



## FILOSOFIA POLÍTICA E TRIBUTAÇÃO: UMA INTRODUÇÃO\*

*POLITICAL PHILOSOPHY AND TAXATION: AN INTRODUCTION*

**Carlos Alexandre de Azevedo Campos\*\***

**Resumo:** O tributo é um instrumento político, econômico, social e, como tal, se abre a indagações e investigações que ultrapassam a dogmática jurídica. A Economia, a Sociologia, a Ciência Política, a Psicologia, todas se ocupam do tributo. Contudo, os debates acerca das questões tributárias mais fundamentais se desenvolvem, marcadamente, na Filosofia Política. Como elemento essencial do estado, o tributo está ontologicamente inserido nas grandes questões normativas da Filosofia Política. Este artigo se ocupa da investigação da tributação sob a perspectiva da Filosofia Política, sendo abordadas as principais correntes do pensamento político e sua influência sobre a tributação. O objetivo é demonstrar a relevância da história de ideias políticas para o estudo crítico dos sistemas tributários, tendo a pesquisa bibliográfica como método. A conclusão é de a pesquisa interdisciplinar entre a Filosofia Política e o Direito Tributário ser a prática mais valiosa para construção de soluções para as questões tributárias mais complexas e fundamentais.

**Palavras-Chave:** Filosofia Política. Tributo. Interdisciplinaridade.

**Abstract:** Tax is a political, economic, social tool and, as such, is open to inquiries and researches that go beyond to legal dogmatic. Economics, Sociology, Political Science, Psychology, all are concerned with the tax. However, debates about the most fundamental tax questions develop, notably, in Political Philosophy. As essential element of the state, tax is ontologically inserted into the major normative questions of the Political Philosophy. This paper is about the investigation of taxation from the perspective of the Political Philosophy, being addressed the major schools of political thought and their influence on taxation. The purpose is to demonstrate the relevance of the history of political ideas for the critical study of tax systems, having the bibliographic research as method. The conclusion is that the interdisciplinary research between Political Philosophy and Tax Law is the most valuable practice to create solutions for the most complex and fundamental tax issues.

**Keywords:** Political Philosophy. Tax. Interdisciplinarity.

\*Publicado em ago. 2025.

\*\*Mestre e Doutor em Direito Público – UERJ. Professor Associado de Direito Financeiro e Tributário – UERJ. Coordenador do Curso de Direito do ISECENSA. Ex-Assessor de Ministro do STF. Advogado.



## Introdução

O tributo tem sido, ao longo dos tempos, parte essencial – e dramática – das ordens sociopolíticas. Presente tamanha complexidade, o debate sobre o alcance da tributação e de suas funções não é, nem poderia ser, apenas jurídico. O tributo é um instrumento político, econômico, social e, como tal, se abre a indagações e investigações que ultrapassam a dogmática jurídica. A Economia, a Sociologia, a Ciência Política, a Psicologia, todas se ocupam do tributo. Com métodos, escopos e linguagens próprios, todas essas disciplinas possuem um interesse comum no tributo. A tributação oferece um campo fértil de pesquisa acadêmica e inúmeros desafios práticos que atraem, cada vez mais, a atenção dos pesquisadores e dos profissionais dessas áreas.

Por sua vez, no que interessa ao presente artigo, os debates acerca das questões tributárias mais fundamentais se desenvolvem, marcadamente, em outra disciplina: a Filosofia Política. Campo do conhecimento que se ocupa de temas centrais da Política e que repercutem sobre a tributação: o regime político; o modelo de governo; os critérios de legitimidade da autoridade política; o tamanho do estado e a sua relação com os indivíduos e a coletividade; a relação dos indivíduos com os demais; a responsabilidade (*e solidariedade*) ou não de alguns para muitos; o ideal de uma sociedade bem ordenada na busca da liberdade em equilíbrio com a redução das desigualdades sociais; o que é justo. Sem embargo, todas essas questões fundamentais, que compõem a agenda secular da Filosofia Política, envolvem e implicam normativamente os modelos e as funções dos sistemas tributários contemporâneos.

Significa dizer: como elemento essencial do estado, o tributo está ontologicamente inserido nas grandes questões normativas da Filosofia Política – questões “sobre instituições, práticas sociais, escolhas coletivas e normas, que, numa variedade essencial de contextos, constituem o objeto das diferentes teorias da justiça”<sup>1</sup>. O tributo é, em sua essência, uma *questão de justiça* (e pode ser, e frequentemente o é, de *injustiça*). E este artigo diz, em última análise, sobre *tributos e justiça*; sobre como, numa perspectiva interdisciplinar, as principais teorias políticas normativas podem contribuir para melhores desenhos tributários, e esses para a construção de uma sociedade mais justa, livre e solidária.

---

<sup>1</sup> MAFFETONE; SALVATORE, L’idea di giustizia da Platone a Rawls, 2004, p. VIII-IX.



Este artigo buscará justificar a investigação da tributação sob a perspectiva da Filosofia Política. Na sequência, abordarei (1) a tributação como matéria interdisciplinar, e (2) alguns conceitos fundamentais *de e da* Filosofia Política. Depois, falarei um pouco acerca (3) das principais correntes do pensamento político e de sua influência no campo da tributação, envolvendo questões fundamentais e algumas aplicações concretas. Por fim, uma rápida conclusão sobre como essa empreitada acadêmica pode contribuir para o debate público relacionado aos *melhores* desenhos tributários.

## 1. Abordagem interdisciplinar da tributação.

As abordagens acerca do tributo e dos sistemas tributários têm sido, historicamente entre nós, pouco mais que disciplinares. Refiro-me não apenas à investigação do fenômeno tributário quase que apenas pela óptica da Ciência do Direito Tributário, sem que se leve em conta outros ramos do próprio Direito, mas à pouca atenção em relação a outros campos do conhecimento além do Direito. A perspectiva exclusivamente jurídica (e, ainda mais precisamente, *jurídico-tributária*) tem dominado os estudos e as pesquisas acerca das questões tributárias, incluídas as mais fundamentais. Como bem sentenciou André Folloni, “a *ciência do direito tributário brasileiro, em boa medida, é construída sobre bases irreais*. [...] Acaba, muitas vezes, por fechar-se em uma metafísica conceitual. [...] o estudo do direito tributário não pode ser feito satisfatoriamente sem que se estude outros campos, no direito ou fora dele”<sup>2</sup>.

A construção de qualquer conhecimento começa pela disciplinaridade, marcada por investigações especializadas, domínios particulares de pesquisa, com escopo e método próprios a uma área do saber. Contudo, o número de temas que pode suportar uma pesquisa apenas unidisciplinar é muito estreito – e o tributo não é um desses. Cada disciplina tem a sua essência, seu núcleo bem delineado, mas limitar a pesquisa a essa essência “pode ser visto também como um estreitamento desnecessário de escopo e visão que inibe a criatividade e a renovação da própria disciplina”<sup>3</sup>. Em nosso caso, é preciso reconhecer que a tributação reclama pesquisas e investigações mais amplas e enriquecedoras, que ultrapassem as fronteiras jurídicas (não só

<sup>2</sup> FOLLONI, Ciência do Direito Tributário no Brasil. Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges, 2013, p. 23-24.

<sup>3</sup> LAMB; LYNER, Producing good taxation research, 2005, p. 279.



jurídico-tributárias). Esse é o escopo metodológico deste artigo.

É preciso dizer, de início, que o tributo é uma figura multidisciplinar. Ao jurista interessam, precípua mente, a compreensão, o sentido e o alcance das normas e institutos tributários, enfim, os processos unitários de interpretação e aplicação das regras e princípios tributários; ao economista, a eficiência da arrecadação, dos gastos tributários e as implicações alocativas das políticas tributárias; ao cientista político, os processos de escolha das políticas tributárias, e os seus impactos sobre os propósitos e práticas de governo; aos psicólogos, os comportamentos – racionais ou não – dos contribuintes em resposta às medidas tributárias adotadas, principalmente, no campo do *compliance*; aos sociólogos, os reflexos dos tributos sobre a dinâmica das sociedades modernas, a cultura tributária, a relação do tributo com grupos historicamente discriminados (mulheres, negros, homossexuais); ao contabilista, as normas procedimentais de apuração e declaração dos eventos tributários<sup>4</sup>.

O interesse de diferentes áreas do saber no tributo é manifesto. Todavia, reconhecer o tributo como tema multidisciplinar é apenas um ponto de partida. De uma perspectiva metodologicamente frutífera, faz-se necessário ampliar o estudo e a pesquisa em uma direção dialógica. É oportuna uma *agenda de pesquisa interdisciplinar*: para além da exploração do tema por cada disciplina, é necessário promover a integração, a colaboração entre as disciplinas que possuam interesse comum no tributo, produzindo novos argumentos, críticas e formas de resolver problemas. Sob a perspectiva interdisciplinar, as disciplinas interagem e se integram em diferentes graus, fazendo surgir novos escopos, motivações de pesquisa e estruturas organizacionais de ensino. Esses movimentos de interação e integração marcam o cruzamento das fronteiras entre a multidisciplinaridade e a interdisciplinaridade.

Intercâmbios de pesquisa, compartilhamento dos saberes, abertura para novas possibilidades de ideias são pressupostos da interdisciplinaridade, assim como o objetivo de melhor resolver problemas concretos e complexos. Na realidade, da complexidade do objeto de estudo decorre a necessidade de passagem para a abordagem interdisciplinar. Surgem problemas tão complexos e fundamentais que encontrar as soluções adequadas acaba ultrapassando o escopo ou o conjunto de possibilidades de cada disciplina.

---

<sup>4</sup> LAMB, Interdisciplinarity Taxation Research – An Introduction, 2005, p. 4: “[Cada qual tem] seu conjunto próprio, particular de preocupações sobre a tributação, bem como uma compreensão do que é a tributação e de como essa deve ser investigada”.



Construir soluções mais adequadas é irrecusável, mas vai depender, sem dúvida, do apoio mútuo e da reunião de conhecimentos das diferentes disciplinas. Eis aqui um ponto fundamental: a aproximação entre essas disciplinas, com fusão de campos de pesquisa e intercâmbios epistemológicos e metodológicos, possui a virtude de oferecer melhores soluções para os problemas mais complexos. Na construção dessas soluções, as diferentes disciplinas dialogam em um esquema interessante de influências e limitações recíprocas. Sem embargo, o enriquecimento epistemológico é inegável e pode ser surpreendente.

O jurista deve ter o Direito Tributário como disciplina base de seus estudos e pesquisas. Algo como a sua *disciplina natal*. Seu ponto de partida e até mesmo de chegada. Contudo, a construção do conhecimento e de soluções diante dos casos tributários mais dramáticos não será bem performada se o pesquisador explorar esse único campo do saber. Um ótimo exemplo serve para demonstrar isso. No Direito Tributário, como se sabe, um dos problemas mais fundamentais de pesquisa é definir o alcance normativo do princípio da capacidade contributiva e, a partir dessa definição, resolver algumas das principais controvérsias acerca da configuração dos impostos, principalmente do imposto sobre a renda: qual deve ser o alcance da renda tributável? Quanto progressivas devem ser as alíquotas? É legítimo o tratamento diferenciado em razão da origem e da natureza dos rendimentos? Desoneração do mínimo existencial? Dedução de quais gastos (essenciais)?

Penso que responder a esses questionamentos apenas com base na interpretação jurídica do enunciado constitucional que abriga o princípio (artigo 145, § 1º, da CF/88) revelará elevado grau de incompletude de justificação. A interpretação sistemática, o diálogo com outros princípios, mormente com a isonomia e a dignidade da pessoa humana, produzirá um pouco mais de objetividade nas respostas, mas ainda assim acredito em fundamentação precária. Contudo, a pesquisa e a formulação dessas respostas ganharão reforço se vinculadas às pesquisas e aos aportes desenvolvidos pela disciplina que elegemos como referência: a Filosofia Política. Mais precisamente, se relacionadas às ideias desenvolvidas por suas diferentes correntes de pensamento acerca da justiça redistributiva.

Questões fundamentais discutidas no Brasil, principalmente em torno de propostas de reforma tributária, envolvem juízos de valor e escolhas políticas de justiça. Juízos sobre como tornar nosso sistema tributário mais equitativo, *se e como* nossos tributos possam cumprir funções redistributivas e ajudar a reduzir a desigualdade não apenas econômica, mas de toda espécie, como a de gênero, racial, de orientação sexual. Portanto, tomando como pontos de



partida que o melhor regime político sob a perspectiva da justiça é a principal ideia de pesquisa da Filosofia Política e que os tributos são parte essencial desse regime, resta evidente a relevância desse campo do saber para o aprofundamento das principais questões tributárias de nosso tempo. Esse é o foco deste artigo.

## 2. Filosofia política: conceitos e implicações normativas

A proposta interdisciplinar deve começar, por certo, por conhecer melhor a própria Filosofia Política: o que é exatamente a disciplina? Do que ela se ocupa? Quais são as questões fundamentais que procura formular e responder? Qual é o seu método? Como pode ajudar na construção de um regime político que promova justiça e o bem comum? São as respostas a essas perguntas iniciais que nos permitirão enfrentar a nossa pergunta principal de pesquisa: o que a Filosofia Política pode oferecer ao tema da tributação?

A definição do que seja a Filosofia Política, sua natureza e funções, é algo bem problemático. Não há consenso; na realidade, há diferentes definições. Norberto Bobbio aponta haver, ao menos, quatro significados diferentes: (i) na primeira, mais tradicional e corrente, a “filosofia política é concebida como a descrição, desenho e teorização da ótima república” – “a construção de um modelo ideal de Estado”; (ii) na segunda, “é considerada como a busca do fundamento último do poder”, isto é, da “determinação de um ou mais critérios de *legitimidade* do poder”; (iii) na terceira, “se pode entender como a determinação do conceito geral de ‘política’”, envolvido o “problema da distinção entre política e moral, entre razão individual e razão do Estado”; (iv) na quarta, seria uma “meta-ciência”, um discurso crítico da ciência política empírica<sup>5</sup>.

Interessam-nos aqui as duas primeiras concepções: sobre a melhor forma de governo e sobre os fundamentos e os critérios de legitimidade do Estado. Como anotou o próprio Norberto Bobbio, essas duas acepções são “fortemente valorativas”, o que torna clara a distinção entre a Filosofia Política como projeto normativo sobre o governo e os critérios de legitimidade do poder, e a Ciência Política como investigação empírica, avalorativa, acerca dos fenômenos políticos<sup>6</sup>. Os papéis prescritivo e de justificação acerca do poder político, presentes nessas duas

<sup>5</sup> BOBBIO, Teoría General de la Política, 2005, p. 77-79.

<sup>6</sup> BOBBIO, Teoría General de la Política, 2005, p. 77.



concepções, representam melhor o que acredito ser a Filosofia Política: um projeto normativo sobre o modelo adequado, a justificativa e a legitimidade do Estado e de suas instituições.

Integrando essas duas concepções, pode-se definir a Filosofia Política como um conjunto de reflexões críticas e de práticas discursivas sobre a política, o estado e a legitimidade das instituições de governo, isto é, sobre os problemas e a legitimidade do exercício institucionalizado do poder. Teve início em Platão e se desenvolve até a atualidade, depois de revitalizada por John Rawls no fim dos sessenta e início dos setenta do século XX. Trata-se, portanto, de um fluxo contínuo, histórico, nada linear, de abordagens e teorias sobre o melhor regime político e o ideal de vida boa em sociedade; sobre como melhor distribuir o poder político, os bens materiais, direitos e liberdades.

A definição de Filosofia Política se entende, portanto, ainda melhor pelo seu objeto. A disciplina diz sobre o bom ou mau governo<sup>7</sup>, o que inclui todo o sistema político, normativo, práticas e instituições; diz sobre as qualidades que deve ter um regime político e como o seu exercício deve surtir efeitos positivos sobre a vida dos governados. E diz sobre os defeitos que fazem com que um determinado regime político seja injusto e cause o mal aos governados. O objetivo da disciplina é o conhecimento dos princípios e das práticas institucionais que fazem com que uma forma de governo seja melhor que as demais ou, ao menos, desejada; e dos defeitos que fazem de outra forma a pior ou indesejada.

A Filosofia Política se apresenta como disciplina das perguntas fundamentais sobre as formas de organização política da sociedade. O regime mais adequado é o governo de um indivíduo soberano? De alguns nobres? Dos mais sábios? Dos mais fortes? De todos? De nenhum? Trata-se de uma lista não ordenada nem fechada de questões fundamentais, disputadas há séculos por pensadores sempre em torno do poder político: o que significam e como se justificam a autoridade política, a coerção, a soberania? O que legitima o poder político: a promoção do bem comum?; representação política?; direitos individuais? O que é liberdade? Igualdade? Justiça? Por que devemos adotar a democracia como forma de governo? Como melhor distribuir bens, direitos? No resumo de Alan Ryan, “como podem os seres humanos melhor governar a si mesmos?”<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> MILLER, Filosofia política: uma breve introducción, 2011, p. 13: “Podemos definir a filosofia política como uma investigação acerca da natureza, das causas e dos efeitos do bom e do mau governo”.

<sup>8</sup> RYAN, On Politics, 2012, p. xxiii.



Essas perguntas revelam o que buscam os filósofos políticos: os critérios de julgamento correto sobre a ordem política justa ou a sociedade bem-ordenada, sobre os arranjos institucionais, leis e constituições. Enfim, buscam responder: qual é o melhor regime político e como legitimar suas instituições? Na busca pelas respostas a essas questões fundamentais, a Filosofia Política se apresenta essencialmente dialética e racionalmente crítica e sistemática. É uma teoria normativa sobre a justificação racional, em sentido kantiano, da política e de suas formas de exercício, do porquê precisamos do estado. Trata-se, portanto, de um projeto sobretudo normativo acerca das instituições políticas.

Voltada, portanto, à resolução prática de problemas fundamentais, as empreitadas filosófico-políticas têm sido um “convite para a participação em debates racionais sobre critérios básicos pelos quais podemos avaliar as sociedades políticas modernas e seu lugar no mundo”<sup>9</sup>. Essa tem sido a grande utilidade epistêmica dessas empreitadas, o que tem se revelado de enorme valia também para o pensamento sobre os sistemas tributários contemporâneos e as diferentes funções que os tributos podem e devem cumprir. Com efeito, as respostas a todas as questões fundamentais, mormente sob a perspectiva dos princípios de justiça, que compõem a realidade atual da agenda da Filosofia Política, envolvem e implicam normativamente os modelos e as funções dos sistemas tributários contemporâneos. A tributação tem sido parte essencial dessa agenda.

Há um senso comum acerca da ideia de as políticas tributárias envolverem juízos de valor sobre o papel e o tamanho do estado, o que faz das decisões sobre tributos uma parte fundamental das reflexões da Filosofia Política. Sem embargo, a cada vez mais dramática e sempre crescente desigualdade econômica nas sociedades democráticas tem “evidenciado a significância moral fundamental das medidas tributárias redistributivas e colocado as políticas fiscais no primeiro plano dos debates políticos contemporâneos”<sup>10</sup>. Isso implica a necessidade das reflexões normativas sobre o uso redistributivo dos tributos, muito além das rotineiras preocupações interpretativas sobre as normas tributárias. Essas questões suscitam o pensamento filosófico sobre o espaço que os tributos podem ocupar como instrumento de justiça redistributiva. Isso implica pensar os sistemas tributários sob o ângulo dos princípios de justiça desenvolvidos pela Filosofia Política.

---

<sup>9</sup> CHRISTIANO; CHRISTMAN, Introduction, 2009, p. 2.

<sup>10</sup> BENSHALOM, Recalibrating Moral Feasibility Boundaries of Taxation, 2021, p. 211-212.



Se a Filosofia Política se ocupa de proposições normativas acerca dos regimes políticos e das instituições de governo, dos próprios fins do estado sob a perspectiva de valores fundamentais como justiça, liberdade, igualdade e democracia, então a Filosofia Política deve se ocupar da justificação das medidas tributárias como parte essencial das políticas e programas de governo orientadas a esses fins e a satisfazer esses valores. A Filosofia Política irá oferecer os argumentos que estruturam os discursos normativos, críticos e racionais, justificadores das escolhas tributárias adequadas aos diferentes momentos históricos das sociedades. Não são discursos lineares nem absolutamente consensuais, mas ao longo da história evoluíram, sem perder seu caráter normativo e racional, de acordo com as necessidades e complexidades de cada tempo.

A escolha de prioridade entre as bases tributáveis “renda”, “propriedade”, “consumo”, além de critérios jurídicos e de eficiência econômica, depende de concepções filosóficas sobre liberdade, isonomia, solidariedade. A justificação entre a tributação proporcional ou a progressiva sobre a renda, a propriedade e a transferência de riqueza, passa pela discussão moral acerca do papel do estado (e do mercado) frente à desigualdade econômica e às injustiças sociais. O embate filosófico entre, de um lado, liberdade econômica e autonomia individual, e, de outro, isonomia e solidariedade, impacta diretamente a legitimidade das restrições impostas aos planejamentos tributários dos contribuintes. Os limites de possibilidade do uso extrafiscal dos tributos, mormente quanto aos *sin taxes* e aos *health taxes*, depende da concepção filosófica sobre os limites do paternalismo estatal frente à autonomia individual. Como citado várias linhas atrás, a própria interpretação adequada do princípio da capacidade contributiva melhor se alcança se envolvida em critérios de justiça fornecidos pela Filosofia Política.

Este artigo pretende explorar o papel educativo da Filosofia Política, ao qual referiu-se Rawls<sup>11</sup>, em favor do Direito Tributário. Serão abordadas diferentes escolas históricas de pensamento político e suas ideias e repercussões sobre a tributação, sempre pensando em aplicação a temas tributários contemporâneos cuja fundamentalidade convida à construção interdisciplinar das soluções. Essa abordagem interdisciplinar ainda tem a vantagem de tornar os temas tributários, de um lado, menos “secos e técnicos”, e de outro, mais humanos e valorativos. Discutir princípios e regras tributários, os tributos, suas funções e estrutura, o próprio poder tributário, suas divisões e limitações, e temas em geral como evasão,

<sup>11</sup> RAWLS, Lectures on the History of Political Philosophy, 2007, p. 5



planejamento tributário, extrafiscalidade e benefícios tributários, entre outros, pode ser um agradável e profundo exercício filosófico-político.

### **3. Pensamento político e tributação.**

Diferentes escolas de pensamento, ao longo dos séculos, ostentaram visões diversas de mundo, de organização política e de vida em sociedade – de como deve ocorrer a distribuição justa de bens e oportunidades dentro da sociedade. Não é possível, contudo, afirmar haver homogeneidade de pensamento entre os filósofos que são “categorizados” dentro dessas diferentes escolas; no máximo, há aproximações de ideias em torno de conceitos-chave comuns, o que dialeticamente enriquece o conjunto do pensamento. As ideias fluem da oposição entre os diferentes pensamentos dentro de uma dita *mesma escola*. O mesmo ocorre com a oposição entre as posições das diferentes escolas: o *combate* entre as visões distintas produz a melhor compreensão em torno de ideais sociais e políticos como justiça, liberdade, igualdade.

Essas diferentes correntes de pensamento político, formadas em torno de como melhor estruturar e legitimar o exercício do poder político, repercutiram sobre a tributação: o pensamento sobre o bom ou mau governo envolve os critérios do que seja a tributação justa ou injusta. Neste artigo, como uma introdução a essa forma de abordar o tema dos sistemas tributários, descrevo cinco dessas diferentes escolas de pensamento e suas possíveis repercuções sobre o campo da tributação: liberalismo clássico; utilitarismo; liberalismo igualitário; comunitarismo; e libertarianismo.

#### **3.1. Liberalismo clássico e tributação**

Liberalismo clássico ou liberalismo antigo é uma corrente de pensamento à qual são apontados como principais filósofos, entre outros, John Locke, Montesquieu, Adam Smith, Benjamin Constant, James Madison, Aléxis de Tocqueville, e tem como marco o século XVII, com a Revolução Gloriosa (1689) e o fim do absolutismo monárquico britânico. Em comum a todos esses pensadores está a liberdade individual como valor fundamental a orientar a construção dos regimes políticos bons e justos. No liberalismo clássico, o poder do estado é limitado por direitos inerentes à condição humana, do que resulta a noção de governo limitado.



São direitos anteriores à constituição política, sendo a proteção desses direitos a razão de ser do estado. Desse modo, a oposição entre indivíduos e governo apenas poderia ser resolvida mediante as fórmulas da representação e do consentimento: os indivíduos consentem às leis (porque) produzidas pelos representantes que escolhem para exercer o poder político, e essas leis são a fonte e a limitação do governo legítimo.

O filósofo britânico John Locke, com sua teoria contratualista, pode ser considerado o pai da filosofia liberal dessa época e do liberalismo como filosofia política. Assim como Hobbes, Locke utilizou o conceito de *estado de natureza*, e entendia que os homens, nesse estado, gozavam de direitos anteriores à ordem social: direito à vida, à propriedade e à liberdade de agir. São direitos inerentes à condição humana, presentes no estado de natureza, e não direitos outorgados por qualquer ordem política constituída. Locke diferenciava a ordem natural, nos dada por Deus, e a ordem civil ou política criada pelos homens. Assim, os homens, livres e iguais por natureza, resolvem formular um contrato, mediante o qual consentem na criação de um governo limitado com o fim de lhes proporcionar segurança e proteção.

Portanto, o consentimento (tácito) é a forma de legitimação do governo, expresso no contrato social mediante o qual homens livres transferem parte de sua liberdade original para que possam viver em plena harmonia sob a forma de uma sociedade politicamente constituída. A criação do governo implica uma pequena limitação à liberdade natural, mas para justamente defender o exercício dessas liberdades e da propriedade, de forma que o governo deixa de ser legítimo se não cumprir as bases do contrato social. Nas palavras de John Locke:

Homens sendo, como tem sido dito, todos livres por natureza, iguais, e independentes, não podem ser excluídos dessa condição, e sujeitos ao poder político de outros, sem seu próprio consentimento. O único meio pelo qual alguém pode alienar-se de sua liberdade natural, e colocar-se sob as obrigações da sociedade civil, é pela concordância com outros homens de se juntarem e se unirem em uma comunidade, para seu conforto, segurança e vida pacífica entre si, em um gozo seguro de suas propriedades, e uma maior segurança contra qualquer um que não seja da comunidade.<sup>12</sup>

O contrato social lockiano dirige-se, portanto, contra o absolutismo e a sua fundamentação religiosa, consistindo em uma associação entre homens livres para estabelecer um governo limitado que lhes assegure paz e o pleno gozo de suas propriedades. Como dito por Robert Goldwin, o pensamento de Locke pode ser resumido em duas sentenças, que parecem opostas: “*Todo governo é limitado em seus poderes e existe somente pelo consentimento dos*

<sup>12</sup> LOCKE, John. Two Treatises of Government and a Letter Concerning Toleration, 2003, p. 141-142.



*governados. [...] Todos os homens nascem livres*<sup>13</sup>. O liberalismo clássico tem, assim, as marcas da forte proteção de direitos individuais, mormente a liberdade e a propriedade, a legitimidade do governo pelo consentimento dos governados e a presença de uma autoridade política limitada.

Essas características do estado liberal nos conduzem a algumas conclusões acerca da tributação. Primeiramente, com um governo limitado e com poucas funções em benefício dos governados, os tributos apenas seriam legítimos se respeitassem esses direitos individuais e se fossem apenas o suficiente para custear esses benefícios e necessidades (proteção, segurança da propriedade, vida pacífica). Em segundo lugar, ao legitimar o governo pelo consentimento, Locke apostava no Parlamento como instituição mais importante e na autoridade dos representantes escolhidos para fazerem as leis e criarem os tributos. Em suas próprias palavras, escrevendo sobre o alcance do poder legislativo, os tributos apenas seriam legítimos se devidamente consentidos, diretamente ou mediante representação política: “Eles [os governantes] não devem cobrar tributos sobre a propriedade das pessoas, sem o consentimento dessas pessoas, dado por si mesmas ou por seus representantes”. Agindo diferentemente, seria “violado o direito fundamental de propriedade e subvertido o objetivo do governo”<sup>14</sup>.

No campo da tributação, portanto, poder tributário limitado por liberdades e o direito fundamental à propriedade, e a legitimidade do tributo apenas pelo consentimento do contribuinte, ainda que por meio de seus representantes políticos, no que se consagra a fórmula “*no taxation without representation*”, base do princípio da legalidade. No tocante à discussão em torno da (i)licitude do planejamento tributário, um liberal clássico tenderia a defender uma liberdade mais ampla de escolha dos contribuintes, sua autonomia em conduzir seus negócios com vistas a obter o maior lucro, ainda que mediante a redução de seus custos sociais (tributos). Da mesma forma, veria com muita desconfiança medidas de extrafiscalidade que fizessem do Estado *uma figura paterna*, que pretende substituir o indivíduo como o senhor de suas escolhas, comum nos *sin taxes* e *health taxes*. Faltaria apoio também para a tributação forte progressiva sobre a renda e a transmissão de herança, devendo ser privilegiados o projeto de futuro dos indivíduos e o direito de propriedade.

<sup>13</sup> GODWIN, Robert A. John Locke, 2013, p. 427.

<sup>14</sup> LOCKE, Two Treatises of Government and a Letter Concerning Toleration, 2003, p. 163: “que propriedade teria eu, se qualquer outro puder toma-la por direito, quando desejar, para si próprio? ”.



### 3.2. Utilitarismo e tributação

O utilitarismo é uma filosofia política tipicamente consequencialista: a legitimidade das ações políticas depende dos bons ou maus resultados que produz. No fim do século XVIII, associado ao iluminismo de Jeremy Bentham, o utilitarismo pregava que a legitimidade do governo dependia de sua inclinação e capacidade de produzir a maior felicidade – para Bentham, o maior prazer e a ausência de dor – ao maior número de pessoas. De acordo com Ian Shapiro, “Bentham acreditava que seu princípio da felicidade se aplica igualmente às ações dos indivíduos como às aquelas dos governos, e, quando aplicadas aos governos, nos exige maximizar a maior felicidade do maior número na comunidade”<sup>15</sup>.

O fim último dos governos deveria ser alcançar esse resultado para que fossem percebidos como legítimos. De acordo com essa teoria ética, suas ações e decisões não seriam medidas por um padrão deontológico como certas ou erradas, boas ou ruins em si, mas seriam avaliadas mediante cálculos de utilidade – o princípio da utilidade de Bentham:

O princípio da utilidade é o fundamento do presente trabalho [*An Introduction to the Principles of Moral and Legislation*]: será adequado, portanto, neste primeiro momento, oferecer uma explícita e adequada explicação do que quero dizer com ele. Pelo princípio da utilidade, quero dizer de um princípio que aprova ou desaprova toda ação, qualquer que seja, de acordo com a sua tendência de aumentar ou diminuir a felicidade da parte cujo interesse esteja em jogo; ou, o que é a mesma coisa só que em outras palavras, de promover ou de se opor a essa felicidade. Eu digo de toda ação qualquer que seja, e, portanto, não apenas de toda ação de uma parte individual, mas de toda medida do governo.<sup>16</sup>

No século XIX, a tradição utilitarista foi revigorada por John Stuart Mill<sup>17</sup>, cujo pai James Mill foi um utilitarista contemporâneo e próximo de Bentham. Stuart Mill buscou conciliar a ética utilitarista com sua concepção de justiça no liberalismo político: na busca pela maior felicidade de todos, à felicidade de cada pessoa deve ser dado o mesmo peso moral por todos os demais. Nesse ponto, para Mill, a busca da felicidade de todos dever-se-ia dar de forma a acomodar-se com nosso senso de justiça mediante o reconhecimento imparcial de direitos. Nessa perspectiva utilitarista, todos devem receber o mesmo tratamento do governo porque as necessidades e desejos de todos devem possuir o mesmo peso de preferência.

<sup>15</sup> SHAPIRO, The Moral Foundations of Politics, 2003, p. 18.

<sup>16</sup> BENTHAM, Jeremy. An Introduction to the Principles of Moral and Legislation, 2000, p. 14.

<sup>17</sup> MILL, Utilitarianism, 2001.



Ambos os autores – Bentham e Stuart Mill – são considerados utilitaristas clássicos. Abordagens mais contemporâneas deslocaram o critério da utilidade da noção de felicidade para a de produção do “maior benefício a todos considerados”<sup>18</sup>. Apesar de o utilitarismo ter sua sedução por ser capaz de oferecer, em diferentes casos, resultados coerentes com o senso comum, o seu problema maior permanece sendo que essa filosofia não reconhece os atos como intrinsecamente certos ou errados, bons ou ruins, uma vez que a legitimidade das ações depende exclusivamente do seu resultado, das suas consequências, sejam relacionadas à produção da felicidade, sejam a benefícios em geral. Dessa forma, quaisquer atos podem, em tese, ser legítimos se atingirem o critério da utilidade. Por isso, o princípio da utilidade pode não se mostrar, sob não raras circunstâncias, compatível com direitos e liberdades individuais.

A possibilidade frequente da ética utilitária chocar-se com direitos individuais, o foco em produzir os melhores resultados em termos de benefícios gerais e as consequências como critério exclusivo da legitimidade das ações políticas, armam sérios problemas normativos no campo tributário. Tributos que oprimem liberdades individuais podem ser tidos como legítimos se se converterem em benefícios (recursos) a um maior número de pessoas; isso poderia levar a uma tirania tributária da maioria contra minorias. No que toca ao consequencialismo tributário, modulações do efeito temporal de julgados do STJ e do STF têm sido muito criticadas por negar, aos contribuintes, restituições/compensações de pagamentos indevidos como medida de proteção dos orçamentos estatais, um autêntico cálculo utilitarista.

O princípio da utilidade pode nos oferecer, por sua vez, um relevante argumento para o uso redistributivo do imposto sobre a renda: a redução da utilidade marginal da renda. Na medida em que cresce a renda ou a riqueza de um indivíduo, menor felicidade será produzida por essas “parcelas” superiores – há aqui uma diminuição da utilidade dessas parcelas maiores da renda ostentadas pelos mais ricos, o que justificaria políticas de transferência, mediante impostos e gastos progressivos, dessas rendas marginais aos mais pobres. Sem diminuir significativamente a felicidade e os benefícios dos mais ricos, essas transferências produziriam felicidade e benefícios significativamente maiores aos mais necessitados, o que configuraria uma justificação moral dessa política.

Com efeito, em países de enormes desigualdades sociais e econômicas, como o Brasil, medidas tributárias redistributivas de renda são muito mais moralmente justificáveis de acordo

---

<sup>18</sup> GOODIN, Utilitarianism as Public Philosophy, 1995, p. 3.



com visões utilitárias. Da mesma forma, apoiariam a desoneração de bens de consumo essencial, tendo a proteção do mínimo existencial como medida de maximização do bem-estar social. Utilitaristas podem defender medidas tidas como paternalistas, tal como os chamados impostos saudáveis (ou seletivos na Reforma Tributária), ao focarem no cálculo do ganho de benefício a todos quanto ao orçamento da saúde pública. Acreditariam também que, considerada a atual desigualdade da distribuição de riquezas, a tributação progressiva sobre a transmissão da herança seria justificada ao favorecer um número maior de pessoas.

### 3.3. Liberalismo igualitário e tributação

John Rawls, quando publicou *A Theory of Justice* em 1971, catalisou o ressurgimento da Filosofia Política. O livro já se tornou um clássico ao lado das maiores obras da história, tendo lançado as bases da teoria da justiça que vem dominando os discursos morais sobre a política e as instituições de governo das últimas décadas: a filosofia política liberal igualitária. Preocupado em como a sociedade poderia ser melhor organizada, Rawls construiu sua teoria dentro da tradição contratualista e do liberalismo kantiano (ele é considerado um neokantiano), para combinar a defesa do individualismo com a justiça redistributiva. Com críticas ao utilitarismo, sua proposta central foi a de enfrentar o problema da desigualdade sem sair do marco do liberalismo.

O experimento de Rawls foi o da formulação imparcial, pelos membros da sociedade, dos princípios de justiça que devem orientar a construção da estrutura básica da sociedade. Para Rawls, a estrutura básica da sociedade é “o modo pelo qual as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão das vantagens decorrentes da cooperação social”<sup>19</sup>. Para chegar imparcialmente a esses princípios e a como devem orientar essa distribuição de bens, direitos e oportunidades, Rawls lançou mão de um mecanismo tipicamente contratualista: a *posição original* de membros da sociedade cobertos por um véu da ignorância.

De acordo com o mecanismo criado, pessoas numa posição original de igualdade (correspondente ao estado de natureza lockiano), porque cobertas por um véu da ignorância, são privadas de toda e qualquer informação acerca das condições pessoais ou coletivas que

---

<sup>19</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice*, 1971, p. 7.



pudessem influenciar a escolha de um determinado princípio como o mais adequado. As pessoas seriam imparciais, escolheriam sem pensar em seus próprios interesses, porque não sabem que posição ocuparão na sociedade, se serão ricas ou pobres, bonitas ou feias, inteligentes ou burras, talentosas ou desprovidas de talentos. A ignorância seria então uma condição de possibilidade de a escolha ser imparcial na posição original. Para Rawls, sob essa circunstância de imparcialidade mediante a ignorância, pessoas razoáveis escolheriam os seus dois princípios de justiça:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema total de iguais liberdades básicas compatível com um sistema similar de liberdade para todos.

Segundo: desigualdades econômicas devem ser ordenadas de modo que sejam tanto:

- (a) para o maior benefício dos menos favorecidos, [...] e
- (b) vinculadas a cargos e posições abertos a todos sob condições de justa igualdade de oportunidades.<sup>20</sup>

O primeiro princípio escolhido é denominado de *princípio da igual liberdade*. As liberdades básicas, protegidas por esse princípio, consistem nas liberdades política, de expressão, de associação, de consciência, de pensamento, de não ser oprimido psicologicamente, de não sofrer agressão física, de manter propriedade individual, de não sofrer prisão arbitrária. São as típicas liberdades que compõem os catálogos de direitos fundamentais das constituições democráticas contemporâneas, e que devem estar disponíveis a todos igualmente. Para Rawls, este primeiro princípio possui prioridade léxica sobre o segundo, ou seja, uma liberdade básica apenas poderia ser restringida se isso fosse necessário por causa de outra liberdade básica.

O segundo princípio possui duas partes, sendo a primeira o *princípio da diferença*, enquanto a segunda, o *princípio da justa igualdade de oportunidades*. De acordo com a primeira parte, embora prestigie como justa a igual distribuição desses bens, Rawls admite desigualdades desde que essas melhorem a situação daqueles que se encontram em situação pior. Para a segunda parte, “todo o mundo deve ter acesso em condições de igualdade de oportunidades às posições sociais mais vantajosas”<sup>21</sup>. Ambos os princípios o levam à sua concepção geral de justiça segundo a qual “todos os bens sociais primários – liberdade e oportunidade, renda e riqueza, e as bases do autorrespeito – devem ser distribuídos igualmente, salvo se uma

<sup>20</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice*, 1971, p. 302.

<sup>21</sup> MILLER, Filosofía política: uma breve introducción, 2011, p. 131.



distribuição desigual de algum ou de todos esses bens oferecer vantagem aos menos favorecidos”<sup>22</sup>.

A estrutura social e as instituições legítimas são aquelas construídas orientadas por esses princípios, conjugando liberdade e igualdade em justa medida. Sem embargo, a teoria de Rawls, seja em relação ao experimento como ao seu resultado, é de uma visão igualitária da justiça<sup>23</sup>, sem que tenha deixado de ser liberal: a proposta é de combinar valores de liberdade e de igualdade como bases justas para a cooperação social. Seus propósitos envolveram o melhor desenho da sociedade em torno desses princípios, refletindo tanto como o estado pode influenciar nossas vidas, quanto o modo pelo qual os membros da sociedade podem cooperar entre si para uma convivência mais justa.

Rawls admite que venha a ocorrer uma distribuição desigual de recursos, mas desde que todos tenham tido as mesmas oportunidades de conseguir uma parte maior desses recursos. Ele rejeita as desigualdades de oportunidade decorrentes de situações não merecidas, de modo que os seus princípios devem servir para “mitigar as arbitrariedades da contingência natural e da sorte social”<sup>24</sup> das quais decorrem essas desigualdades não merecidas. Rawls defendeu que as desigualdades decorrentes do nascimento e de talentos naturais não são merecidas – são moralmente arbitrárias –, de forma que o seu princípio da diferença gera um *princípio da compensação* (“principle of redress”) a informar que essas desigualdades devem ser compensadas ou reparadas. Nesses casos, a estrutura básica da sociedade deve atuar no sentido de remediar esses vícios das contingências em direção da igualdade, por exemplo, mediante maiores gastos públicos com a educação dos menos afortunados.

Essas contingências não podem, logicamente, ser eliminadas, mas seus efeitos negativos para a justiça devem ser combatidos:

Ninguém merece sua maior capacidade natural nem tem mérito por um ponto de partida mais favorável na sociedade. Mas disso não segue que devem ser eliminadas essas diferenças. Existe um outro meio de se lidar com elas. A estrutura básica da sociedade pode ser arranjada de modo que essas contingências trabalhem para o bem dos menos afortunados. Desse modo, somos levados ao princípio da diferença se desejamos configurar o sistema social de modo que ninguém ganhe ou perca de seu lugar arbitrário na distribuição de talentos naturais ou de sua posição inicial da sociedade, sem que dê ou receba em troca benefícios de compensação.<sup>25</sup>

<sup>22</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice*, 1971, p. 303.

<sup>23</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice*, 1971, p. 100: “Desejo concluir a discussão sobre os dois princípios explicando o sentido no qual eles expressam uma concepção igualitária da justiça”.

<sup>24</sup> RAWLS, John. *A Theory of Justice*, 1971, p. 96.

<sup>25</sup> RAWLS, A. *Theory of Justice*, 1971, p. 102.



O autor reconhece que a distribuição natural configura simplesmente “fatos naturais” e, portanto, não é justa nem injusta. O que pode ser justa ou injusta é a postura das instituições de governo perante esses fatos. A omissão do estado em corrigir ou compensar essas desigualdades naturais, sob a perspectiva da filosofia liberal igualitária, é extremamente injusta. Para Rawls, desenhar as instituições e configurar a estrutura básica da sociedade orientados por seus dois princípios de justiça é o meio justo de enfrentar a arbitrariedade da sorte. Ainda que imperfeitas, as instituições se mostrariam justas. Essa perspectiva corresponde ao que denomina de “interpretação democrática de seus princípios de justiça”, sendo que esse modo de interpretar faz com que o princípio da diferença constitua o ideal de “fraternidade” em oposição a uma “sociedade meritocrática”<sup>26</sup>. Nesse ponto, reside uma das principais críticas à teoria da justiça rawlsiana: a dificuldade em distinguir desigualdades oriundas do nascimento em grupo social privilegiado ou de talentos especiais naturais, das oriundas das escolhas e dos esforços individuais mesmo daqueles nascidos em desvantagem<sup>27</sup>.

As repercussões da teoria da justiça de John Rawls sobre o campo da tributação são enormes. Com efeito, a incidência progressiva de tributos sobre a renda, o patrimônio e a transferência de riquezas dos mais ricos, e a desoneração do mínimo existencial tanto em relação à renda quanto ao consumo, acoplados com gastos prioritários a direitos sociais como educação e saúde em benefício dos menos afortunados, configuram meios adequados para cumprir o princípio da diferença e compensar as desigualdades enraizadas na sociedade<sup>28</sup>.

Forte em premissas rawlsianas, uma perspectiva mais igualitária requer a participação mais ampla possível de contribuintes no rateio dos custos do estado e em políticas tributárias redistributivas. Nesse sentido, por exemplo, o planejamento tributário, ainda mais aquele abusivo, segundo essa perspectiva filosófica, pode ser visto como estratégia imoral para escapar da participação nas empreitadas de redistribuição de renda e redução da concentração de riqueza. Ademais, liberais igualitários, embora também se preocupem com a autonomia individual, viriam a favorecer medidas extrafiscais se essas impusessem melhor distribuição da carga tributária sob a perspectiva de quem consome bens não só não essenciais, mas nocivos á

<sup>26</sup> RAWLS, A Theory of Justice, 1971, p. 106.

<sup>27</sup> Para uma crítica nesse sentido, cf. KYMLICKA, Contemporary Political Philosophy: an introduction, 2001, p. 57-75. Para uma proposta de compensação das desigualdades sensível à responsabilidade pelas escolhas feitas pelos indivíduos, cf. DWORKIN, What is Equality? Part 1: Equality of Welfare, 1981, p. 185-246; What is Equality? Part 2: Equality of Resources, 1981, p. 283-345

<sup>28</sup> RAWLS, A Theory of Justice, 1971, p. 245.



saúde. Bens que causam distorções orçamentárias quanto aos gastos com a saúde pública, reduzindo a capacidade do estado em investir em outras áreas sociais.

### 3.4. Comunitarismo e tributação

O comunitarismo promove uma crítica ao liberalismo, o que inclui o liberalismo igualitário de Rawls, no que esse exacerba o valor moral e político do individualismo. Os indivíduos não devem ser compreendidos como titulares de suas histórias abstraindo-se do papel político cumprido pela comunidade, dos compromissos assumidos para a vida em sociedade, das influências que as culturas locais exercem sobre os comportamentos de todos. A comunidade importa e informa mais; os princípios de justiça são aqueles cultivados e compartilhados pelos membros da comunidade, de forma que o indivíduo não possui valor moral e político em abstrato, ou seja, seus direitos e interesses não podem se sobrepor aos valores comunitários. De acordo com Amy Gutmann:

Temos testemunhado um renascimento das críticas comunitaristas à teoria política liberal. Como os críticos dos anos 1960, aqueles dos anos 1980 acusam o liberalismo de ser errônea e irreparavelmente individualista. Mas a nova onda de críticas não é uma mera repetição da velha. Enquanto os críticos anteriores foram inspirados em Marx, os críticos recentes são inspirados por Aristóteles e Hegel. A ideia Aristotélica de a justiça ser enraizada em uma comunidade cujo vínculo primário é uma compreensão compartilhada tanto do bem para o homem como do bom para aquela comunidade [...]. A concepção Hegeliana do homem como um ser historicamente condicionado [...].<sup>29</sup>

O debate entre comunitaristas e (liberais) individualistas continua a ser um dos mais importantes da Filosofia Política contemporânea. Autores consagrados como Michael Walzer, Charles Taylor e Michael Sandel têm defendido ideias baseadas, como apontou Gutmann, nas filosofias aristotélica e hegeliana: de Aristóteles, a própria noção de comunidade política; de Hegel, a superioridade dos princípios éticos de uma dada comunidade sobre a noção propriamente liberal (iluminista) de uma moralidade abstrata e universal. É a ética dos indivíduos influenciada pelos princípios de justiça compartilhados pela comunidade à qual pertencem *versus* a moral universal de indivíduos racionais e plenamente independentes de sua comunidade. Para os comunitaristas, apenas a primeira concepção faz sentido e é moralmente

---

<sup>29</sup> GUTMANN, Communitarian Critics of Liberalism, 1992, p. 120-121.



defensável: o comportamento humano só pode ser compreendido e avaliado em seus contextos social, cultural e histórico.

Dessa perspectiva, há de se reconhecer o traço do comunitarismo como teoria normativa: assim o é principalmente em seu ataque às premissas do individualismo. Exemplo didático é a crítica de Charles Taylor ao “atomismo”, ou seja, às teorias contratualistas que “priorizam os indivíduos e seus direitos sobre a sociedade, ou que apresentam uma visão puramente instrumental da sociedade”<sup>30</sup> – portanto, um outro termo para o individualismo. Para o professor canadense, essa proposição não possui valor moral uma vez que os seres humanos não são autossuficientes no sentido que pretendem dar essas teorias liberais, mas, ao contrário, apenas podem desenvolver suas potencialidades dentro da espécie de sociedade que habitam. Afirmar a primazia dos direitos sobre os deveres perante a comunidade, da qual os indivíduos dependem para desenvolver essas potencialidades, seria normativamente incoerente.

A ênfase do comunitarismo nas responsabilidades e obrigações dos indivíduos com a comunidade, negando a primazia dos direitos individuais, conduz a teorias e interpretações que, a depender das circunstâncias, podem dar maior peso moral aos deveres dos contribuintes do que às reivindicações tipicamente liberais de limites fortes ao exercício do poder de tributar. No mínimo, negar a primazia do indivíduo e de seus direitos pode ser defensável como uma posição de equilíbrio entre direitos e deveres fundamentais dos contribuintes em um Estado Fiscal Democrático, do que é exemplo a tese do “dever fundamental de pagar impostos” do professor português José Casalta Nabais<sup>31</sup>, que foi grosseiramente distorcida pelo STF em diferentes julgados.

No mais, a recusa da legitimidade moral do individualismo sugere possível favorecimento às políticas tributárias redistributivas dentro da comunidade, mormente em cenários marcados por profundas desigualdades sociais. Assim, pode-se dizer, por exemplo, que o comunitarismo apoia a tributação progressiva da renda e da herança na medida em que essa é uma decisão redistributiva: se extrai mais de um indivíduo particularmente mais rico em favor da coletividade. A tributação progressiva seria uma espécie de expressão de responsabilidade coletiva: todos os indivíduos devem, se e quando obtiverem rendas mais altas, se responsabilizar por uma carga maior de imposto num compromisso com a coletividade a qual integram.

---

<sup>30</sup> TAYLOR, Charles. Atomism, 1992, p. 129.

<sup>31</sup> NABAIS, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, 2004.



Dentro dessas perspectivas, a filosofia comunitarista recusará a defesa individualista do planejamento tributário como garantia de autonomia, e defenderá a maior responsabilidade dos contribuintes com os interesses gerais da sociedade e com um maior engajamento na cultura do *compliance*. Comunitaristas concordariam com arranjos de tributação seletiva, a desoneração de bens essenciais e a oneração de bens luxuosos ou que prejudicassem a saúde coletiva.

### 3.5. Libertarianismo e tributação

Apenas três anos depois do lançamento de Uma Teoria da Justiça de John Rawls, outro filósofo norte-americano escreveu a crítica talvez mais contundente ao pensamento rawlsiano: Robert Nozick. Em *Anarquia, Estado e Utopia*, Nozick fez defesa fortíssima do governo mínimo, da prioridade da liberdade individual e do liberalismo econômico: a filosofia política libertária. Segundo a sua teoria, a atuação do princípio da diferença de Rawls, mediante políticas redistributivas, viola direitos e liberdades fundamentais. A compensação das desigualdades implicaria restrições ao exercício do direito individual de propriedade, o que importa em reduzir a liberdade individual do proprietário. Desse modo, se revelam absolutamente inconciliáveis os dois princípios de justiça de Rawls: não é possível respeitar o primeiro princípio de liberdade igual de todos e, ao mesmo tempo, defender o princípio da diferença mediante a intervenção do estado no direito de propriedade para o fim de reduzir ou reparar as desigualdades existentes:

[...] princípios de justiça distributiva padronizados envolve a apropriação das ações de outras pessoas. Apoderar-se dos resultados do trabalho de alguém é equivalente a apoderar-se das suas horas e dirigi-lo a realizar diferentes atividades. Se as pessoas forçam você a fazer certo trabalho, ou trabalho não recompensado, por um certo período, eles decidem o que você deve fazer e a que propósitos seu trabalho deve servir, e isso sem o seu consentimento. Esse processo pelo qual eles tomam essa decisão de você faz deles um coproprietário de sua pessoa; dá a eles um direito de propriedade sobre você.<sup>32</sup>

O princípio da diferença introduziria uma espécie de propriedade coletiva dos bens e dos talentos pessoais dos indivíduos, o que é absolutamente incompatível com o princípio da autopropriedade (*self-ownership*). Nozick disse que o princípio de justiça redistributiva de Rawls envolve a “mudança da noção dos liberais clássicos de autopropriedade para uma noção

---

<sup>32</sup> NOZICK, Anarchy, State, and Utopia, 1974, p. 172.



de (parcial) direito de propriedade sobre outras pessoas”<sup>33</sup>. Restrições do tipo em razão de políticas redistributivas equivalem, nas palavras do próprio Nozick, ao “trabalho forçado”<sup>34</sup>. Com isso, Nozick correlacionou propriedade privada e liberdade individual: qualquer política redistributiva que recaia sobre a propriedade privada de alguém implica uma restrição sobre a própria liberdade de escolha desse alguém: nenhum “princípio de justiça redistributivo padronizado pode ser continuamente realizado sem contínua interferência com as vidas das pessoas”<sup>35</sup>.

Teorias que sugerem a intervenção e controle do governo sobre os negócios e escolhas individuais abrem espaço para o que Hayek denominou de “estrada para a servidão”<sup>36</sup>. Contudo, a premissa de Nozick é mais filosófica: do princípio da autopropriedade à plena liberdade de escolha das pessoas a fazerem o que desejarem com suas propriedades e com os frutos produzidos por essas. Nesse sentido, o libertarianismo tem como ideia-chave ser o livre mercado inherentemente justo, do que resulta a forte oposição a qualquer política redistributiva, o que inclui arranjos tributários. O governo não deve ter o poder de interferir no mercado, e isso por razões normativas: o controle do governo viola o direito fundamental de propriedade e de liberdade individual de dispor sobre essa propriedade, bens e serviços.

Coerente com suas premissas, Nozick sentenciou: a “tributação dos rendimentos do trabalho equivale ao trabalho forçado”<sup>37</sup>. Tomar  $n$  rendimentos do trabalho é o mesmo que tomar  $n$  horas da pessoa; é o mesmo que forçar as pessoas a trabalharem  $n$  horas em favor das outras. Aqui não fica claro se a rejeição é em face das políticas tributárias redistributivas, ou se para qualquer política tributária. O certo é que, para Nozick e libertários de sua escola, programas de educação e saúde públicas, ou outras medidas estatais dirigidas à redução de desigualdades, não legitimam esquemas tributários que visem transferências de recursos entre os mais ricos e os mais pobres, ou reduzir a concentração de riqueza. Sem embargo, fica claro que, para Nozick, tributar os mais talentosos e mais bem-sucedidos em favor dos menos talentosos e menos afortunados significa uma violação ao princípio liberal da autopropriedade.

Diante de tais premissas, resta evidente que intérpretes libertários apoiam o direito à economia de tributos, ainda que mediante planejamentos tributários abusivos, com base na

<sup>33</sup> NOZICK, Anarchy, State, and Utopy., 1974, p. 172.

<sup>34</sup> NOZICK, Anarchy, State, and Utopy, 1974, p. 169.

<sup>35</sup> NOZICK, Anarchy, State, and Utopy, 1974, p. 163.

<sup>36</sup> KYMLICKA, Contemporary Political Philosophy: an introduction, 2001, p. 102.

<sup>37</sup> NOZICK, Anarchy, State, and Utopy, 1974, p. 169: “Taxation of earnings from labor is on a par with forced labor”.



liberdade de escolha dos contribuintes, sua autonomia em conduzir seus negócios com vistas a obter o maior lucro. Libertários seriam refratários a qualquer espécie de progressividade na tributação pelo imposto de renda e pelo imposto sobre heranças, embora possam admitir a desoneração do mínimo existencial para os mais pobres como forma de combate à miséria. Libertários certamente não concordariam com a tributação onerosa de quaisquer produtos, ainda que luxuosos ou nocivos, sendo então contra quaisquer medidas paternalistas que venham a colocar em dúvida a relevância moral da autonomia individual.

## Conclusão

O que um tributarista pode aprender de um filósofo político (e vice-versa)? Muito, afinal, “questões sobre regras e mecanismos apropriados de tributação são, antes de tudo, questões concernentes à natureza da sociedade”<sup>38</sup>. Por outro lado, é comum filósofos políticos pensarem em um “mundo ideal”, formularem *first-best policies*, porém, no fim, prevalecerem em maior medida as normas do mundo real, moldadas pelas constrições jurídicas, políticas, com as quais os juristas costumam melhor lidar. A relação deve ser, assim, de recíproco aprendizado, de troca de informações e *insights*; deve ser de interação, uma tarefa tipicamente interdisciplinar. Políticas tributárias são complexas, multidimensionais, multidirecionais e, portanto, requerem esse “embate” entre o ideal do mundo filosófico, o “permitido, proibido e obrigatório” do mundo jurídico e o mais eficiente possível do mundo econômico.

Com tais diretrizes em mente, resta evidente que pensar sistemas tributários *bons* requer, além de considerações jurídicas e econômicas, ideias próprias da Filosofia Política. A interseção entre política tributária e filosofia política é, assim, algo irrecusável, na medida em que o tributo, como todo instrumento de governo, deve servir a fins de justiça. Assumir uma determinada concepção de justiça e dessa partir para avaliar criticamente um determinado modelo tributário e propor alterações é uma escolha metodológica que este artigo pretendeu demonstrar ser possível e bem-vinda, uma vez devidamente contextualizada e em diálogo com outros campos do conhecimento.

---

<sup>38</sup> LEVINER, The Normative Underpinnings of Taxation, 2012, p. 95.



Com efeito, um objetivo deste artigo foi, ainda que de forma limitada pelo espaço de escrita, oferecer argumentos filosóficos, morais, em torno dos tributos e de suas funções. Foi também de aplicar esses argumentos para, sucintamente, revelar possíveis caminhos para a solução, segundo penso, de alguns dos temas mais difíceis e dramáticos de nosso tempo no campo tributário. Em última análise, o propósito foi, principalmente, convencer que a transformação para melhor de nosso sistema tributário – segundo a minha perspectiva particular, de injusto e regressivo em um que almeje reduzir as enormes desigualdades sociais e econômicas de nossos difíceis dias – sempre será também uma empreitada filosófico-política.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BENSHALOM, Ilan. Recalibrating Moral Feasibility Boundaries of Taxation. *In: Tax Law Review*. Vol. 74 (2), p. 211-258, 2021.
- BENTHAM, Jeremy. **An Introduction to the Principles of Moral and Legislation (1789)**. Kitchener: Batoche Books, 2000.
- BOBBIO, Norberto. **Teoría General de la Política**. Madrid: Trotta, 2005.
- CHRISTIANO, Thomas; CHRISTMAN, John. Introduction. *In: \_\_\_\_\_.; \_\_\_\_\_*. (Ed.) **Contemporary Debates in Political Philosophy**. Oxford: Wiley-Blackwell, p. 1-20, 2009.
- DWORKIN, Ronald. What is Equality? Part 1: Equality of Welfare. *In: Philosophy and Public Affairs*, Vol. 10 (3), p. 185-246, 1981.
- DWORKIN, Ronald. What is Equality? Part 2: Equality of Resources. *In: Philosophy and Public Affairs*, Vol. 10 (4), p. 283-345, 1981.
- FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil**. Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GOODIN, Robert. E. **Utilitarianism as Public Philosophy**. New York: Cambridge University Press, 1995.
- GODWIN, Robert A. John Locke. *In: STRAUSS, Leo; CROPSEY, Joseph (Org.) História da Filosofia Política*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, p. 424-432, 2013.
- GUTMANN, Amy. Communitarian Critics of Liberalism. *In: AVINERI, Shlomo, DE-SHALIT, Avner (Ed.) Communitarianism and Individualism*. New York: Oxford University Press, p. 120-136, 1992.
- KLEIN, Julie Thompson. A taxonomy of interdisciplinarity. *In: FRODEMAN, Robert. The Oxford Handbook of Interdisciplinarity*. New York: Oxford University Press, p. 15-30, 2010.
- KYMLICKA, Will. **Contemporary Political Philosophy**: an introduction. 2<sup>a</sup> ed. New York: Oxford University Press, 2001.
- LAMB, Margaret; LYNER, Andrew. Producing good taxation research. *In: LAMB, Margaret et all (Ed.) Taxation. An Interdisciplinary Approach to Research*. New York: Oxford University Press, p. 275-288, 2005.
- LAMB, Margaret. Interdisciplinarity Taxation Research – An Introduction. *In: LAMB, Margaret et all (Ed.) Taxation. An Interdisciplinary Approach to Research*. New York: Oxford University Press, p. 3-10, 2005.



LEVINER, Sagit. The Normative Underpinnings of Taxation. *In: Nevada Law Journal* Vol. 13 (1), p. 95-133, 2012.

LOCKE, John. **Two Treatises of Government and a Letter Concerning Toleration (1689-1690)**. Editado pothwr Ian Shapiro. New Haven: Yale University Press, 2003.

MAFFETONE, Sebastiano; SALVATORE, Veca. **L'idea di giustizia da Platone a Rawls**. 5<sup>a</sup> ed. Roma: Laterza, 2004.

MILL, John Stuart. **Utilitarianism (1863)**. 2<sup>a</sup> ed. Indianapolis: Hacket Publishing, 2001.

MILLER, David. **Filosofía política**: uma breve introducción. Madrid: Alianza, 2011.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NOZICK, Robert. **Anarchy, State, and Utopia**. Oxford: Blackwell Publishers, 1974.

RAMÓN RALLO, Juan. **Liberalismo**. Barcelona: Planeta, 2019.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1971.

RAWLS, John. **Lectures on the History of Political Philosophy**. Cambridge: Harvard University Press, 2007.

RYAN, Alan. **On Politics**. Londres: Penguin Books, 2012.

SHAPIRO, Ian. **The Moral Foundations of Politics**. New Haven: Yale University Press, 2003.

TAYLOR, Charles. Atomism. *In: AVINERI, Shlomo, DE-SHALIT, Avner (Ed.) Communitarianism and Individualism*. New York: Oxford University Press, 1992, p. 29-50.