

FUNDAMENTOS ÉTICOS PARA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA – UMA REFLEXÃO A PARTIR DA TEORIA DE JUSTIÇA DE JOHN RAWLS



Carina da Cunha Alvez

Centro Universitário Franciscano – UNIFRA – Brasil

Cibele Garlet Facco

Centro Universitário Franciscano – UNIFRA – Brasil



Resumo

A realização de uma reflexão acerca dos fundamentos éticos que devem servir de sustentáculo de uma tributação que viabilize a efetividade da justiça constitui uma temática de extrema importância na sociedade atual. É sabido que os tributos constituem a principal fonte de arrecadação de receitas para o Estado manter-se e assegurar a fruição, pelos cidadãos, dos direitos sociais que lhes são garantidos, tais como saúde, educação, segurança, lazer, dentre outros. Ocorre que as bases da tributação não possuem qualquer preocupação ética, e consequentemente, são constatadas inúmeras injustiças relacionadas. Importante estabelecer o conceito de justiça, atuação moral, tutela da propriedade individual e obrigação tributária, a fim de se verificar quais os principais elementos que devem ser considerados para a efetivação de adequação do sistema tributário. Desta forma, percebe-se a necessidade de uma análise pormenorizada da teoria de justiça de John Rawls, investigando os aspectos positivos e negativos, bem como as críticas que essa teoria recebe, a fim de se elaborar uma proposta de reforma tributária que, estando fundamentada em critérios morais, possa ensejar uma verdadeira justiça.

Palavras-chave: Fundamentos Éticos; Justiça; Tributação.

Introdução

O artigo envolve uma temática de extrema importância, uma vez que é inquestionável a necessidade de uma reflexão acerca da tributação, de forma a estabelecer os fundamentos éticos para a viabilização da justiça social em matéria tributária.

Ademais, cumpre evidenciar que a busca da justiça em relação à tributação é um caminho percorrido a tempos e, facilmente verifica-se que na atualidade, não foram estabelecidos os parâmetros ideais para sua efetivação.

Interessa considerar também que existem diversas teorias de justiça na contemporaneidade, sendo que a teoria de justiça de John Rawls ocupa posição de destaque nos principais debates, sendo objeto de diversas críticas que merecem a devida atenção, a fim de atingir uma reforma tributária justa, pautada nos aspectos positivos e negativos apresentados pela mesma, para que os resultados almejados possam beneficiar a reforma proposta.

Um fator que merece atenção e que não possui o aprofundamento proporcional devido à sua importância é a análise detalhada dos fundamentos éticos que devem servir de sustentáculo para a efetividade da justiça tributária.

A temática demonstra-se de suma importância na esfera filosófica, conluída a distintas áreas do saber, tais como direito, política, dentre outras; uma vez que sendo efetiva a justiça tributária, com a adoção de elementos de base ética, as alterações irão determinar mudanças positivas na vida da coletividade, de forma imediata e visível.

Deste modo, a reflexão proposta pode ensejar a evolução do sistema tributário nacional a partir da viabilização de uma reforma que fundamente a tributação nos elementos éticos e, tornando a justiça um elemento presente e eficaz, que prime pelo direito dos contribuintes aos serviços de qualidade, visando suprir as necessidades coletivas. Tais direitos adquiridos frente ao pagamento de tributos ao Estado, este que figura como órgão arrecadador, cabendo a ela o dever de oferecer serviços que estejam à altura da sociedade, pautados na ética e na moralidade, ou seja, em prol da aspirada justiça tributária.

Ética, Direitos Humanos e Dignidade da Pessoa Humana

A ética envolve o estudo de conceitos relacionados aos valores morais, bem como os princípios que devem nortear o comportamento humano, constituindo-se em um ramo da filosofia. Desta forma, percebe-se que o ponto central da investigação ética envolve a análise do comportamento humano, através da tentativa de estabelecer parâmetros racionais,

fundamentados científica e teoricamente para as regras morais, ou seja, envolve uma verdadeira reflexão moral.

A Ética é um ramo da Filosofia; é a *Filosofia Moral*, ou pensamento filosófico acerca da moralidade, dos problemas morais e dos juízos morais. (FRANKENA, 1975, p. 16)

Na análise de forma geral sobre os termos “moral” e “ética” tendem a confundirem-se, entretanto, a palavra “ética” é empregada com mais frequência para designar o domínio mais restrito das ações ligadas à vida humana.(CANTO-SPERBER; OGIEN, 2004, p.15)

Outro fator que merece destaque envolve a circunstância de que a ética tem como parâmetro, buscar fundamentos relacionados ao melhor modo de viver mediante o comportamento humano. Ao passo que a moral está relacionada à obediência às normas, costumes, cultura, hierarquia, religião, dentre outros pontos de análise, ou seja, a moral pode ser concebida como um complexo de normas cotidianas aplicadas de forma contínua pelos cidadãos.

É inegável que na prática, a ética e a moral possuem uma proximidade enorme, pois ambas têm por responsabilidade embasar a conduta dos homens, no que se refere ao caráter e às diferentes formas de agir.

A verificação das questões éticas relacionadas aos direitos humanos possuem relação direta com a necessidade de ser estabelecida uma justa tributação, pois “a filosofia se engaja em uma investigação prescritiva, normativa ou avaliativa, na qual tentamos responder questões a respeito do que devemos fazer.” (FURROW, p. 12)

A principal estratégia relacionada à discussão ética envolve a questão de situar a localização do objeto de análise e adotar a teoria que possibilita o melhor resultado prático para a questão.

Neste sentido, como bem afirmam Monique Canto-Sperber e Ruwen Ogien (2004, p. 23/24) “é preciso, com efeito, distinguir em cada teoria moral entre o sistema ético (que define a noção de bem) e o processo de decisão racional (ou a deliberação que justifica o ato). Sistemas éticos opostos podem assim justificar uma mesma decisão”.

Em outros termos, a ética se limita em indicar uma melhor forma de agir frente às distintas circunstâncias impostas a vida humana, pois sopesa o ser humano em si, não

consentindo se influenciar por tendências de cunho religioso, cultural ou habitual, como se vislumbra na moral.

Peter Singer (2002, p.16) afirma que “a ética concede à razão um importante papel nas decisões éticas”. Singer (2002, p.20) também estabelece que “a ética exige que extrapolemos o “eu” e o “você” e cheguemos à lei universal”.

Para a efetivação da justiça tributária, se fazem imprescindíveis a observância dos conceitos éticos e morais, de modo a resultar em uma tributação condizente à realidade do contribuinte, assim como a justa distribuição em forma de benefícios a serem devolvidos à sociedade.

O agir de forma moral exige autonomia do ser que executa a ação e, esta autonomia somente será possível se existir a ampla liberdade, esta última considerada em relação à manifestação da vontade, ou seja, não se pode admitir que as pessoas tenham que agir em função das determinações legais, sem qualquer possibilidade de escolha e reflexão. Furrow (2007, p. 28) afirma que “as razões que tenho para agir moralmente devem ser minhas razões oriundas de minha deliberação”.

Para uma compreensão esclarecida da ética, importante considerar os dizeres de James Rachels (2006, p. 15),

A concepção mínima pode agora ser expressa de uma forma bem simples: moralidade é, minimamente, o esforço em guiar a conduta do indivíduo por meio da razão – ou seja, fazer algo para o qual haja as melhores razões para fazê-lo – enquanto ao mesmo tempo se dá um peso igual aos interesses de cada indivíduo que será afetado pelo que alguém faça.

Assim sendo, no que se refere à reflexão envolvendo os fundamentos éticos que devem nortear uma justiça tributária, faz-se necessário estabelecer considerações relacionadas aos direitos humanos e à dignidade da pessoa humana, pois constituem fatores relacionados à tributação justa.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 constitui o principal documento relacionado às capacidades que devem estar no centro do desenvolvimento da pessoa humana, tendo determinado o início da preparação de pactos para proteção de determinados direitos e garantias específicos previstos na referida Carta.

É importante destacar que a principal inovação da referida declaração envolve o reconhecimento pela comunidade internacional de que a dignidade e o “direito a ter direitos” são iminentes ao homem ou à mulher.

O valor, da dignidade da pessoa humana, reconhecido a partir da Declaração Universal na comunidade internacional não ficou restrito ao âmbito do direito internacional, pois influenciou também o direito nacional em razão do constitucionalismo do pós-guerra e pode ser apontado como elemento caracterizador da efetivação da justiça.

Inicialmente acredita-se ser importante considerar que os Direitos Humanos constituem-se em instrumentos de defesa das prerrogativas dos seres humanos contra os abusos de poder provenientes de órgãos do Estado, e, aliado a isso, visam alcançar condições dignas da vida humana e de seu desenvolvimento.

Ressalta-se que a existência e proteção efetiva dos Direitos Humanos são os legitimadores do Estado Democrático de Direito, sem os quais não se efetiva a Democracia. Sabe-se que os Direitos Humanos servem de parâmetros de avaliação das condições e possibilidades do Estado Democrático de Direito.

A consolidação da Democracia requer para se configurar a concretização dos seguintes elementos: estabilidade institucional, distribuição de riqueza, justiça social e participação popular nas decisões governamentais, além do atendimento das capacidades pautadas pela dignidade.

Desse modo, esta reflexão envolve também a ideia de que os Direitos Humanos surgem no momento da consolidação da democracia, devendo, pois, serem entendidos como a busca permanente da redefinição e ampliação dos direitos do homem a serem efetivamente protegidos.

Diante de tal enfoque e da constatação da realidade atual, na qual existem problemas diversos em relação à saúde, integridade física, vida, etc., é incontestável o fato de que a proteção dos Direitos Humanos não tem sido efetiva; do que fica caracterizada a necessidade de maiores reflexões a respeito da falta de efetividade e da busca do melhor caminho para ser alcançada a Justiça.

Ademais, o denominado princípio da dignidade da pessoa humana encontra-se na Constituição Federal de 1988 estabelecido dentre os fundamentos do Estado Democrático de Direito, conforme previsão do art. 1º.

Todos os direitos e deveres individuais e coletivos discriminados no art. 5º da CF devem estar fundamentados no respeito à dignidade da pessoa humana, desta feita, o referido princípio norteia a aplicação e efetividade dos direitos assegurados constitucionalmente, ou seja, direitos fundamentais.

Ocorre que não constitui tarefa fácil o estabelecimento da conceituação de dignidade da pessoa humana, uma vez que a caracterização deve levar em consideração os valores morais, os quais não poderão ser violados *sob* pena de se contrariar as previsões constitucionais.

Importante destacar que Kant acreditava que os seres humanos ocupam um lugar especial na criação, sendo que desta perspectiva advém o entendimento de que os seres humanos possuem “um valor intrínseco, isto é, *dignidade*”, o que os torna valiosos “acima de tudo”.(RACHELS, 2006, p.132)

O valor intrínseco referido acima relaciona-se ao fato do homem sempre ter que ser considerado o fim último da ação e não um meio utilizado para atingir outros fins ou interesses – o que acaba por ocorrer na prática e caracterizar uma violação à dignidade humana.

Rizzatto Nunes (2009, p. 48) afirma que “dignidade é um conceito que foi sendo elaborado no decorrer da história e chega ao início do século XXI repleta de si mesma como um valor supremo, construído pela razão jurídica”.

Essa construção racional do valor supremo que consubstancia a dignidade humana envolve a ideia de que o interesse pessoal não pode ser o motivo da ação, pois do contrário não se terá uma atitude ética e, como consequência, ocorrerá situação de indignidade.

No mesmo sentido, Ingo Wolfgang Sarlet (2006, p.38) afirma que,

(...) o fato é que esta – dignidade da pessoa humana – continua, talvez mais do que nunca, a ocupar um lugar central no pensamento filosófico, político e jurídico, do que dá conta a sua já referida qualificação como valor fundamental da ordem jurídica, para expressivo número de ordens constitucionais, pelo menos para as que nutrem a pretensão de constituírem um Estado Democrático de Direito.

J.J. Gomes Canotilho (1995, p. 363) afirma que “a densificação dos direitos, liberdades e garantias é mais fácil do que a determinação do sentido específico do enunciado ‘dignidade da pessoa humana’”.

Neste contexto, embora a definição da dignidade da pessoa humana seja uma tarefa que encontra diversos entraves, é inquestionável o fato de que a mesma possui um valor superior e que exige sua observância para a aplicação e validade de todos os demais direitos fundamentais. Ocorre que, como bem expõe Karine da Silva Cordeiro (2012, 61), “não se pode olvidar que a dignidade da pessoa humana não é uma criação constitucional, tampouco são as Constituições que a definem, e sim um princípio de base filosófica”.

A este respeito, interessante as considerações de Ingo Wolfgang Sarlet (2006, p.34) no que se relaciona à dignidade da pessoa humana na acepção jurídica, uma vez que “é justamente no pensamento de Kant que a doutrina jurídica mais expressiva – nacional e alienígena – ainda hoje parece estar identificando as bases de uma fundamentação e, de certa forma, de uma conceituação da dignidade da pessoa humana”.

Consoante Immanuel Kant (1974, p. 217) estatui em diversas passagens da Fundamentação da metafísica dos costumes, “a dignidade é tida, pois, como um valor incondicional, incomparável, uma faculdade de se determinar a si mesmo e agir em conformidade com certas leis, faculdade esta que é encontrada somente nos seres racionais”.

Um importante aspecto a ser considerado em relação à dignidade da pessoa humana envolve a ideia de que o homem tem que ser considerado sujeito de direito e jamais objeto, razão pela qual são vedadas várias práticas que podem ocasionar violação desta prerrogativa.

James Rachels (2006, p.133) destaca com propriedade:

Como outros filósofos, Kant acreditava que a moralidade pudesse ser resumida em um princípio fundamental, do qual todas as nossas obrigações e responsabilidades seriam derivadas. Ele chamou esse princípio de Imperativo Categórico.

Nesta perspectiva, Maria Garcia (2004, p.196) refere o conceito de dignidade estabelecido por Nicola Abbagnano no Dicionário de Filosofia, consoante se verifica:

Dignidade como “princípio da dignidade humana”, entende-se a existência enunciada por Kant como segunda fórmula do imperativo categórico: “Age de tal forma que trates a humanidade, tanto na tua pessoa como na pessoa de qualquer outro, sempre também como um fim e nunca unicamente como um meio”.

A contextualização da situação precária existente no Brasil em diversos setores demonstra uma clara e inequívoca violação da dignidade da pessoa humana, pois como bem refere Ingo Wolfgang Sarlet (2006, p.84),

O que se pretende sustentar de modo mais enfático é que a dignidade da pessoa humana, na condição de valor (e princípio normativo) fundamental que “atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais”, exige e pressupõe o reconhecimento e proteção dos direitos fundamentais de todas as dimensões (ou gerações, se assim preferirmos). Assim, sem que se reconheçam à pessoa humana os direitos fundamentais que lhes são inerentes, em verdade estar-se-á negando-lhe a própria dignidade.

De uma forma ou de outra, seu objetivo principal continua sendo a proteção dos direitos fundamentais, principalmente o direito à vida digna, direito este que tem sido constantemente ignorado pelo Poder Público que desconsidera as determinações legais – quando existentes e, por óbvio, não observa os padrões éticos inerentes à sua atividade.

Tributação, Estado e Direito

A necessidade de uma reforma tributária demonstra-se em diversas situações constatadas no cotidiano, uma vez que a existência dos tributos está diretamente relacionada à arrecadação financeira com vistas à manutenção do Estado e à qualidade de vida das pessoas que convivem no respectivo meio social.

Ocorre que, embora a tributação não seja a única fonte de receita do Estado, pode-se afirmar que é a principal, de forma que mais da metade dos recursos estatais decorrem dos tributos arrecadados. Tais recursos devem ser utilizados para a manutenção do Estado e o fornecimento dos direitos sociais assegurados aos cidadãos, tais como segurança, saúde, educação, lazer, dentre outros.

O fundamento para a cobrança de tributos e a legitimação encontra-se exatamente no meio que viabiliza o fornecimento de subsídios para que o ente público disponibilize para as pessoas uma vida digna e com qualidade.

Neste sentido os seguintes dizeres de Hugo de Brito Machado (2008, p.26):

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

O estudo dos tributos é realizado no âmbito do direito, na disciplina denominada direito tributário, disciplina esta que integra – no âmbito do direito positivo¹ – o ramo do direito público, o qual se caracteriza por possuir sempre, em um dos polos da relação jurídica o Estado, seja na pessoa jurídica da União, dos estados membros, dos municípios ou do Distrito Federal.

Ademais, também integra as características do direito tributário, o fato de suas normas serem coercitivas, ou seja, não existe a consideração da vontade do sujeito passivo (contribuinte) da relação tributária, o qual estando na posição de contribuinte ou responsável tributário, deverá cumprir a obrigação tributária – qual seja, o recolhimento dos tributos devidos.

Hugo de Brito Machado (2008, p. 49) conceitua o Direito Tributário como “Ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

Importante referir que inicialmente o direito tributário integrava o direito financeiro², mas em razão da importância que os tributos possuem como principais meios de arrecadação financeira do Estado tornou-se uma disciplina autônoma, em razão de regulamentar relações jurídicas bem definidas e facilmente identificáveis de forma individualizada. Neste sentido os dizeres de Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (2012, p. 53),

O Direito Tributário descendeu do Direito Financeiro, tendo sido concebido como um sub-ramo deste, mas que acabou adquirindo foros de disciplina própria, apresentando maior desenvolvimento doutrinário e maior riqueza de diplomas no direito positivo de vários países, inclusive no brasileiro.

Um fator que merece atenção envolve as bases do sistema tributário, pois toda relação jurídica deve primar pelo equilíbrio das partes e, no direito tributário não existe esta tutela em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária.

¹ O direito positivo se contrapõe ao direito consuetudinário, envolvendo a existência de normas jurídicas redigidas, como bem expõe Paulo de Barros Carvalho (2009, p.02): “O direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas em um país”.

² O direito financeiro regulamenta a atividade financeira do Estado, a qual envolve as receitas não tributárias, o orçamento, o crédito público, bem como as despesas públicas. Dessa forma, pode-se afirmar que o direito financeiro regula toda a atividade financeira do Estado, menos a que se refere à tributação.

Quando se afirma que em matéria tributária se estabelece uma obrigação, aponta-se o dever jurídico de alguém (sujeito passivo) pagar a outrem (geralmente, o Estado) um valor, denominado tributo. Por força da ordem tributária, estabelece-se uma relação jurídica entre o Estado e o particular. Esta é a relação jurídico-tributária. (Schoueri, 2011, p. 413)

Nos dizeres de Regis Fernandes de Oliveira (2011, p. 34), “é permitido ao Estado lançar mão de seus instrumentos para alcançar os particulares e deles haver o necessário para abastecimento de seus cofres”. Continua o autor,

Da mesma forma que o Estado tem finalidades a alcançar, deve ter os meios necessários para satisfazer os objetivos da comunidade. (...) a justa ponderação entre os direitos do indivíduo *x* o poder tributário deve ser preocupação do jurista. **Até que ponto é possível invadir a intimidade do cidadão, buscando em seu bolso e patrimônio recursos para desenvolvimento do Estado?***(grifo nosso)*

Ocorre que na relação jurídico-tributária o que se verifica é, apenas, a proteção do ente público como órgão arrecadador e, que mesmo com grandes volumes de recolhimentos, não faz a devida contrapartida, fornecendo serviços de qualidade e que atendam o interesse da parte adversa (contribuinte/sujeito passivo) e da comunidade em geral, caracterizando uma situação de flagrante injustiça.

Por esta razão, a importância de reflexões que envolvam a análise das bases morais que devem fundamentar uma reforma tributária com vistas a atingir a almejada justiça, uma vez que é flagrante a ausência da atuação ética do Estado, não sendo suficiente proceder a reformas na legislação tributária, sem, contudo, atentar para a necessária atuação pautada pelo agir moral, este sim um instrumento capaz de viabilizar a Justiça.

Justiça Tributária – Análise a partir da Teoria de Justiça de John Rawls

O conceito de Justiça não é materialmente definido, mas pode-se afirmar que visa alcançar um estado de equilíbrio entre os diversos interesses das pessoas de um determinado grupo social. Este conceito, embora abstrato, constitui objeto de indagação em diversas áreas do saber, tais como filosofia, direito, ética, moral e religião.

As variações encontradas na conceituação da Justiça e a aplicação prática relacionam-se à contextualização e aos métodos de interpretação utilizados, o que enseja a existência de diferentes correntes relacionadas à teoria da Justiça.

A perspectiva da busca do equilíbrio em situações de conflito envolve o respeito ao direito e a necessária igualdade que deve se fazer presente nas relações sociais. Mas é importante referir que existem situações de conflito que acabam por contrapor o direito e a justiça, sendo que, nestes casos, deve prevalecer a Justiça.

Ocorre que para existir a Justiça, faz-se imprescindível a efetividade da igualdade ou o equilíbrio entre os diversos interesses envolvidos, e sabe-se que muitas vezes esta igualdade não é concreta – o que acaba por dificultar ou, até, inviabilizar a efetivação da Justiça.

O direito pode ser considerado um instrumento normativo que tem por finalidade regular as relações sociais e, quando existirem situações de conflito nas referidas relações, será através do direito que a solução deverá ser encontrada; mas jamais estando caracterizado um afastamento da atuação moral.

É de se considerar que o direito positivado possui diversas lacunas e nem sempre possui os subsídios necessários para efetivamente definir pelo justo, sendo imprescindível a consideração de critérios éticos, para que se possa alcançar a Justiça.

A concepção de Justiça, até atingir os moldes atuais, teve início na Grécia antiga e desde então passou a ser desenvolvida e aplicada em diversos setores sociais, sendo que na atualidade são várias as teorias de justiça existentes, havendo basicamente 02 categorias que se destacam; uma que relaciona a Justiça à equidade e outra que a relaciona ao conceito de bem estar.

Nesta perspectiva, demonstra-se interessante uma reflexão pormenorizada envolvendo a Teoria de Justiça de John Rawls, uma vez que se trata de uma teoria contratualista³, através da qual é realizada uma análise das “instituições básicas de uma sociedade que poderiam ter sido escolhidas por pessoas racionais sob condições que assegurassem a imparcialidade”. (BLACKBURN, 1997, p.334)

Na concepção da referida teoria, a imparcialidade seria assegurada pelo fato das pessoas contratarem sob o “véu da ignorância”⁴, ou seja, sem ter o conhecimento prévio das

³ Na teoria contratualista de Rawls, uma estrutura social só é justa se puder ser escolhida, num contrato, por agentes racionais hipotéticos que tenham se “despido” de alianças e interesses particulares, mas que tenham as necessidades humanas básicas. (BLACKBURN, 1997, p. 304)

⁴ Na obra de Rawls, a descrição metafórica da barreira contra o uso de interesses parciais na determinação dos princípios da justiça. (BLACKBURN, 1997, p. 404)

suas respectivas posições na sociedade. Desta forma, a imparcialidade estaria assegurada na medida em que a decisão tomada não possuísse vínculo com quaisquer benefícios conhecidos.

Outro fator fundamental para o êxito da justiça como equidade envolve o princípio da diferença, o qual determina que as obrigações sociais e os benefícios sejam atribuídos de maneira a atingir a melhor posição possível dos menos favorecidos, de forma a minimizar as diferenças sociais existentes.

A posição original dos agentes hipotéticos que estabelecem o contrato, conforme a teoria de justiça de John Rawls estabelece que tais agentes não possuirão quaisquer interesses particulares, em razão do desconhecimento de sua posição na sociedade e terão apenas as necessidades e dependências humanas básicas – o que asseguraria a imparcialidade das decisões e conseqüentemente o tratamento igualitários dos diversos membros.

Neste seguimento John Rawls (1997, p. 19) estabelece ainda:

Afirmo que a posição original é o *status quo* inicial apropriado para assegurar que os consensos básicos nele estabelecidos sejam equitativos. Esse fato delimita o conceito de “justiça como equidade”. Está claro, portanto, que eu quero afirmar que uma concepção da justiça é mais razoável do que outra, ou mais justificável no que diz respeito à “justiça como equidade”, quando pessoas racionais na situação inicial escolhem seus princípios para o papel da justiça preferindo-os aos de outra concepção.

Ao elaborar sua teoria, Rawls propõe uma teoria alternativa que intenta superar o utilitarismo⁵. O utilitarismo, na sua formulação mais simples, afirma que o ato ou procedimento moralmente correto é aquele que produz a maior felicidade para os membros da sociedade. (KYMLICKA, 2006, p. 11)

A teoria contratualista, oposta à consequencialista, intenta basear a moralidade em fatos sobre a natureza humana ou sobre a razão, considerando as obrigações morais como produtos de acordos que os seres humanos estabelecem. (FURROW, 2007)

A teoria de Rawls possui relação com a fórmula da humanidade de Kant, segundo a qual o homem deve ser tratado como fim em si mesmo e não como meio. Neste sentido bem afirma Furrow (2007, p. 98) “o elemento central da teoria de Kant sobre a obrigação é que as pessoas são fins em si mesmas”. A partir desta concepção, as pessoas somente podem ser

⁵ Utilitarismo é, conforme FURROW (2007, P. 52), a teoria consequencialista mais amplamente difundida. Por consequencialismo pode-se considerar a abordagem segundo a qual o que faz com que uma ação seja certa ou errada são suas conseqüências.

tratadas de maneira apropriada em conformidade com seu consentimento, de forma que os acordos realizados devem ser reconhecidos apenas quando há o livre consentimento das partes.

Rawls (1997, p. 64) elabora inicialmente dois princípios de justiça conforme segue:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras.

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos.

A partir dos princípios acima referidos, observa-se que o princípio da liberdade antecede o princípio da igualdade, de forma que a sociedade deve possuir mecanismos que possibilitem aos menos favorecidos receberem os frutos que lhes possibilitem melhorar suas condições, existindo um equilíbrio entre a igualdade e a liberdade – esta última considerada como um elemento da justiça.

Neste sentido, pode-se afirmar que todas as pessoas devem, minimamente com suas ações, garantir os princípios de justiça. Para tanto, deve ser assegurado a essas pessoas uma liberdade de ação, de forma a viabilizar que a sociedade seja efetivamente imparcial.

Na teoria de justiça de Rawls, a ação deve primar pelo justo, pelo correto, ou seja, o procedimento de decisão moral deve pautar-se pela adequação às normas universais necessárias e imparciais.

Importante, por conseguinte, na sociedade bem organizada⁶ e regida pelos princípios de justiça, que as pessoas desenvolvam o senso de justiça, no sentido de adquirir uma disposição psicológica que envolva uma preocupação com a justiça social.

A justiça como equidade é estruturada para estar de acordo com a ideia de sociedade bem organizada, a qual também é regulada por sua concepção pública de justiça. (Rawls, 1997)

Importante as seguintes considerações de Rawls (1997, p. 504/505):

Como uma sociedade bem organizada perdura ao longo do tempo, a sua concepção de justiça é provavelmente estável: ou seja, quando as instituições são justas (da

⁶ Rawls (1997, p.504) caracteriza uma sociedade bem organizada como aquela estruturada para promover o bem de seus membros e efetivamente regulada por uma concepção comum de justiça.

forma definida por essa concepção), os indivíduos que participam dessas organizações adquirem o senso correspondente de justiça, e o desejo de fazer a sua parte para mantê-las.

Uma reforma tributária que viabilize a justiça deverá contar, primeiramente, com uma (re)estruturação da sociedade, de forma a se alcançar uma estabilidade que proporcione aos participantes estabelecerem um senso comum de justiça.

Nesta acepção considera-se importante as referências de John Rawls, em obra posterior, intitulada *Justiça como equidade: uma reformulação* no que tange a democracia de cidadãos proprietários, pois com isso não haveria uma redistribuição de renda para os menos afortunados e sim, seria garantida “a difusão da propriedade de recursos produtivos e capital humano (isto é, educação e treinamento de capacidades) no início de cada período, tudo isso tendo como pano de fundo a igualdade equitativa de oportunidades” (RAWLS, 2003, p. 197)

A ideia central é colocar os cidadãos em situação de igualdade social e econômica, viabilizando a gestão própria dos seus respectivos assuntos, sem a dependência com relação aos outros; dependência esta no sentido de submissão – que contraria a ideia de igualdade de oportunidades. Este pode ser considerado um caminho viável para a justiça da tributação.

Fator que merece consideração ao analisar-se a teoria de justiça de John Rawls, envolve a posição de outros filósofos contemporâneos tais como Ronald Dworkin, Amartya Sen, Bruce Ackerman e Michael J. Sandel, bem como a ideia da proteção do direito de propriedade privada, relacionada à necessidade de manutenção do Estado mediante a imposição de tributos e os interesses igualitários que devem prevalecer, sobretudo a liberdade dos agentes dentro da sociedade bem organizada, partindo-se de um senso de justiça.

Neste sentido as considerações de Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 36):

Na verdade, os impostos são cobrados em vista de um objetivo, e todo critério adequado de justiça tributária deve levar em conta esse objetivo. O que importa não é se os impostos – considerados em si – são cobrados justamente, mas se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos – os impostos cobrados e os gastos efetuados.

A reflexão acerca da necessária reforma tributária atualmente, centra-se na injustiça caracterizada pela forma através da qual os tributos são cobrados, ignorando-se o direito de propriedade dos sujeitos passivos da obrigação tributária, desconsiderando-se o dever do Estado reverter a arrecadação financeira em prol da coletividade de forma a agir de maneira justa/correta, com a devida prestação de serviços públicos eficientes.

Interessante as considerações de Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p.242),

O Estado não é o dono de seus cidadãos nem estes são donos uns dos outros. Mas os cidadãos individuais podem ser donos de alguma coisa quando existem leis promulgadas e impostas pelo Estado. Por isso, a tributação não é uma questão de como o Estado deve tomar e redistribuir algo que os cidadãos já possuem, mas de como deve determinar os direitos de propriedade.

Pode-se afirmar que o atual contexto tributário demonstra que o pagamento dos tributos está ocorrendo de forma equivocada, possibilitando uma apropriação indevida por parte do Estado em relação aos bens dos contribuintes, por inexistir a devida reversão dos valores arrecadados em benefício daqueles que deveriam ser os destinatários, como instrumento de minimização das desigualdades existentes – o que evidencia a necessidade de serem estabelecidos os fundamentos morais da reforma tributária como meio de justiça.

Conclusão

O contexto do atual sistema tributário evidencia a prática de injustiças em relação aos contribuintes que possuem a obrigação tributária a cumprir, sem qualquer relação com os deveres que o Estado, com vistas a minimizar as desigualdades sociais e econômicas existentes e sem a demonstração e consideração de sua vontade, uma vez que as normas tributárias são coercitivas, ou seja, são parciais e não admitem qualquer espaço de discussão entre as partes.

A análise da teoria de justiça de John Rawls e as discussões contemporâneas relacionadas à temática podem instrumentalizar a formulação de uma proposta de reforma tributária que torne viável a justiça, de maneira que as partes da relação jurídico-tributária consigam alcançar um equilíbrio, pois a oneração submetida ao contribuinte não pode e nem deve ser excessiva e, em contrapartida o Estado deve utilizar os recursos arrecadados efetivamente para proporcionar uma vida minimamente digna para toda a coletividade.

A partir da reflexão realizada constata-se a possibilidade em apontar os fundamentos éticos que devem legitimar, em um processo democrático, o sistema tributário em relação à divisão do produto social entre o controle privado dos indivíduos e o controle público do governo, pois esse demonstra ser o caminho plausível para a aplicação de critérios de justiça na política tributária.

O novo viés do sistema tributário deve estar legitimado não apenas na distribuição de tributos, mas, sobretudo deve instrumentalizar o financiamento dos bens públicos agregados à promoção da justiça social. Para tanto, deve ter como ponto de partida, fundamentos éticos que sejam de fácil compreensão, os quais além de serem corretos, contenham uma carga intuitiva, abandonando-se a concepção de caridade e adotando-se o entendimento de que o pagamento dos tributos está relacionado com a responsabilidade pelo bem estar humano, prevalecendo à deliberação do contribuinte em relação ao pagamento do tributo e não apenas uma obrigação decorrente da imposição legal, resultando em uma justiça tributária humanística de natureza essencialmente ética.

Abstract

The reflection on the ethical foundations that must sustain a tax system capable of allow the effectiveness of the justice, is a theme of extreme importance in today's society. It is know that taxes are the main source of income to the State, used to offer the citizens access to their social rights, such as health insurance, education, leisure time, among others. But the foundations of the tax system have no ethical concerns, so a number of unjust actions are observed. It is important to establish a concept of justice, moral action, private property tutelage and tax duty, in order to check which are the main elements that must be used to change the tax system. It is noticed the need of a careful analysis of John Rawls' justice theory, investigating negative and positive aspects, as well as criticisms to the theory, in order to elaborate a proposal to the change in the tax system that, based on moral criteria, would give rise to true justice.

Keywords: Ethical Foundations; Justice; Taxation.

REFERÊNCIAS:

ACKERMAN, Bruce A. Social Justice in the liberal state. New Haven: Yale University Press, 1980.

BLACKBURN, Simon. Dicionário Oxford de Filosofia. Tradução: Desidério Murcho...et.al. Rio de Janeiro: Zahar, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. *In*: Códigos 4 em 1: Civil; Comercial; Processo Civil e Constituição Federal / obra coletiva da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995.
- CANTO-SPERBER, M.; OGIEN, R. Que devo fazer? A filosofia mora. São Leopoldo: Unisinos, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CORDEIRO, Karine da Silva. Direitos Fundamentais Sociais: dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. A resposta correta – incursões jurídicas e filosóficas sobre as teorias de justiça. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2011.
- DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Tradução Nelson Boeira. 2ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- _____. Uma questão de princípio. Tradução Luís Carlos Borges. Revisão técnica Gildo Sá Leitão Rios. Revisão de tradução Silvana Vieira. 2ª. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- FRANKENA, William K. Ética. Tradução de Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1975.
- FURROW, Dwight. Ética – Conceitos-chave em Filosofia. Trad. Fernando José R. da Rocha. Porto Alegre: Artmed, 2007.
- GARCIA, Maria. Limites da ciência: a dignidade da pessoa humana: a ética da responsabilidade. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.
- GARGARELLA, Roberto. As teorias de justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política. Tradução Alonso Reis Freire. Revisão de tradução Elza Maria Gasparotto. Revisão técnica Eduardo Appio. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.
- KANT, Immanuel. Crítica da Razão Pura e Outros Textos Filosóficos. Tradução de Paulo Quintela. São Paulo: Abril, 1974.
- KYMLICKA, Will. Filosofia Política Contemporânea: uma introdução. Tradução Luís Carlos Borges; revisão da tradução Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª Ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. Tradução Marcelo Brandão Ciprolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

- NUNES, Rizzato. O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana: doutrina e jurisprudência. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009.
- OLIVEIRA, Felipe Faria de. Direito Tributário e Direitos Fundamentais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 4ª Ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.
- RACHELS, James. Os Elementos da Filosofia Moral. Trad. Roberto Cavallari Filho. Ver. José Geraldo A. B. Poker...(et al.). Barueri, SP: Manole, 2006.
- RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Curso de Direito Financeiro. São Paulo: Saraiva, 2012.
- RAWLS, John. Uma teoria da justiça. Tradução Almiro Pissetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- _____. Justiça como equidade: uma reformulação. Organizado por Erin Kelly; tradução Claudia Berliner; revisão técnica e da tradução Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- _____. O liberalismo político. Tradução Dinah de Abreu Azevedo. Revisão de tradução Álvaro de Vita. 2ª Ed. São Paulo: Ática, 2000.
- SANDEL, Michael J. Liberalism and the limits of justice. 2ª Ed. Cambridge: Cambridge University Press, 1998.
- _____. Justiça – O que é fazer a coisa certa. Tradução Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.
- SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988. 4. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SEN, Amartya. A ideia de justiça. Tradução Denise Bottmann, Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia da Letras, 2011.
- SINGER, Peter. Ética Prática. Trad. Jeffeerson Luiz Camargo. 3ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- TUGENDHAT, E. Como devemos entender a moral? In: RODHEN, V. (Org.). Não somos de arame rígido?. Canoas: Editora Ulbra, 2002.
- _____. Lições sobre ética. Petrópolis: Editora Vozes, 2003.
- WILLIAMS, Bernard. Moral: uma introdução á ética. Tradução Remo Mannarino Filho. Revisão de tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

Sobre as autoras:

Carina da Cunha Alvez é Mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC. Professora do Curso de Direito do Centro Universitário Franciscano – UNIFRA. Integrante do grupo de pesquisa Teoria Jurídica no Novo Milênio – UNIFRA. Integrante do Comitê Técnico da Incubadora de Inovação Tecnológica – ITEC – UNIFRA. Participante do Projeto de Pesquisa e Ensino Intitulado O Papel das Emoções na Deliberação Moral – UFSM. lattes: <http://lattes.cnpq.br/2465043304277973>. Correio Eletrônico: alvez.carina@gmail.com

Cibele Garlet Facco é Bacharel em Direito pelo Centro Universitário Franciscano. Participante do Projeto de Pesquisa e Ensino Intitulado O Papel das Emoções na Deliberação Moral – UFSM. Correio Eletrônico: cib@santiagonet.com.br