

O PARADOXO EM TORNO DO TRIBUTO COMO ALICERCE DOS DIREITOS À LIBERDADE E À IGUALDADE: UMA RELAÇÃO AINDA CONTURBADA

THE PARADOX OF TAXATION AS THE BASE OF THE RIGHTS TO FREEDOM AND EQUALITY: AN EVER PROBLEMATIC RELATIONSHIP

Maurin Almeida Falcão¹

Recebido em: 27/07/2020

Aceito em: 28/07/2020

falcao@hotmail.com

Resumo: O escopo do presente trabalho é o de demonstrar o paradoxo criado em torno do tributo enquanto pressuposto da liberdade e da igualdade. Vinculado à modernidade desde a emergência dos direitos de primeira e de segunda geração, o tributo se constituiu em um símbolo da solidariedade nas sociedades pós-industriais. Em razão da sua dimensão sociopolítica, não permitiu a formação de um consenso que permitisse compreendê-lo como um meio para se eliminar o vazio social e democrático. Por isso, uma pujante contestação sobre a sua validade enquanto valor da democracia ganhou terreno em universos tão distintos quanto a sociologia política, a economia e a ciência política e até mesmo a antropologia. Ao mesmo tempo, a negação do tributo como garantidor da liberdade e da igualdade foi colocado em questão, a qual levou ao paradoxo que se constitui no objeto deste trabalho. , a negação do tributo como alicerce da liberdade e da igualdade passou a ser questionado, criando assim um paradoxo, o qual se constitui no objeto desse trabalho. A argumentação conduzida ao longo do texto permitiu a construção de um diálogo capaz de validar o paradoxo do tributo como instrumento de democracia mas, ao mesmo tempo, como um gerador de desigualdades sociais. Para esse fim, recorreu-se ao método hipotético-dedutivo com o intuito de confirmar esse paradoxo.

Palavras-chave: Tributo. Direitos fundamentais. Liberdade. Igualdade. Paradoxo.

Abstract: This article aims to explain the paradox of taxation as a premise of freedom and equality. Linked to the modernity and arising from rights of the first and second generations, the tax has also become a symbol of solidarity in post-industrial societies. Givens its socio-political dimension, it was not able to create a consensus of allowing its understanding in terms of eliminating the democratic and social vacuum. For this reason, an important challenge to justify it as value of democracy has gained ground in universes as different as political sociology, economics and political science and even anthropology. At the same time, the negation of the tax as a guarantor of freedom and equality has been called into question, which has led do a paradox constituted in the subject of this work. The argument developed throughout this text has enabled the construction of a dialogue capable of validating the tax paradox as an instrument of democracy but, at the same time, as a generator of social inequalities. In order to achieve such goal, it was applied the hypothetical-deductive method which confirm this paradox.

Keywords: Tax. Fundamental rights. Freedom. Equality. Paradox.

1. INTRODUÇÃO

Arelado à noção de equidade, de justiça e de liberdade, o tributo foi desde os albores da modernidade, alçado à condição de inerente à vida em sociedade. A igualdade pelo tributo e diante do tributo se constituiu no apanágio da democracia em face de todo um arcabouço moral e jurídico que passou a nortear as relações sociais, a partir da modernidade. Na mesma quadra, foi recebido como atributo da liberdade ao se integrar à vida democrática e à ordem social em construção. Em

¹ Universidade Católica de Brasília – UCB - Brasília – Distrito Federal – Brasil.

razão da sua dimensão sociopolítica tornou-se objeto de uma densa teoria destinada a explicar as suas virtudes enquanto pilar da grande sociedade solidária, não sendo possível a partir desta perspectiva, de cogitar um Estado sem tributo. Não obstante a extensa literatura voltada para consagrá-lo como um importante fato social, viu-se confrontado às críticas que o apontavam como um instrumento indutor de desigualdade e, ao mesmo tempo, como contrário à liberdade. Essa dupla perspectiva foi responsável pelo paradoxo que se formou em seu entorno a partir da sua consagração como supedâneo do direito à liberdade e à igualdade.

Se o tributo encarnou os valores da liberdade ao permitir, por exemplo, a mobilidade social e a participação de todos no processo político, por meio do consentimento, a igualdade por sua vez veio embutida no projeto do solidarismo desenhado na sociedade pós-industrial e que até os dias atuais, ainda sustenta teoricamente o mundo do Estado-providência. Em lado oposto, foi refutado como pilar da liberdade e da igualdade, a partir de uma argumentação também sólida. Por conseguinte, essa clivagem se constituiu no escopo principal do presente trabalho. Nesse diapasão, a análise é conduzida no sentido de demonstrar como o tributo e o seu processo político se constituem, ao mesmo tempo, em supedâneo dos direitos fundamentais de primeira e de segunda geração e, por outro lado, em negação de tais valores? Desse modo, a partir de um diálogo entre diferentes autores, será possível estabelecer, com base em uma pesquisa bibliográfica e no método hipotético-dedutivo, um liame que possa validar a argumentação em torno da hipótese que levará à definição do paradoxo estabelecido em torno do tributo enquanto mecanismo de liberdade e de igualdade.

Com o intuito, portanto, de descrever esses antagonismos, o presente trabalho discorrerá em um primeiro momento, sobre o processo político do tributo, variável responsável pela sua recepção no campo dos direitos fundamentais. A busca pelos valores intrínsecos à democracia e à solidariedade, impôs logo de início, a necessidade um instrumento destinado a financiar a coesão social. Após virar a página do seu passado de violência e de dominação, o tributo tornou-se símbolo da igualdade e da liberdade ao se atrelar ao Estado democrático de direito. Em um segundo momento, o esforço será dirigido a gênese do tributo como meio de consolidação dos direitos fundamentais de primeira e de segunda geração, acoplando de passagem, a solidariedade que viria posteriormente, nos desdobramentos do progresso social. Em seguida, com o objetivo precípua de definir os contornos do paradoxo que se pretende apontar, a análise terá como foco os entraves que o tributo apresenta à liberdade e à igualdade. Por se tratar de uma árdua pretensão, o presente desenvolvimento evidenciará o inconformismo da intelligentsia social em face do tributo como mecanismo de liberdade e de igualdade.

2.. O TRIBUTO, O SEU PROCESSO POLÍTICO E A GÊNESE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 dispõe em seu artigo 1º que “Os homens nascem e são livres e iguais em direitos. As distinções sociais só podem fundamentar-se na utilidade comum”. Esse enunciado, que lançaria as bases dos direitos fundamentais, seria positivado em boa parte das constituições ocidentais, o que materializaria os valores da sociedade justa e

igualitária. O binômio igualdade e liberdade inauguraria uma série de direitos individuais, coletivos e sociais, os quais se inseririam no universo dos direitos fundamentais. O fim do Ancien Régime aboliu um conjunto de privilégios e a sociedade de ordens que detinham a primazia no cenário social que antecedeu a modernidade. Ardant (1972, p. 163), ao discorrer sobre as transformações impostas pela Revolução Francesa, observou que três grandes reformas foram além do domínio estritamente tributário, sendo que uma delas, “La première est la suppression des privilèges, des privilèges provinciaux et, plus encore, des privilèges d’ordres ou de classes [...] ».

A eliminação de privilégios assentada no primado da igualdade de todos pelo tributo e diante do tributo se constituiria em um primeiro passo para a vinculação do tributo aos direitos fundamentais dos indivíduos. Nesse caso, deve ser ressaltado que um dos pressupostos que compunham essa assertiva se encontrava no fato de que a emergência de uma nova sociedade, fundada no solidarismo, traria em seu bojo um conjunto de mudanças sociais que seriam permitidas em razão da consolidação do Estado fiscal. O financiamento de toda a ação do Estado e de suas instituições ocorreria a partir do concurso de toda a sociedade que, em um sistema verticalizado de redistribuição, atenuaria as desigualdades sociais. Por mais incipiente que tenha sido esse sistema de redistribuição, operado por meio dos impostos diretos, em um primeiro momento, permitiria a todos vislumbrar novas perspectivas sociais, dentre elas, a mobilidade social e a igualdade de condições. Esses eram os valores canônicos que transformariam a paisagem sociopolítica do industrialismo.

O processo lento e gradual de implantação das conquistas sociais, que incluía a produção de um direito social pelo Estado, o reconhecimento do papel dos sindicatos e os anseios por mais democracia deram início ao surgimento de várias gerações de direitos que foram introduzidos nos ordenamentos jurídicos ocidentais, em diferentes momentos. Portanto, a implantação de uma sociedade justa, democrática e solidária seria o ápice de um percurso marcado por transformações sociais que influenciariam, de uma vez por todas, a arquitetura do Estado social. A positivação de diversos direitos fundamentais nas cartas constitucionais levaria a mudança da paisagem social e passariam a ser sinônimo da normalidade do Estado democrático de direito. A aglutinação de todos em torno da sociedade solidária daria razão às teorias sociológicas que, surgidas no mesmo momento, buscavam explicações científicas para os fenômenos da mudança social.

A passagem da sociedade antiga para a sociedade moderna ocorreu como resultado da formulação de ideias debatidas por quase dois séculos. Esse processo resultou na convergência de valores que tinham como objetivo precípua iluminar as trevas em que se encontrava a sociedade de então e deixar para trás um passado marcado por crenças religiosas, em proveito do pensamento racional. As reformas da sociedade ocorridas no Iluminismo despertariam todos para a condução de um pensamento racional que pudesse apontar para uma sociedade justa, calcada nos valores da liberdade e no alcance da felicidade. A pregação de direitos iguais para supunha o abandono das imposições de caráter religioso, do absolutismo real e dos privilégios da nobreza e do clero. A entrada da burguesia nesse contexto mudaria o panorama sociopolítico e que coincidiria com a notável contribuição de uma plêiade de filósofos, escritores e políticos responsáveis pela construção de uma nova sociedade. Voltaire (1694-1778) defendia a liberdade de pensamento e criticava a intolerância religiosa. A sua obra marcaria o questionamento, pelo viés filosófico, da sociedade antiga. Rousseau

(1712-1778), por sua vez, contribuiria com a noção do Estado democrático com garantias de igualdade para todos. Montesquieu (1689-1755), na sua antológica obra “O Espírito das Leis”, publicada em 1748, lapidou a sua teoria de separação dos poderes ao prenciar as liberdades civis

Nessa marcha evolutiva em direção ao Estado democrático, como conhecido nos dias atuais, os direitos fundamentais passaram por diversas etapas, as quais foram definidas como gerações que refletiam a sua época, demonstrando assim que o progresso humano ocorreu segundo as circunstâncias sociopolíticas e de forma lenta e gradual. Além disso, o embate de ideias não deixaria de poupar a vida daqueles que se entregaram às suas causas ao tentarem impor as suas ideologias. Na outra vertente, a ascensão da burguesia levou à emergência da noção de liberdade, pressuposto basilar do liberalismo.

No seio do proletariado, Brasseul (2001, p. 124) registra o seu reconhecimento àqueles que contribuíram com as ideias que despertaram a consciência dos trabalhadores ao observar que “Les auteurs socialistes et les militants révolutionnaires du XIXème siècle vont œuvrer pour une prise de conscience de la classe ouvrière et l’espoir d’une société meilleure ». De fato, essas premissas guiaram a sucessão de acontecimentos que levam a mudança social no Século XIX. Breve, tratava-se de uma mudança que foi ao mesmo tempo, intelectual, social e política (ROSANVALLON, 2011, p. 232).

Sobre essas bases, surgem os direitos de primeira geração atrelados à noção do Estado mínimo ou negativo, com a primazia da liberdade individual materializada na garantia dos direitos civis e políticos. Todavia, a ruptura com o autoritarismo não foi um resultado isolado da mudança social. Em realidade, a Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, o Bill of Rights de 1688 e a Revolução Francesa contribuíram, em momentos diferentes, à consolidação das liberdades individuais. Na seara tributária, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, viria a consagrar os princípios da capacidade contributiva e do consentimento previstos nos artigos 13 e 14, o que deu início à tributação moderna. Esse modelo substituiu a corveia real, a captação e outras formas parasitárias de tributação. Assim, desencadeou-se o processo político do tributo e criada a noção de cidadania fiscal. A partir daí as preocupações se voltaram para outras formas mais justas da imposição tributária como a progressividade e a igualdade de todos diante do tributo. Todavia, o estabelecimento do tributo sobre as bases da justiça e dos direitos fundamentais daria início a uma controvérsia ainda não aplacada nesse primeiro quarto do Século XXI, como se verá mais adiante.

Como em uma caminhada em busca da eliminação do vazio sociopolítico, surgem os direitos de segunda geração. É importante enfatizar que a emergência de uma outra geração de direitos, não elimina as conquistas obtidas na geração anterior mas compõe uma etapa em busca de uma sociedade mais justa. Tendo como supedâneo a igualdade, os direitos de segunda geração se constituíram em um passo importante na transição para os direitos sociais. A mudança social no período seguinte à Revolução Industrial levaria a uma nova configuração do Estado e das suas instituições. Sem dúvida, os novos sistemas de produção reafirmariam o capitalismo. Por outro lado, o surgimento do proletariado também imporia mudanças profundas na paisagem social do Século XIX. O desequilíbrio entre o capital e o trabalho levaria à intervenção do Estado e inauguraria a era dos direitos sociais com o intuito de garantir o direito dos indivíduos em face do progresso trazido pela

Revolução Industrial. Brasseur (2001, p. 121) descreveu corretamente esse tempo ao colocar lado a lado, as duas variáveis que culminariam na grande transformação social que marcou o Século XIX:

La révolution industrielle a créé des nouvelles classes sociales comme le prolétariat et la bourgeoisie et la prise du pouvoir par la seconde s'accompagne d'une domination sur la première, qui va se révolter, obtenir des droits et un meilleur partage du revenu national.

O Estado e as suas instituições se organizaram no sentido de assegurar o bem-estar social não obtido em decorrência das falhas do mercado. A ação positiva do Estado viria em socorro daqueles que se encontravam a margem desse progresso. O fornecimento de bens públicos foi permitido pela alocação de recursos junto à sociedade permitindo assim que uma grande ação pudesse eliminar a precariedade, a ociosidade, trazer o amparo à velhice e à doença. Era esses os objetivos da grande sociedade solidária, fundada na transposição dos séculos XIX e XX. Uma vez decretada as falhas do mercado em produzir o bem-estar, decretou-se também o esgotamento do Estado mínimo que viria a ser substituído pelo Estado providência, ou melhor, passou-se do liberalismo à socialdemocracia. Brasseur (2001, p. 121) definiu de forma pertinente essa divisão de forças, ao ressaltar que em momentos diferentes houve a primazia de uma ou de outra. Ressaltou o cientista social que “ Le XIXème. Siècle est ainsi à la fois celui où triomphe le libéralisme et celui du socialisme ».

Tal contexto denotava um conflito social latente e tinha as suas raízes ainda na relação entre a burguesia e o proletariado, fato esse percebido por Dahrendorf (1982, p. 237), que alertou sobre esta superposição:

Vimos que uma das razões por que o conflito industrial era excepcionalmente intenso na sociedade capitalista residia no fato de que as linhas dos conflitos industrial e político estavam superpostas. Os adversários na indústria – o capital e o trabalho – encontravam-se novamente, como burguesia e proletariado, na arena política.

Tem-se então que, não obstante essa colisão de ideias, a coesão social seria obtida até certo ponto uma vez que os liberais não dariam fôlego aos adeptos do solidarismo. De fato, a atuação incessante de um significativo número de pensadores de escol, de Leroy-Beaulieu a Mises, de Hayek a Friedman, não deixariam de manifestar o seu desacordo com o que consideravam uma intromissão do Estado nas decisões do mercado. Parsons (1973, p. 78), ao ponderar sobre os processos de mudança social, uma constante na sua análise “teórica” derivada da sua concepção do estruturalismo funcional, destacou que as tensões são comuns nesse contexto. Dessa forma, “Ainsi que tout changement structurel important, ils engendrèrent des tensions sérieuses là où ils se produisirent, et des tensions plus sérieuses là où le terrain n'était pas bien préparé pour les recevoir ».

Não obstante as diferenças de ordem ideológica, prevaleceria por um bom momento, por exemplo, as lições do Socialismo de Cátedra alemão do final do Século XIX, embora naquele momento, conforme observa Delalande (2011), não havia uma comunhão de ideias entre os diversos grupos, o que despertava controvérsias acerca da legitimidade da intervenção do Estado:

This controversy around the legitimacy of state intervention designed to promote economic and social equality among citizens hardened in the 1880s and 1890s. The Liberals and Conservatives, on the one hand, the Radicals and the Socialists, on the other, shared neither the same diagnosis nor the same ambitions.

Mesmo diante da polêmica que se instalou, o solidarismo social permaneceu impávido até meados da década de 1970, quando sucumbiu ao fortalecimento e à retomada do pensamento liberal, o que abalou intelectualmente os alicerces do Estado providência, como ressaltou Rosanvallon (1997, p. 17). De qualquer forma, os direitos sociais já figuravam em boa parte das constituições ocidentais embora um fosso entre essas e o que ocorria na realidade inexorável das economias em crise, era percebida de forma natural. Mesmo colocando em discussão o alcance das conquistas sociais, essas já se encontravam devidamente positivadas, demonstrando a irreversibilidade do processo em busca de uma sociedade melhor,

Embora os direitos de terceira geração exponham a solidariedade como um dos seus pilares, é importante observar que esse valor já havia sido consolidado na sociedade pós-industrial em decorrência do intervencionismo. Aliás, sobre esse processo, Lajugie (1994, p. 29), aduziu que “On donne le nom d'interventionnisme à un courant de pensée déclenché par les misères de la Révolution industrielle et qui sera à l'origine de la législation moderne de protection des travailleurs”. Com toda evidência, tratava-se de mais uma corrente que se juntaria às formulações teóricas elaboradas com muita pertinência naquele período. Aliás, todo o esboço teórico que seguiu, valeu-se do estoque das ideias produzidas no Século XIX, ainda presentes em nossa atualidade como observou Aron (1955, p. 33):

La plupart de nos idéologies politiques et socialistes datent de la première moitié du XIXe siècle. Nous vivons encore aujourd'hui sur le stock d'idées développées par les penseurs de cette époque et rien n'est plus utile, pour fixer l'originalité de notre situation actuelle, que de nous reporter à la situation du siècle dernier.

Deste modo, o estofo teórico e jurídico que marcaria o delineamento dos direitos fundamentais já fazia parte do repertório dos direitos sociais ainda que passando por percalços ao longo de toda a sua elaboração. Como núcleo duro desse processo, o tributo justificaria os meios para se alcançar tais fins ao sustentar a construção do Estado social, ao estabelecer as bases da grande sociedade solidária quando propiciou os recursos para a ação coletiva encetada com vistas a redução das desigualdades sociais, tornando-se, por isso, um meio de coesão social.

3. O TRIBUTO COMO MEIO DE CONSOLIDAÇÃO DOS DIREITOS DE PRIMEIRA E DE SEGUNDA GERAÇÃO

De imediato, cabe esclarecer que o presente trabalho se restringe aos direitos de primeira e de segunda geração, não apenas em razão do exposto por Aron acima mas também por o mesmo estar estreitamente vinculado à noção de igualdade e de liberdade tendo como elemento indissociável a solidariedade. Por esta razão, formam o núcleo dos atuais direitos fundamentais. Essa perspectiva marcou o tributo e o seu trajeto, desde o divisor de águas que definiu a sua modernidade,

a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, passando pelo questionamento neoliberal em meados da década de 1970, até às discussões sobre a sua dimensão das sociedades pós-modernas, permaneceu incólume apesar da crítica cerrada que sempre sofreu.

Apesar de o debate sobre a implantação do sistema de solidariedade e até mesmo a produção dos direitos sociais não estabelecerem o tributo, em um primeiro momento, como um pilar para a coesão social, apenas ao final do Século XIX o mesmo foi visto como um possível instrumento de reforma social (ROSANVALLON, 2011, p. 07). Por outro lado, como ressalta ainda o autor, muitos viam no tributo um mecanismo que poderia comprometer os fundamentos sociais como a inviolabilidade da propriedade privada e da igualdade de todos diante da lei, além da mudança profunda da natureza das sociedades capitalistas ocidentais.

A igualdade obtida por meio do tributo se desdobra em duas vertentes principais. A primeira tem uma vinculação estreita com a perspectiva de organização da sociedade em uma escala vertical. Nessa hipótese, o sistema de distribuição permitiria o deslocamento dos indivíduos em estado de precariedade em direção ao equilíbrio social, ou seja, o ponto médio da escala. Em contrapartida, aqueles situados no ponto mais alto desta mesma escala contribuiriam com o intuito de favorecer a redistribuição. Com isso, ocorreria uma equalização social ainda que teórica. Trata-se, portanto, de uma igualdade pelo tributo o que empresta a este princípio uma natureza política e que o coloca ainda dentro dos valores da solidariedade. Bouvier (2010, p. 289) reitera nesse sentido que o estabelecimento de um laço social fundado na ideia da solidariedade se apoia no fato de que “une société forme un tout dont les éléments sont en interrelations. Si l'un de ces éléments vient à monter quelquel faiblesse, il s'ensuit que c'est l'ensemble qui s'en trouve lui-même affaibli ». Esta era também o princípio diretor que guiou o Socialismo de Cátedra na Alemanha de Bismarck, onde o Estado foi declarado como o Grande mestre moral da humanidade (ROSANVALLON, 1997, p. 130), tudo de acordo com os fundamentos do Verein für Sozialpolitik. Nessa ótica, o Estado é considerado como o provedor natural das necessidades dos indivíduos.

A sociedade de iguais teria no tributo, sobretudo no imposto progressivo, a sua materialização. Todo o discurso socialdemocrata foi calcado nessa forma de justiça fiscal e a questão se arrasta ainda na atualidade sem que se tenha, de fato, chegado a uma conclusão sobre quais seriam os meios efetivos de se alcançar uma maior equidade entre contribuintes. Trata-se de um debate longo e que envolve questões tão diversas como a redistribuição justa da carga tributária, a preocupação com os limites da capacidade contributiva e o risco do confisco, dentre outras distorções que o tributo pode causar no tecido sociopolítico.

A despeito das tensões geradas por esta redistribuição desproporcional da carga tributária, a contribuição do tributo à vida coletiva não foi jamais colocada em questão. Não haveria como pensar em uma sociedade sem tributo. Todavia, a coesão social com espedeque na solidariedade e na participação de todos no esforço destinado a reduzir a desigualdade social foi alcançada ainda que parcialmente, constituindo-se, entretanto, em uma utopia.

A segunda perspectiva do tributo como forma de igualdade se insere no campo jurídico e envolve princípios fundamentais da tributação como o da capacidade contributiva que remonta, aliás, à Declaração de 1789, que em seu artigo 13 dispôs que “Para a manutenção da força pública e para

as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”. Da interpretação conjunta com o art. 1º, o qual expõe que os homens nascem e permanecem livres e iguais em direitos, depreende-se que ainda que os indivíduos devem ser tratados de forma desigual, na medida das suas desigualdades, conforme preceitua os cânones da capacidade contributiva. Por sua vez, o seu artigo 6º reitera que a lei deve ser a mesma para todos, seja para proteger ou punir. Esses princípios serviriam, para sempre, de parâmetro para a tributação moderna, se constituindo em pedra angular para o delineamento da justiça fiscal nas relações entre o Estado e o cidadão-contribuinte. A conciliação entre igualdade e liberdade, a qual despontou desde logo como um dos supedâneos dos direitos fundamentais, resultou de uma equação na qual o indivíduo identificaria os meios necessários ao seu florescimento enquanto ser humano em busca incessante do seu bem-estar. Não seria demais, portanto, afirmar que a mudança social que permeou o início da modernidade trouxe para todos a esperança de uma nova sociedade e a eliminação do medo do amanhã. Dahrendorf (1981, p. 251) discorreu sobre a harmonização desses dois valores ao colocar em destaque a tensão entre liberdade e igualdade:

E a liberdade? É conciliável com a natureza humana na qual, como admitimos, misturam-se igualdade e desigualdade em determinadas proporções? Formulada em termos tão gerais, pode-se responder afirmativamente à pergunta. Vimos que o termo liberdade, se os homens fossem, segundo sua natureza, totalmente iguais ou desiguais, seria um conceito destituído de sentido, que não poderia ser relacionado com a igualdade. A tensão entre liberdade e igualdade, o próprio problema da sua conciliabilidade só é possível se admitirmos que os homens são iguais em alguns aspectos e desiguais noutros.

Assim, a igualdade de todos diante do tributo pressupõe uma redistribuição justa da carga tributária a partir do atendimento aos princípios que regem a justiça fiscal, dentre eles, o da equidade. No seu sentido jurídico, consoante Uckmar (1999, p. 67), “a igualdade deve ocorrer sem qualquer privilégio de classe, religião e raça, de forma que os contribuintes se encontrem em situações idênticas sejam submetidos ao mesmo regime fiscal”. Por outro lado, em seu sentido econômico, observa o autor que a igualdade deve vista “como dever de contribuir aos encargos públicos na mesma medida, de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos”. Esse valor já fazia parte das preocupações de Smith (2007, p. 639) que destacou a necessidade da participação de todos no financiamento do Estado a partir da capacidade contributiva:

The subject of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expense of government to the individuals of a great nation is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the state.

Por séculos, a repartição do ônus tributário se deu em torno de uma controvérsia não desacompanhada de certa hipocrisia por parte do Estado e dos grupos que gravitam ao seu redor. Se as lutas do passado foram no sentido de eliminar privilégios, razão de toda a transformação social, a

modernidade deixou brechas que permitem a modulação da norma tributária em favor de uns e em detrimento de outros. Larrère (2006, p. 91) ressaltou esta questão ao se referir à primazia das ordens no estabelecimento de privilégios. Destacou a autora que “La revendication de la légalité fiscale s’oppose donc au principe d’une contribution différenciée suivant la fonctionnalité des ordres, principe qui conduit à des exemptions et à des privilèges”. Os meios utilizados por determinados segmentos sociais que se aproveitam da proximidade do poder por participarem do financiamento de campanhas eleitorais, dentre outras estratégias, por exemplo, tem deslocado o foco da tributação sobre os ombros dos contribuintes que não tem como evitá-la. Como ressaltou Adams, ainda em 1928, “Class politics is of the essence of taxation”. Amparados nessa perspectiva, elites, grupos de pressão e outros meios utilizados pela minoria organizada, tem levado ao excessivo peso do fardo que recai sobre a maioria desorganizada. Embora o tributo seja considerado como uma forma de igualdade de todos, percebe-se que a modelagem do sistema jurídico-tributário tem demonstrado certas tendências, contrariando assim os verdadeiros objetivos da exação fiscal. Agron (2000, p. 415) advertiu nesse sentido que “Il est de l’intérêt des contribuables et conforme à la notion de l’État démocratique que l’ensemble des charges publiques soit également reparti ». Nesta mesma proporção, Scheve e Stasavage (2016, p. 24) reiteraram a necessidade, nas sociedades democráticas, de tratamento igual para todos:

A basic principle of democratic societies is that people ought to be treated as equals by their government. Political equality is seen as being what is fair or just. As part of this general norm, citizens should be treated as equals with respect to taxation. When John Stuart Mill wrote in 1884 that “equality of sacrifice” should be a principal goal of tax policy, he saw this as part of the general maxim that governments ought to treat as equals.

Portanto, a noção do Estado democrático não teria justificativas para expor outro desenho da imposição tributária que aquela voltada para a igualdade de todos diante do tributo. O dever de contribuir para o financiamento dos encargos do Estado, parte decisiva do contrato social, decorreria do constrangimento legal mas que deve ocorrer, sem dúvidas, sob a égide da democracia. O indivíduo concorda com a cessão parcial da sua liberdade em prol da coesão social e da eficiência coletiva. Ao Estado cabe o papel de manutenção da ordem na sociedade de forma que os conflitos de interesse entre os indivíduos sejam resolvidos de forma pacífica (WOLFELSPERGER, p. 18). Nesse caso, a manutenção da ordem contempla também o respeito aos direitos fundamentais da liberdade e da igualdade. Por isso, com vistas à estabilidade social, o Estado deveria obedecer às injunções colocadas por estes direitos fundamentais no que se refere, por exemplo, ao princípio do consentimento e à igualdade diante da imposição tributária. Say (1966, p. 513) alinhou o seu tratado sobre economia política, ao cuidar dos consumos das riquezas, no sentido de que « L’impôt est un fardeau: l’un des moyens pour qu’il pèse le moins possible sur chacun, c’est qu’il porte sur tous ».

Com o pressuposto da igualdade, o tributo haveria de favorecer uma sociedade justa e solidária. Contudo, tais valores foram percebidos de formas diferentes pelo liberalismo e pela socialdemocracia que “ideologias que inspiraram a evolução dos sistemas tributários dos países desenvolvidos, possuem pontos de vistas bastante diferentes a esse respeito” (NEIVA, 2017, p. 75).

Insiste ainda o autor no fato de que “[...] o tributo quando preserva a igualdade e a liberdade, fortalece a democracia, ao tempo que favorece o processo de desenvolvimento” (NEIVA, 2017, p. 75).

Tocqueville (1856, p. 136), em manifestação lapidar sobre a criação de desigualdades a partir do imposto, em face da não observância da equidade na repartição do fardo fiscal, alertou sobre o risco do recrudescimento da divisão de classes que tal situação poderia engendrar:

Or, de toutes les manières de distinguer les hommes et de marquer les classes, l'inégalité d'impôt est la plus pernicieuse et la plus propre à ajouter l'isolement à l'inégalité, et à rendre en quelque sorte l'un et l'autre incurables. Car, voyez ses effets : quand le bourgeois et le gentilhomme ne sont plus assujetés à payer la même taxe, chaque année l'assiette et la levée de l'impôt tracent a nouveaux entre eux, d'un trait net et précis, la limite des classes.

A partir do princípio do consentimento pode-se afirmar que o sistema tributário como está posto resulta da vontade do povo e da democracia, esta como corolário da liberdade política. Contudo, apenas essa justificativa não serviria para medir a exata dimensão do tributo como expressão de liberdade. A afirmação da solidariedade permitiu a consolidação do progresso social, o qual permitiu, por exemplo, a mobilidade social e a emergência de democracia, levando todos a perderem o receio do amanhã.

Embora o Estado recorra à coação legítima, no exercício do poder tributante, tal possibilidade ocorre em nome da ordem social e consentida de forma livre pelo cidadão-contribuinte. Dentro dessa perspectiva, deve ser negado então o discurso de que o tributo tolheria a liberdade e seria uma forma de espoliação conduzida pelo Estado. Com fundamento na primazia do interesse coletivo sobre o interesse individual, o tributo seria a forma clássica de financiamento do Estado e, em último, o meio da coesão social e de manutenção de uma sociedade bem organizada. Bozio e Grenet (2010, p. 33) enfatizam a coerção fiscal como uma via que conduziu ao progresso dos valores democráticos:

La contrainte fiscale est progressivement devenue la contrepartie d'un service public rendu par l'autorité centrale, et l'histoire du progrès des valeurs démocratiques est intimement liée à la recherche de l'assentiment des contribuables pour régler la question fiscale.

Uma vez liberado das amarras da precariedade e do imobilismo social, os indivíduos puderam se lançar na busca de uma maior igualdade de condições. Entretanto, essa perspectiva poderia ser vista como uma utopia. Em realidade, após a transformação operada na sociedade pós-industrial, determinadas condições puderam ser alcançadas, sobretudo se a questão for analisada a partir do pauperismo então predominante e das condições de trabalho e de outras mazelas próprias do que se convencionou como sendo decorrentes das falhas do mercado capitalista. De fato, o preenchimento do vazio social lançou as bases do intervencionismo estatal que, se não resgatou a dívida social, pelo menos teve o mérito de trazer um paliativo para uma situação próxima da degradação social completa.

A redução das desigualdades sociais, ainda que tímidas, teve o mérito de lançar uma luz sobre a necessidade de uma ação concentrada de toda a sociedade e que viria a se constituir na

sociedade solidária dos dias atuais. Ultrapassadas as fronteiras da sociedade tradicional, que antecedeu a modernidade, os anseios se voltaram para a liberdade e a igualdade traduzidas na participação democrática, na elaboração dos direitos sociais e no prenúncio de novos tempos.

O espetacular processo de redistribuição patrocinado pelo Estado intervencionista mudaria a paisagem social no sentido de garantir, pelo menos, os meios mínimos indispensáveis ao bem-estar. Nesse contexto, o tributo garantiu o avanço da democracia ao permitir a paz social com base no estabelecimento de uma série de conquistas sociais que iam desde a liberdade sindical até a proteção ao trabalho. Brasseul (2001, p. 121) sintetizou com muita pertinência os efeitos desta metamorfose social, tendo incluído em sua manifestação, inclusive, a busca pela liberdade:

L'aspiration à la dignité humaine, à la justice sociale, à la fraternité et à l'égalité, par la partie la plus faible, ignorante, et exploitée de la population est l'aspect le plus frappant de cette époque, aspect qu'on peut comparer aux lumières du siècle précédent, la recherche de la connaissance, de la liberté et de la tolérance.

Presentes os pressupostos mínimos para o alcance da democracia, pode-se então, a partir do estabelecimento de patamares mínimos de equalização social, lutar por mais liberdade. O binômio liberdade e democracia passou a ser, por isso, algo mais tangível pois determinados obstáculos tinham sido superados. As preocupações se voltaram para os meios que pudessem garantir essas conquistas. Por conseguinte, a questão foi levada à arena política considerada como a única instância capaz de garantir o prosseguimento e a perenidade das conquistas sociais.

Em seguida, o que se viu foi a alternância de ideologias e o confronto de ideias. Pelo menos, os direitos estavam assegurados pois os ventos do constitucionalismo se lançaram em diferentes direções, influenciando a positividade nas cartas políticas de boa parte dos países ocidentais, como asseverado anteriormente. Não obstante a modulação dos Estados sociais, em razão de crises econômicas ou políticas, os valores da igualdade e da liberdade estavam assegurados e deram origem, ainda, a uma ordem jurídica internacional voltada para o estabelecimento de uma série de direitos. Com isso, consolidou-se de vez, os esforços desprendidos por uma sociedade melhor, iniciados à época da formatação da sociedade pós-Revolução Industrial.

4. A FORMAÇÃO DE UM PARADOXO: O TRIBUTO COMO OBSTÁCULO À IGUALDADE E À LIBERDADE

Como exposto acima, o tributo se constituiu em um importante instrumento de liberdade e de igualdade. Contudo, a produção literária recente, sobretudo aquela proveniente dos domínios da ética, da filosofia e da sociologia política, tem criticado a partir de argumentos também convincentes, de que o tributo atuaria no sentido de restringir a liberdade e a igualdade entre indivíduos. Todavia, mesmo durante o século das luzes, período marcado por uma intensa produção intelectual, conforme observou Aron mais acima, é possível identificar críticas veementes ao tributo como forma de espoliação, de restrição à liberdade, ao direito de propriedade e por ser indutor de desigualdades sociais.

Com perspicácia, Larrère (2006, p.102) se mostra inquieta quanto ao fato de que “Tout tourne autour des privilèges. Tant que ceux-ci existent et que les privilégiés ne payent pas d’impôt, payer un impôt est une marque sinon de servitude, du moins d’infériorité ». A luta pelo fim dos privilégios, que caracterizou a passagem do Ancien Régime para o período pós-Revolução Francesa favoreceu, pelo menos, o surgimento de um conjunto de princípios que dariam forma à democracia, à instauração das primeiras gerações de direitos fundamentais e à mudança social. Nas sociedades dos séculos XX e XXI esses valores foram mantidos e até ganharam novos desdobramentos, levando ao aparecimento de outras gerações de direito. Todavia, o verniz de democracia que se colocou sobre a igualdade fiscal, por exemplo, permitiu que o tributo passasse a ser, na era moderna, uma expressão de relação de poder (BOISGUILBERT, 1966, p.). Com isso, os privilégios foram mantidos, só que desta vez, sempre sob o manto da igualdade e da liberdade. Por isso, Larrère (2006, p. 102) destaca com rara contundência que o tributo deixou de ser uma marca de servidão para se tornar um símbolo de liberdade.

Portanto, todo o cenário no qual foi desenvolvida noção de tributo como receptáculo dos ideais da igualdade e da justiça, foi marcado pela busca incessante de se tornar o tributo como uma expressão da coesão social ou, o amálgama da vida em sociedade. Ainda que esse intento tenha sido obtido, parecer ter sido configurado com o intuito de promover o reajuste de poder entre classes e levando assim, à sobreposição entre essas mesmas classes. A estratégia delineada em todos os tempos, dentro da relação de poder sugerida pelo tributo, sempre foi no sentido de expor uma luta de grupos não desacompanhada de interesses sociais como expõe Elias (1969, p. 175):

Aucun homme en tant qu’individu n’a créé les impôts ou le monopole fiscal ; personne n’a oeuvré à travers les siècles en vue de mettre sur pied de telles institutions. Les impôts sont, comme toutes les autres institutions, un produit de l’interdépendance sociale. Ils procèdent de la lutte des groupes et intérêts sociaux.

A disputa dos grupos e os interesses sociais presentes na arena política que se tornou o sistema tributário, não deixa dúvida quanto à mitigação do conceito de igualdade. De muito, esse valor deixou de integrar a agenda sociopolítica. Sem dúvida, a ação coordenada da minoria organizada tem distorcido o conceito de igualdade sobretudo quando se refere à repartição equânime da carga tributária. A ação dos da elite e dos grupos de interesse tem mudado a lógica tradicional da imposição tributária uma vez que a proximidade destes com o poder tem lhes proporcionados posições privilegiadas nas grandes decisões em matéria de política tributária. Como discutir a igualdade diante do tributo em face de regimes tributários favoráveis, de exonerações fiscais voltadas para determinados segmentos econômicos e de outros meios de postergação do cumprimento da obrigação tributária. Em decorrência, determinados segmentos passam a bancar o ônus tributário de forma mais pesada em face do volume da evasão fiscal.

Por outro lado, o perfil dos sistemas tributários tem se alinhado às diretrizes da ordem tributária internacional no sentido de privilegiar determinadas expressões de riqueza em detrimento de outras, fazendo com que diversas jurisdições deixem de observar as diretrizes da justiça fiscal, rompendo com a noção de sociedade bem organizada. Em nome da inserção internacional,

privilegiou-se um modelo tributário que coloca em xeque a igualdade de todos diante do tributo. Trata-se, em realidade, de práticas que visam a favorecer uma maior governança tributária diante da ação inexorável da globalização financeira, da mobilidade das bases tributáveis e dos processos de integração regional. Enfim, são cenários que se impõem aos think tanks das políticas fiscais, os quais não possuem margem de manobra para fazer face a esta dura realidade.

O tratamento diferenciado das categorias de renda, por exemplo, se constitui em uma discriminação que atenta contra os grandes princípios da justiça fiscal. Contudo, sem maiores dificuldades, tais distorções são facilmente introduzidas no ordenamento jurídico, dando-lhe assim, uma forma de legalidade. Essa espécie de anomia resulta, pois, em desigualdade a qual é ainda mais agravada em função do próprio mecanismo do tributo que permite a repercussão do ônus tributário sobre quem não tem como evitá-lo. Embora a teoria tributária contemporânea não tenha considerado a proeminência de determinados grupos sociais sobre a formulação do sistema tributário, não há como elaborar qualquer análise sobre a realidade sociopolítica do tributo de forma incólume diante do que representa a elite e os grupos de pressão na elaboração da norma tributária. Aliás, não apenas na norma tributária mas também em outros domínios de interesse desses grupos sociais. Meynaud (1960, p. 05), em irrepreensível obra sobre os grupos de pressão, destacou que “Dans son acception la plus générale, elle évoque les luttes engagées pour rendre les décisions des pouvoirs publics conformes aux intérêts ou aux idées d’une catégorie sociale quelconque ». Portanto, trata-se de um poderoso instrumento de anulação da democracia, arremata Meynaud. No que concerne à elite, Busino se expressa, quase que como uma reprimenda aos dogmáticos e partidários crédulos das virtudes da democracia ao advertir que “La democracia donne une apparence de légitimité au fait que le pouvoir est exercé, dans une situation sociale donnée, par une minorité appelée classe politique ou classe dirigeante, ou encore classe dominante”. Depreende-se então que a ação conjugada da elite e dos grupos de pressão joga por terra toda a formulação teórica que os adeptos da tributação justa têm pregado, sobretudo em matéria da igualdade. O jogo democrático tem sido surpreendente em expor determinadas posições que, por vezes, surpreendem os seus antagonistas. O fato, por exemplo, de a elite sustentar posições que às vezes parecem conflitantes com as suas estratégias, chega a surpreender. Scheve e Stavasagem (2016, p. 24) perceberam essa perspectiva ao reconhecer que “Even in societies with great inequality of status, elites that are exempt from taxation have often felt the need to claim that all are being treated as equals in the area of taxation”.

4.1. O tributo como limite à liberdade e à igualdade

A produção literária produzida recentemente no campo da filosofia do tributo tem sido impiedosa com os clichês consolidados em torno do ônus fiscal como uma das peças de sustentação da igualdade e da liberdade. Em realidade, o questionamento sobre o papel do tributo nas sociedades remonta à época do século das luzes, porém, ganhou uma envergadura maior na quadra atual.

As inúmeras teorias que surgiram nesses períodos contestaram o tributo em todos os seus aspectos. De fato, uma plêiade de intelectuais forneceu o estofamento teórico destinado a abalar as estruturas do tributo enquanto meio de coesão social e guardião dos direitos fundamentais da

liberdade e da igualdade. Ainda que outras correntes se posicionassem no sentido de justificar o fardo fiscal, tendo da mesma maneira argumentos sólidos para tanto, o embate se revelou notável e merecedor de uma análise mais atenta. Não obstante a produção de uma restrita literatura contestatória nos dias atuais, o debate não faz jus ao seu passado grandioso, rico em ideias e marcado por uma controvérsia estabelecida a partir da solidez intelectual de seus artífices. Se de um lado, Alexis de Tocqueville (1805-1859) pregava uma tributação justa para garantir a igualdade e evitar a divisão de classes, do outro, um Lysander Spooner (1808-1887) acusava que “Le gouvernement est comme un bandit de grand chemin.....après avoir pris votre argent, il vous laisse là, comme vous le souhaitez” (LAURENT, REICHMAN, 2000, p. 91).

O tributo como apanágio da liberdade sempre foi uma das justificativas para a sua exigência. Inclusive, haveria uma relação entre o ônus tributário e o grau de liberdade desfrutada pelos indivíduos. Todavia, é importante notar que esta perspectiva não parece se justificar na condição atual dos sistemas tributários sobretudo naqueles Estados ainda em fase de desenvolvimento ou de menor escala econômica. Nesses, apesar da suposta liberdade, devidamente positivada nas cartas constitucionais, a mediocridade da contrapartida de bens públicos não tem feito jus à relação estabelecida por Montesquieu entre a liberdade e os níveis da carga tributária. Seria o tributo um resgate ou um preço a pagar pela liberdade, negando assim toda a sua vinculação democrática? Larrère (2002, p. 125) se lança em uma análise sobre o pensamento de Montesquieu, enfatizando de passagem que os cidadãos consentem o pagamento de pesados impostos para salvaguardar a sua liberdade, questão essa considerada como o centro da interrogação de Montesquieu ao invés da igualdade como questão estratégica de uma boa administração de tributos:

Que l'impôt soit une relation politique est au cœur de la réflexion de Montesquieu, au livre XIII. La thèse principale s'en trouve dans la relation, de proportionnalité directe, qu'il établit entre la liberté politique et l'importance des impôts : « on peut lever des tributs plus forts à proportion de la liberté des sujets ; et l'on est forcé de les modérer à mesure que la servitude augmente » 28. Plus on est libre, plus on est prêt à payer d'impôts : cette idée va à l'encontre des clichés libéraux sur les impôts toujours excessifs. La contrepartie de l'absence de liberté, dans les gouvernements despotiques, est la modicité des tributs, alors que, dans les gouvernements modérés, la liberté est un « dédommagement » de la pesanteur des impôts (XIII, 12). Des citoyens sont prêts à consentir de lourds impôts pour sauvegarder leur liberté.

Não é por demais lembrar que o tema da liberdade e da igualdade, relacionados à tributação, tem merecido, talvez, uma atenção maior de parte dos sociólogos e dos filósofos. Todavia, os projetos de reforma tributária, por exemplo, têm sido conduzidos em sua maioria, por segmentos ligados à administração tributária ou ao universo jurídico e legislativo. Com isso, o processo deixa lacunas que podem agravar ainda mais a difícil relação entre o Estado e o cidadão-contribuinte.

4.2 A análise de Philippe Nemo sobre a negação do tributo como meio de liberdade e de igualdade

O filósofo e estudiosos da história das ideias políticas, Philippe Nemo (2017), em notável obra sobre a filosofia do tributo, mostrou-se incomodado com o triunfo dos princípios inspirados pelo socialismo marxista ou moderado, pelo solidarismo e pelo keynesianismo. Nessa análise, destacou que uma reflexão sobre o tributo só teria sentido se ultrapassasse o ponto de vista técnico do jurista tributário ou do economista. Em realidade, ressaltou o autor, a tributação não é um fenômeno autônomo mais uma engrenagem da vida política, econômica e social. Aos juristas, Nemo censura o fato de se ocuparem apenas das modalidades técnicas dos tributos, não de sua razão de ser de sua legitimidade. Quanto aos economistas, estes discutem apenas os efeitos econômicos de um determinado tipo ou montante de determinada imposição tributária sem considerar os princípios da justiça.

As críticas provenientes da análise desenvolvida por cientistas sociais têm refletido uma preocupação com as distorções provocadas pelo tributo em relação às conquistas democráticas do passado. O aumento exponencial da carga tributária após a expansão do Estado social, ao fim da Segunda Guerra Mundial, esteados no modelo universal da proteção social idealizado por Beveridge na Inglaterra, culminou no colapso do modelo tradicional do Estado ainda em meados da década de 1970. Apesar da crise do setor público, o que implicou na redução dos gastos públicos, a carga tributária permaneceu em uma curva ascendente. Nemo (2017, p. 167) asseverou que em face dos rumos que a criação de mais e mais impostos, sem contrapartida, pelos Estados-providência modernos, levou ao rompimento do pacto e gerou uma grave divisão social:

[...] a rompu avec le pacte qui avait été formulé lors des grandes révolutions démocratiques selon lequel l'impôt devait résulter d'un contrat librement consenti sur des bases rationnelles entre l'État et les citoyens. En rompant ce pacte, les États-providence ont posé les germes d'une grave division sociale.

De fato, por mais panfletárias que sejam as críticas de Nemo, é preciso reconhecer que elas apontam para a realidade inexorável da atual crise dos sistemas tributários. A anestesia fiscal que tomou conta das sociedades permitiu que determinados segmentos se apossassem do tributo não apenas com vistas à manutenção de um certo monopólio no seu manuseio como também na obtenção de vantagens. Por ignorarem determinados pressupostos, como aqueles apontados acima por Nemo, os valores da liberdade e da igualdade foram mitigados, sem que todos percebessem, em proveito de uma política de controle social com efeitos nefastos para o equilíbrio da cidadania. Sem dúvidas, o reajustamento de poder entre classes sempre encontrou guarida no sistema tributário. O consentimento de todos, pelas vias do processo democrático, fez com que a liberdade e a igualdade fossem, pouco a pouco, se tornando opacas ao ponto de não serem mais percebidas pelo contribuinte comum em sua relação desvantajosa com o Estado.

Nesse contexto, Nemo (2017, p. 167) menciona a figura do Estado inquisidor e invasor da vida privada, tudo com supedâneo no poder de coerção, a partir do qual se passa a cometer abusos:

D'abord, comme on l'a déjà noté, dès lors qu'on adopte la conception socialiste de l'impôt, l'État a un besoin impérieux de connaître tous les

avoirs des citoyens pour pouvoir en percevoir la part qui, prétend-il, lui en revient. Il doit se faire inquisiteur. Et comme il dispose du pouvoir de coercition, une pente naturelle le pousse à abuser de ce pouvoir et à violer les vies privées, au détriment, non seulement des personnes, mais aussi, compte tenu du rôle essentiel des libertés individuelles dans le dynamisme général de la collectivité, de l'intérêt général de celle-ci.

Com essa observação, o autor demonstra um inconformismo em relação ao Estado, o qual estaria violando a liberdade dos indivíduos. A postura do filósofo encontra ressonância em outros pensadores das ideias políticas. Herbert Spencer (1820-1903) por exemplo, afirmou que “O tributo é uma restrição de liberdade” enquanto que para Nozick a imposição estaria em pé de igualdade com os trabalhos forçados.” (LAURENT, REICHMAN, 2000, p. 107; 183). As ideias de liberdade que sempre alimentaram o imaginário fiscal foram sendo, ao longo do tempo, contestadas ao ponto de comporem uma literatura importante destinada a evidenciar a rejeição do ônus tributário. Contudo, essa perspectiva não foi capaz de atingir o grande público que ainda permanece indiferente à repercussão que o tributo tem no seu cotidiano, no seu poder aquisitivo, no seu bem-estar e na sua vida profissional. Na mesma direção de Spencer e Nozick, Nemo (2017, p. 177) resgata a noção da corveia, empregada na Idade Média, quando os indivíduos deviam prestar um serviço não remunerado em proveito do senhor e ressalta, ainda, a interferência que o tributo tem na condução da vida profissional das pessoas:

Il doit y passer des journées qu'il ne peut plus employer pour mener ses propres affaires et produire positivement des biens et des services qui seraient socialement utiles. Ces frais et ce travail personnel qu'on lui impose peut être analysés comme un nouvel avatar de la *corvée* – ce travail non rémunéré au profit du seigneur qui était la norme au Moyen Âge et sous l'Ancien Régime.

Depreende-se da afirmação de Nemo que o Estado impede se faria presente de forma demasiada no cotidiano dos indivíduos. A neutralidade do tributo sobre a decisão dos indivíduos em matéria de consumo, de investimento e de produção, inclusive o trabalho, é uma utopia pois não seria tarefa cômoda desassociar o ônus dos seus efeitos sobre essas variáveis. Em torno dessa neutralidade impossível tem ocorrido as contestações que abalaram o valor do tributo como base da liberdade e da igualdade. Para Kirchhof (2009), “o tributo seria o preço a pagar pela liberdade”. Tal afirmação envolve significados os mais diversos, podendo servir inclusive para justificar o fardo fiscal como também para negá-lo. Aliás, como advertiu Larrère (2002, p. 125) mais acima, ao se referir ao magistério de Montesquieu, “os cidadãos consentem o pagamento de pesados impostos para salvaguardar a sua liberdade”.

Ao analisar a obra de Sloterdijk, Nemo (2017, p. 73) consolida de vez a sua postura em relação aos efeitos do tributo sobre a liberdade, fazendo menção, inclusive, ao comportamento do Estado coletor quer determinada quanto o contribuinte lhe deve, lembrando assim a relação entre um credor com o seu devedor e que, por isso, não vê necessidade de fornecer uma justificativa de tal postura:

Notons l'image expressive choisie par Sloterdijk pour figurer l'État collecteur d'impôts sans contrepartie : la « main qui prend ». Elle illustre le fait que l'État ne sollicite pas un accord, mais détermine lui-même ce que les contribuables lui « doivent ». Il se comporte avec eux comme un créancier avec son débiteur, et non comme le destinataire reconnaissant d'une contribution consentie par des personnes qui auraient été libres de ne pas la donner.

Ao criticar o tributo como restrição à liberdade, Marcel Pagny o fez por meio de uma canção onde expõe o seu inconformismo com o ônus fiscal ao afirmar que “Vouz n'aurez pas ma liberté de penser” (TRÉMOULINAS, 2011, p. 74). Assim, apesar de o fisco restringir a sua liberdade ao retirar bens que considera preciosos, não restringe a sua liberdade pensar. Trata-se, claro, de uma visão com um certo humor onde fica evidenciado o inconformismo em face do tributo e dos excessos cometidos. Quanto à igualdade, por tantas vezes confirmada como pilar da justiça fiscal e da grande sociedade solidária, por levar ao estabelecimento da coesão social em torno do tributo, passou a ser questionada em face de uma espécie de anomia que tem marcado a relação entre o Estado e o contribuinte. Aquele, talvez tenha definido as suas prioridades políticas ao introduzir mudanças no ordenamento jurídico capaz de favorecer a uma ou outra classe social. De forma incontestável, pode-se afirmar que a arena política que é o sistema tributário passou a ser controlada por grupos sociais – elite e grupos de interesse – os quais conseguiram reverter o fluxo normal de redistribuição da riqueza social. A propósito dessa dura perspectiva que passou a fazer parte da paisagem fiscal, Agron (2000, p. 416) enfatizou mais acima que a repartição equânime dos encargos públicos como sendo de acordo com o Estado democrático:

L'impôt doit être universel, ie. tous les citoyens doivent y être assujettis. Les exemptions et les privilèges en matière d'impôt sont contraires au sentiment général de justice et vont directement à l'encontre de l'égalité civile. Ce principe ne prévaut que depuis la Révolution. Auparavant, l'inégalité civile se traduisait par des différences dans les impositions. [...] Les inégalités sociales se traduisent le plus souvent par des inégalités fiscales au profit des classes supérieures, par conséquent, souvent au profit des plus riches.

Embora essa manifestação se reporte ao tempo dos privilégios do Ancien Régime e, não obstante todo o processo democrático que se seguiu após, inclusive com a emergência das gerações de direitos, não é tarefa difícil contextualizar esses privilégios mesmo agora na passagem da modernidade para a pós-modernidade. O tributo tem permitido o reajustamento de poder entre classes e se ele favoreceu a passagem de uma ordem social a outra, foi com um custo altíssimo para boa parte da sociedade.

Aliás, ao se referir a tema tão polêmico, como o de reajuste de poder entre classes sociais, não se poderia deixar de lado a percepção da doutrina marxista sobre a organização do poder tributante como indutor de desigualdade. Bouvier-Ajam, Ibarrola e Pasquarelli (1975, p. 340), destacam a desigualdade que seria inerente ao tributo e por isso alegam que o Estado toma das classes oprimidas uma parte de seus bens e chegam a expor uma relação de forças entre classes antagonistas. Portanto, para os autores, o imposto seria:

Procédé par lequel l'État prend, principalement aux classes opprimées, définitivement et sans contrepartie, une partie de leurs biens ou de leurs revenus pour les affecter à la couverture des dépenses, dont l'engagement lui est assigné par la classe au pouvoir, essentiellement à son avantage. Sa technique et son poids sont déterminés par le rapport des forces entre les classes antagonistes et entre les groupes sociaux qui composent certaines de ces classes.

A conjugação de poder feriria, portanto, toda os cânones da justiça fiscal não importando, nesse caso, a boa-fé de todos em relação ao tributo moderno que, em seus dias iniciais, sedimentou as esperanças de uma sociedade melhor. Gutierrez defendeu esses valores ao ressaltar o princípio da igualdade, o qual seria a garantia de um sistema tributário justo. Com efeito, observou o autor, “O princípio da igualdade assegura, ao menos em tese, um sistema tributário justo, livre de arbitrariedades e privilégios” (GUTIERREZ, 2009, p. 49).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De supedâneo dos valores da liberdade e da igualdade, insertos que são no conjunto dos direitos e garantias fundamentais, o tributo passou a ser exposto também como a negação desses mesmos valores. Por isso, se constitui em um paradoxo pois, se de um lado incorpora as virtudes de uma sociedade justa e solidária, pelo outro, revelou-se como um mecanismo de reajuste de poder entre classes sociais levando a uma espécie de desagregação que só não seria maior em razão da anestesia fiscal que grassa a maioria dos indivíduos. De instrumento de coesão social, constatação essa que ainda predomina na atualidade, sendo que determinados elementos da sua composição ainda nutrem os discursos por mais justiça fiscal, passou a um estágio incompreensível de dominação. Na análise conduzida no presente trabalho, estabeleceu-se a partir de conceitos abalizados, um diálogo contraditório no sentido de expor as duas faces da questão e consolidar a noção do paradoxo do tributo como meio de liberdade e de igualdade.

Quanto mais se avança na tentativa de se compreender a exata dimensão dos fatos, mais se constata a dificuldade em situar corretamente o papel do tributo em nossas sociedades. Se a questão for analisada apenas a partir da ótica positivista, devendo ser observado que o tributo é algo anterior ao próprio direito tributário, poderia se chegar a conclusão que todos vivem em uma sociedade bem organizada. Todavia, ao se lançar a discussão ao prisma da sociologia política e da ciência política, constata-se que em realidade, o tributo deixaria de ser um meio de coesão social para formar uma discórdia a qual não tomou uma dimensão maior em face do desinteresse da sociedade. Por conseguinte, torna-se temerária qualquer análise no sentido de se expor a outra face da moeda em razão da primazia do positivismo extremado no qual tem sido conduzido o debate em torno do tributo como produto da vida em sociedade. Seria o ônus fiscal, então, o preço ou a expressão de liberdade? Ou ainda, um indutor de desigualdade ou um instrumento de equalização social?

Esses questionamentos validam o paradoxo e reforçam a ideia de que a tributação se constitui, desde sempre, em tema controverso e merecedor de uma reflexão acerca do seu papel efetivo na paisagem sociopolítica. Sem dúvida, o mesmo se constitui desde sempre, em um preço que se paga por uma sociedade organizada e é, por esta razão, um notável instrumento de coesão

social. O seu notável percurso histórico confirma essa assertiva. Entretanto, o que se depreende é que na arena política na qual se encontra o tributo, as forças políticas se posicionaram no sentido de transferir o fardo fiscal sobre outros ombros, ignorando os valores da igualdade e da liberdade, o que delineou o paradoxo tratado ao longo desse trabalho.

REFERÊNCIAS

ADAMS, T. S. Ideals and idealism in taxation. *The American Economic Review*, Pittsburgh, v. 18, 1, p. 01-08, março 1928.

AGRON, Laure. *Histoire du Vocabulaire Fiscal*. Paris : LGDJ, 2000.

ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt. Du XVIII° au XXI° siècle. Livre II*. Paris : Fayard, 1972.

ARON, Raymond. *Dix-huit leçons sur la société industrielle*. Paris : Gallimard, 1962.

BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 10e. ed. Paris : LGDJ, 2010.

BOUVIER-AJAM, M. ; IBARROLA, J.; PASQUARELLI, N. *Dictionnaire Économique et Social*. Paris : Éditions Sociales, 1975.

BOZIO, Antoine, GRENET, Julien. *Economie des politiques publiques*. Paris : La Découverte, 2010.

BRASSEUL, Jacques. *Petite histoire des faits économiques et sociaux*. Paris: Armand Colin, 2001.

BUSINO, Giovanni. *Élites et élitisme*. Paris: Presses Universitaires de France, 1992.

DAHRENDORF, Ralf. *As Classes e Seus Conflitos na Sociedade Industrial*. Trad. José Viegas. Brasília: UnB, 1982.

DAHRENDORF, Ralf. *Sociedade e Liberdade*. Trad. Vamireh Chacon. Brasília: UnB, 1981.

DELALANDE, Nicolas. The belle époque of inequalities: the State, taxes and the fear of socialism. In: SÉMINAIRE DE LA FONDATION HARTUNG-BERGMAN, 2011, Antibes. Letter of Seminar. Paris: Institut de Sciences Politique, 2012. Disponível em: <<http://www.sciencespo.fr/artsetsocietes/en/archives/1621>>. Acesso em: 24 out. 2012.

ELIAS, Norbert. *La Dynamique de l'Occident*. Paris: Calmann-Lévy, 1969.

GUTIERREZ, Miguel D. *O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade*. 2009. 200f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, São Paulo.

KIRCHHOF, Paul. Die Steuer ist ein Preis der Freiheit. *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, Frankfurt am Main, 07 nov. 2009, Debatten, p. 01-03.

LAJUGIE Joseph. Les doctrines économiques. 15a. ed. Paris : Presses Universitaires de France, 1994.

LARRÈRE, Catherine. L'égalité fiscal: une invention républicaine ? In: BERNIS, T. ; DUPONT, Jean-Claude K.; XIFARAS, Mikhail (Org.) Philosophie de l'Impôt. Bruxelles: Bruylant, 2006, p. 89-104.

LARRÈRE, Catherine. Impôts directs, impôts indirects : Économie, politique, droit. Archives de philosophie du droit, Paris, v. 46, p. 117-130, 2002.

LAURENT, A., REICHMAN, C. Théories contre l'impôt. Paris : Les Belles Lettres, 2000.

MEYNAUD, Jean. Les groupes de pression. Paris: Presses Universitaires de France, 1960.

NEIVA, Leonardo. J. F. Tributação, democracia e desenvolvimento – o tributo como garantidor da igualdade e da liberdade. Curitiba : Prismas, 2017.

NEMO, Philippe. Philosophie de l'impôt. Paris : Presses Universitaires de France, 2017.

PARSONS, Talcott. Les systèmes des sociétés modernes. Trad. Guy Melleray. Paris: Dunod, 1973.

ROSANVALLON, Pierre. La société des égaux. Paris: Editions du Seuil, 2011.

ROSANVALLON, Pierre. A crise do Estado-providência. Trad. Joel Pimentel de Ulhôa. Goiânia: UFG, Brasília: UnB, 1997.

SAY, Jean-Baptiste. Traité d'Économie Politique. Livre III. Osnabrück: Otto Zeller, 1966.

SCHEVE, K.; STASAVAGE, D. Taxing the Rich – A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe. Princeton: Princeton University Press, 2016.

SMITH, Adam. An inquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations. Book V. Lausanne: MetaLibri, 2007.

TOCQUEVILLE, Alexis. L'Ancien Régime et La Révolution. Paris : Michel-Lévy frères, 1856.

TRÉMOULINAS, Alexis. Comprendre la fiscalité. Paris: Bréal, 2011.

UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

WOLFELSPERGER, Alain. Économie publique. Paris : Presses Universitaires de France, 1995.