rawls.

## EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NA SOCIEDADE

Em 1857, o economista e estatístico alemão Ernst Engel formulou uma regra econômica, empiricamente comprovada, que relacionava as receitas de uma pessoa com o quanto que ela gastava, proporcionalmente, com comida (HOUTHAKKER, 1957). A conclusão de Engel foi no sentido de que quanto maior a renda, menos se gasta proporcionalmente com comida. Desde então, essa Lei de Engel foi testada e comprovada inúmeras vezes inclusive com outros produtos essenciais além da comida. Conclui-se, portanto, que quanto mais pobre uma pessoa, maior será a parcela de sua renda dedicada ao consumo.<sup>5</sup>

Dessa forma, um sistema tributário indireto, que se concentra nas exações sobre o consumo, será, conseqüentemente, regressivo, ou seja, quanto mais pobre o contribuinte, maior a carga tributária por ele assumida.

Mais especificamente sobre o sistema tributário brasileiro leciona Misabel Derzi, “O sistema tributário nacional continua assentado em tributos que oneram, sobretudo, o consumo, de modo regressivo.”(DERZI, 2010, 1345)

Sacha Calmon, ainda sobre a tributação eminentemente indireta do Brasil, observa:

“Ocorre que depois de plasmar a regra do § 1º do art. 145, o constituinte de 1988, dada a extrema constitucionalização do Direito Tributário e o cariz exauriente do nosso sistema de repartição de competências tributárias, ele próprio definiu os fatos geradores e, indiretamente, os contribuintes de todos os impostos e contribuições sociais do sistema tributário, optando pela tributação indireta sobre o consumo e a impessoalidade, como do agrado de Gandra Martins sem as vantagens por ele apregoadas. Alias, nem os EEUU (Estados Unidos da América) de Regan e Bush, nem a Inglaterra dos conservadores, países de alta homogeneidade social, colheram frutos da tributação indireta em detrimento da direta. Os ricos ficaram mais ricos, os pobres mais pobres. Na Europa Ocidental, contudo, os impostos diretos formam 60% da receita tributária, e os indiretos 40%. No Brasil é o contrário. De se concluir que a tese dos impostos indiretos como propulsores do desenvolvimento não tem razão de ser. As taxas de poupança e investimento não aumentaram, em que pese a insuficiente tributação da renda e dos patrimônios, a qual ensejaria a propensão para poupar e investir.” (COELHO, 2000, pag. 76)

---

5 “In that year, Ernst Engel (1821-1896) published a study on the conditions of production and consumption in the Kingdom of Saxony, in which he formulated an empirical law concerning the relation between income and expenditure on food. Engel's law, as it has since become known, states that the proportion of income spent on food declines as income rises.”

Alexandrine Brami-Celentano e Carlos Eduardo Carvalho, em artigo publicado em 2007, demonstram que a carga tributária brasileira é tão elevada quanto a de países da Europa Ocidental e, além disso, concentrada no consumo, e, portanto altamente regressiva.

“A estrutura tributária brasileira se caracteriza pelo predomínio da tributação indireta, ao lado de complexos mecanismos voltados para sustentar a composição federativa que articula os diferentes grupos e interesses dos Estados e regiões com a União. A carga tributária total atingiu o recorde de 37,37% do PIB em 2005, mais de 12 pontos acima dos 25,72% do PIB em 1993, às vésperas do Plano Real (BRASIL, 2001, 2006). Trata-se de um verdadeiro paradoxo: a pressão fiscal vai além de um terço da renda nacional, proporção semelhante aos níveis da Europa Ocidental; mas o país, campeão de desigualdade, ocupa a 69ª posição no ranking do IDH das Nações Unidas, a despeito de contar com políticas sociais razoavelmente desenvolvidas (UNITED NATIONS..., 2006, p. 302).

[...]

No Brasil, a metade da tributação provém do consumo, 48,49% do total (BRASIL, 2006a), sem contar diversas taxas (para limpeza urbana e iluminação pública, por exemplo) criadas ad hoc pelos governos locais. Os impostos sobre valor agregado (ICMS, IPI) e faturamento (ISS) representam 26,76% do total das receitas, com mais 22,98% gerados por contribuições sociais (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Programa de Integração Social – PIS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF) e econômicas (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, dentro das quais a CIDE combustíveis) arrecadas pela SRF.

[...]

As rendas mais altas são ainda mais protegidas porque a tributação sobre o patrimônio é pequena, apenas 3% das receitas públicas, e muito desproporcional à sua distribuição – a renda de 5 mil famílias equivale a 45% do PIB (POCHMANN et al., 2004). A tributação sobre o patrimônio atinge principalmente imóveis (Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, de competência municipal) e veículos (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, de competência estadual). A tributação sobre heranças e doações, reduzida nos países desenvolvidos (0,21% do PIB, em média), é insignificante no Brasil (o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD estadual mantém-se estável, em torno de 0,04% do PIB) (ANDRADE et al., 2000).”(BRAMI, 2007, pag. 46)

A consequência desse cenário não poderia ser outra senão a concentração de renda, a desigualdade social, e o subdesenvolvimento. A dura crítica de Aliomar Baleeiro não poderia ser, infelizmente, mais verdadeira e atual:

“Tudo leva a crer que os embaraços à expansão econômica do Brasil provêm de causas ligadas ao baixo nível de vida e de cultura da maior parte da população, salários vis, inúmeras restrições aos investimentos estrangeiros, falta de transporte e combustíveis, de capacidade técnica, juros excessivamente altos que restringem o volume das operações, preço com margem de lucro elevadíssimo, **tributação real e regressiva**. Esses vícios da nossa economia podem ser corrigidos, em sua maior parte, por diretriz política ou administrativa adequada, a qual as armas fiscais emprestariam incontestável eficácia.”(BALEEIRO, 2010, pag. 1342)(grifamos)

Diante de todo o exposto, não é difícil concluir que, sem dúvida, um sistema tributário baseado especialmente na tributação indireta não coaduna com os dois princípios basilares de uma sociedade justa propostos por John Rawls, em especial com Princípio da Diferença. O raciocínio é simples. A tributação indireta não leva em conta aspectos pessoais da capacidade econômica do contribuinte, ao revés, lança mão do Princípio da Seletividade cujo foco está nos produtos consumidos. Por não levar em conta aspectos pessoais, a alíquota aplicada nos impostos sobre o consumo é a mesma para todas as pessoas. Conforme foi demonstrado, quanto mais pobre é uma pessoa, maior a parcela da sua renda convertida em consumo de alimentos e bem essenciais. E como não há uma progressão de alíquotas nos tributos indiretos, os contribuintes mais pobres pagam, proporcionalmente, mais tributo que os ricos.

O Princípio da Diferença de Rawls determina que as diferenças econômicas e sociais entre os membros de uma sociedade devem ser revertidas (ou pelos menos haver essa expectativa) em ganhos para a coletividade. Entretanto, em um sistema baseado em tributação indireta, com alíquota fixa (não graduada segundo a capacidade econômica), há um nítido privilégio dos mais ricos, e, conseqüentemente, um prejuízo muito grande para os mais pobres. A consequência desse tipo de sistema é a tendência de aumento das desigualdades econômicas e sociais, o que significa uma postura diametralmente oposta da prevista no Princípio da Diferença de Rawls.

É possível, até mesmo, questionar a tributação indireta nos moldes atuais pela ótica do primeiro princípio basilar proposto por Rawls, que determina que cada pessoa deve ter a mais ampla liberdade, sendo que esta última deve ser igual à dos outros e a mais extensa possível, na medida em que seja compatível com uma liberdade similar de outros indivíduos. Um cidadão pobre que está inserido num sistema tributário que onera principalmente o consumo, não terá as mesmas condições de consumir os mesmos bens que uma pessoa mais rica. Importante ressaltar que não está a se falar de bens ditos supérfluos ou de luxo. Caso um rico e um pobre queiram comprar um mesmo computador, ou um automóvel com os mesmos itens opcionais de segurança, o pobre, por incorrer na mesma tributação do rico, mas possuir renda menor, terá menos liberdade de escolha e, conseqüentemente, menos capacidade de gozar o seu direito de consumo. Em outras palavras, um sistema de tributação baseado nos tributos sobre o consumo e com alíquotas não graduais faz com que o governo trate igualmente pessoas desiguais.

Parece, portanto, muito claro que dentro da lógica do pensamento de John Rawls, deve-se afastar a todo custo um sistema tributário baseado na tributação indireta, sobre o consumo, sem progressão de alíquotas.

Entretanto, não parece ser essa a opinião do próprio John Rawls, conforme será explicado no próximo tópico.

## O PARADOXO DE JOHN RAWLS QUANTO A TRIBUTAÇÃO INDIRETA – SOBRE O CONSUMO

Em determinado momento de sua obra *Uma Teoria da Justiça*, John Rawls trata sobre os fundamentos institucionais da justiça distributiva. Trata-se de uma verdadeira tentativa de esmiuçar e desdobrar os dois princípios fundamentais da posição inicial e traçar o funcionamento de alguns mecanismos sociais. Há um nítido objetivo extrafiscal de distribuição, de redução das desigualdades econômicas e sociais:

“Finalmente, há um ramo da distribuição. Sua tarefa consiste em preservar uma justiça aproximada, em parcelas distributivas, através da tributação e dos necessários ajustes nos direitos de propriedade. Precisam ser distinguidos dois aspectos deste ramo. Primeiro que tudo, impõe uma quantidade de impostos sobre heranças e presentes e estabelece restrições aos direitos de doar. O propósito destas disposições e regulamentações não é coletar recurso (liberar recursos para o governo) e sim, gradual e continuamente, corrigir a distribuição da riqueza e evitar concentrações de riqueza em prejuízo do equitativo valor da liberdade política e da equitativa igualdade de oportunidade.” (RAWLS, 1981, pag. 216)

Mais adiante, no entanto, Rawls, paradoxalmente, defende um sistema de tributação, não progressivo, sobre o consumo:

“A segunda parte do ramo de distribuição é um esquema de tributação, pra coletar os recursos requeridos pela justiça. Os recursos sociais precisam ser liberados ao governo, de maneira que possam prover os bens públicos e tornar necessários os pagamentos de transferência para satisfazer o princípio de diferença. Este problema oertence ao ramo da distribuição, desde que o peso da tributação seja igualmente compartilhado e vise ao estabelecimento de justos acordos. **Deixando de lado muitas complicações, valeria a pena notar que um imposto proporcional à despesa pode ser parte de um esquema tributário.**” (RAWLS, 1981, pag. 216)

Essa aparente incoerência intrigou muitos estudiosos de Rawls, como Linda Sugin:

“Rawls wrote a great deal about economic justice generally, but very little about taxation in particular, and what he did say is puzzling. He preferred a consumption tax to an income tax, and he suggested that such a tax could have flat rates. This is surprising because Rawls's broader conception of economic justice e.g., the famous difference principle,

manifests great concern for the least advantaged in society, and a flat, consumption-based tax is quite generous to the rich, as compared to alternatives such as a progressive income or wealth tax. The architect of the difference principle, which demands that inequalities must be justifiable on the ground that they benefit the least well-off, may seem to be aligned, in matters of taxation, with Steve Forbes and Dick Armey. Does this make sense? I suggest that it does if we understand Rawls's theory to allow a variety of tax systems, depending on the other institutions of society and the operation of non-tax policies. Under certain circumstances, a flat consumption tax is perfectly consistent with Rawls's theory. Barbara Fried examines the flat aspect of Rawls's suggested tax scheme, and argues that a proportional (i.e., flat) tax seems clearly misplaced in Rawls's theory. She claims that Rawls's preference for a flat tax on account of its treating everyone in a uniform way "stands as an island of deontological rights swamped by a sea of redistribution," and is undermined by Rawls's own approval of a degressive tax, which is, in fact, progressive to some extent." She maintains that a flat rate makes no logical sense in Rawlsian theory, given the larger aims of the theory, and Rawls's view that income earned on account of talents is not deserved." Liberal egalitarians seem generally to favor progressive systems—i.e., systems in which tax liability increases as a share of the base as the base size increases." Murphy and Nagel ultimately endorse the principle of progressivity on egalitarian, welfare-based grounds, although they do not necessarily favor graduated rates." Ronald Dworkin's tax scheme, based on a hypothetical insurance model derived from his theory of equality of resources, is also progressive." (LINDA, 1991, pag. 1994)

A explicação de Linda Sugin somente corrobora que os dois princípios fundamentais da teoria da justiça de Rawls, em especial o princípio da diferença, não estão diretamente comprometidos com características tributárias específicas, mas sim o as consequências do sistema, como já havíamos concluído anteriormente. Na verdade, Rawls não é muito categórico ou enfático ao defender a tributação sobre o consumo, com alíquota única. Ele chega a dizer que ele estaria pressupondo que a renda seja equativamente ganha e alega ainda que um imposto anual sobre o consumo poderia admitir isenções aos dependentes e assim por diante, o que daria, na prática, um certo grau de progressividade e de obediência ao princípio da capacidade econômica.

Ao que parece, John Rawls tinha como objetivo defender um sistema tributário que estimulasse mais a produção e menos o consumo, no sentido de incentivar a inclusão de bens na economia e desestimular a sua retirada. Além do mais, Rawls escreve muito pouco sobre o assunto da tributação, e, talvez, ele não estivesse tão bem informado sobre os efeitos prejudiciais da tributação proporcional sobre o consumo em uma sociedade desigual.

Portanto, não deve ser levado com muito rigor a opinião de Rawls sobre sua preferência à tributação sobre o consumo e com alíquota única. Ao revés, a sua Teoria da Justiça indica no sentido oposto. O que deve ficar claro é que o princípio da diferença orienta as instituições sociais a aproveitarem as desigualdades econômicas para revertê-las em ganhos a toda comunidade e, inclusive, diminuir as desigualdades. Inclusive, como será desenvolvido mais adiante, a própria Constituição Brasileira de 1988 tem como um dos seus objetivos reduzir as desigualdades sociais.

O presente trabalho já demonstrou quais são os efeitos nocivos da tributação indireta, não progressiva, falta ainda demonstrar que uma tributação progressiva, que leva em conta a capacidade econômica do contribuinte, pode ajudar uma sociedade a cumprir o objetivo prescrito no princípio da diferença.

## **A EXTRAFISCALIDADE DA TRIBUTAÇÃO PESSOAL E AS DIMINUIÇÕES DAS DESIGUALDADES SOCIAIS E ECONÔMICAS**

Sobre o caráter extrafiscal dos tributos, diz Becker, (fazendo referência à lição de Aliomar Baleeiro em a “Introdução à Ciência das Finanças, 2ª ed., Rio de Janeiro, 1958, I, p. 258):

“Há cerca de cinco séculos, já eram percebidos os efeitos da tributação sobre redistribuição do capital e da renda entre os indivíduos e sobre a formação das classes sociais”(BECKER, 2010, pag. 628)

Becker continua no sentido de contrapor a visão “antiga” com a visão “nova” de tributo. A visão “antiga” trata o tributo como um mero instrumento de arrecadação fiscal. Já a visão “nova” de tributo reconhece seu caráter extrafiscal de intervenção do Estado na vida social:

“**A ideia de revolução social** pelo impacto dos tributos, em lugar da força das armas, começou realmente a definir-se na segunda metade do século passado.

[...]

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.” (BECKER, 2010, pag. 630)

Os trechos acima transcritos demonstram o poder de atuação do tributo na vida social. É razoável imaginar que esse poder deve cumprir os ideais e objetivos previstos na Constituição ou, pelo menos, não afronta-los. De qualquer forma, o art. 3º, III, da Constituição de 1988 estabelece:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”

Sobre o assunto, leciona o jurista Eros Roberto Grau:

**“O enunciado do princípio expressa, de uma banda, o recolhimento explícito de marcas que caracterizam a realidade nacional: pobreza, marginalização e desigualdades, sociais e regionais.** Eis um quadro de subdesenvolvimento, incontestado, que, todavia, se pretende reverter. Essa reversão nada tem, porém, em relação aos padrões do capitalismo, de subversiva. É revolucionária apenas enquanto voltada à modernização do próprio capitalismo. Dir-se-á que a Constituição, aí, nada mais postula, no seu caráter de Constituição dirigente, senão rompimento do processo de subdesenvolvimento no qual estamos imersos e, em cujo bojo, pobreza marginalização e desigualdades, sociais e regionais, atuam em regime de causação circular acumulativa – são causas e efeitos de si próprias.” (grifamos) (GRAU, 2012, pag. 215)

Além disso, o art. 23, inciso X, da Constituição estabelece:

“Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;”

Posto que a Carta Constitucional estabelece como objetivo fundamental a erradicação da pobreza e das desigualdades sociais, o sistema tributário, a princípio, deveria se estruturar de forma a ajudar no cumprimento desse mandamento constitucional, e não, como se já se demonstrou nesse trabalho, agrava-lo tributando menos (proporcionalmente) os mais ricos.

Com relação à progressividade pessoal dos impostos, o mestre Aliomar Baleeiro afirma com eloquência:

“Arma política de eficiência comprovada, **o imposto pessoal e progressivo poderá ser o instrumento surdo e adequado a uma revolução social**, sem 'sangue, suor ou lágrimas', mas, tão radical quanto as de caráter catastrófico que têm congestionado cemitérios, cárceres e orfanatos, apavorando as sociedades ameaçadas pela sua propagação insinuante e insidiosa”(grifamos)(BALEEIRO, 2010, pag. 1103)

Baleeiro continua:

“Mas a graduação dos impostos, como regra geral, **limitada apenas pelas possibilidades práticas**, para aplicação ao maior número possível de contribuintes, atentas às condições personalíssimas de cada um destes, representa a conjugação de dois ásperos problemas de técnica fiscal, já que os tributos ensejam maior ou menor tolerância à progressividade e à personalização.” (grifamos)(BALEEIRO, 2010, pag. 1103)

rata-se, além de uma questão jurídica, de uma questão ética. Mais uma vez esclarece o mestre Aliomar Baleeiro:

“**O princípio da tributação pessoal segundo a capacidade contributiva**, embora possa ser sustentado por critérios administrativos ou fiscais de eficácia, **repousa sobre a base ética de um ideal de justiça**. Se os membros de um grupo politicamente organizado são desiguais do ponto de vista econômico, paguem na medida das suas faculdades e disponibilidades. Tire-se o menos possível de quem apenas pode satisfazer as necessidades essenciais de um padrão de vida compatível com a dignidade humana. Recorra-se a quem colheu maior proveito da vida social”. (BALEEIRO, 2010, pag. 1103)

Por fim, vale a pena citar novamente a professora Misabel Derzi sobre o princípio da capacidade contributiva:

“**É que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco.**

Portanto, o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis, obrigatórios, não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei.” (grifamos).(DERZI, 2010. pag. 1091)

## CONCLUSÃO

Após analisar os fundamentos do problema da tributação indireta sob a ótica da Teoria da Justiça de John Rawls, conclui-se que a questão principal não é a forma de tributação, mas os seus efeitos. Os dois princípios, frutos da posição original, para uma sociedade justa são focados muito mais nos efeitos dos mecanismos sociais do que na sua eventual configuração. A consulta à doutrina jurídica e econômica foi clara no sentido de que a uma tributação que não leva em conta as características pessoais do contribuinte e se foca no consumo, com uma alíquota única para todas as classes econômicas, tende a gerar graves consequências de perpetuação e agravamento das desigualdades sociais. A conclusão é a de que a Tributação Indireta, em si, não é injusta, desde que ela esteja inserida numa sociedade com baixa desigualdade social, ou ainda, desde que sejam

criados mecanismos que permitam a progressão das alíquotas segundo a capacidade econômica do contribuinte de fato.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS e sites acessados:

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2ª edição. 2011. Editora Malheiros.

ALVES, Henrique Napoleão. *Tributação e Injustiça Social no Brasil*. Revista Espaço Acadêmico – nº 133 – Junho de 2012 – Mensal.

APPIO, Eduardo. Prefácio de “As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política. GARGARELLA, Roberto. 2007. São Paulo. Editora Martins Fontes.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. Editora Malheiros. 13ª edição. 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de Tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. - Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Banco Central do Brasil. [www.bcb.gov.br](http://www.bcb.gov.br)

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª Edição – São Paulo: Noeses, 2010.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.

BRAMI-CELENTANO; CARVALHO. A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal. Rev. Katál. Florianópolis

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5.ed. revista e atualizada de acordo com o Códig. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. Malheiros Editores. 2003.

CUNHA, Dirley. *Curso de Direito Constitucional*. Editora jusPodivm. 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Martins Fontes. 2008. 1ª ed.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. [www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)

JÚNIOR, Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 3ª edição. 2009. Editora JusPODIVM.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução Baptista Machado. - 8ª ed. - São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

Linda Sugin, Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems Symposium - Rawls and the Law: Panel VI: Property, Taxation, and Distributive Justice, 72 Fordham L. Rev. 1991 (2003-2004) Available at:  
[http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty\\_scholarship/59](http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/59)

MANKIWI, N. Gregory. *Introdução à Economia* / N. Gregory Mankiw; tradução Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima ; revisão técnica Carlos Roberto Martins Passos, Manuel José Nunes Pinto. - São Paulo : Cengage Learning, 2012.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 1. ed. 2010.

OLIVEIRA, SILVEIRA, OLIVEIRA, NERY. O impacto psicossocial do vitiligo em adolescente do sexo feminino: um relato de caso. *Adolesc. Saude*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 2,

Portal da Prefeitura de Belo Horizonte. <http://portalpbh.pbh.gov.br>

RAWLS, John. Uma teoria da justiça. Trad. de Vamireh Chacon. Brasília, Editora Universidade de Brasília, c1981.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. Leviaatã Fiscal: uma análise crítica do panóptico tributário. Rev. SJRJ, Rio de Janeiro, v. 19, n. 33, p. 97-112, abr. 2012

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SOUZA, Washington Peluso Albino. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. 6ª ed. Ltr Editora. São Paulo, 2005.

WOLFFENBÜTTEL, Andréa. Revista *Desafios do Desenvolvimento*. Novembro de 2004. Ano 1. nº 4. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.