EXTENSÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Marcelo de Azevedo Granato

1. Introdução

O tema da justiça tributária é normalmente remetido às limitações constitucionais ao poder de tributar. De fato, a Constituição Federal de 1988, na Seção 11 de seu Título VI, Capítulo I, veicula hipóteses impeditivas da criação ou cobrança de tributos.

Ali, por exemplo, encontra-se a vedação ao confisco (artigo 150, IV), medida que, exacerbando o “limite máximo da capacidade contributiva suscetível de imposição pelo Estado”¹, adentra o patrimônio do contribuinte a ponto de dissuadi-lo de - senão impedir - suas ações no campo econômico-social e (talvez, também se possa dizer) fazê-lo questionar seu papel na reunião dos recursos que mantêm o Estado, suas políticas e programas. Em suma, o contribuinte não é, nem pode ver-se, como um *escravo* do Estado, i.ê., uma mera máquina propulsora de recursos, quase todos, em favor deste.

Também entre as limitações ao poder de tributar, há a prescrição de que:

[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] III - cobrar tributos [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.²

O contribuinte não pode ser surpreendido com nova/maior e imediata imposição tributária. Deve, ao menos, poder refletir, pla-

1. TORRES, Ricardo Lobo. *Revista de Direito Tributário* n.º 88. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. P. 29.

2. § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, c 156, I”.

nejar-se em face desse ônus (essa espécie de *previsibilidade* tem força estabilizadora, atua em favor da ordem, do andar racional dos comportamentos/relações correspondentes). Novamente: o contribuinte não deve estar *de prontidão*, a serviço das necessidades econômicas mais prementes do Estado.

Outro exemplo encontra-se no artigo 150, VI, c, que veda a instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços [...] das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”.³ Imediatamente, depreende-se o propósito contido nessa disposição de desonerar aqueles que auxiliam o Estado na realização de duas de suas mais relevantes incumbências. Aliás, seria bem estranho se tais instituições, desenvolvendo as aludidas atividades nos termos da legislação, fossem obrigadas a pagar impostos ao governo (impostos que - ao menos, em tese, - viriam financiar iniciativas como as suas).

2. Os direitos sociais: dois elementos em comum

Na menção ao artigo 150, VI, c, é conveniente deter-se para introduzir outro ponto: o direito à educação, à assistência social, à saúde, entre outros enumerados no artigo 6º da Constituição Federal de 1988. Estes itens têm duas relevantes marcas em comum: primeiro, a insuficiência, em termos de sua concretização, que trata de tema recorrente em qualquer debate sobre as principais carências do País, e a tributação, como se retomará adiante, é instrumento para a mitigação desse quadro; a segunda marca reporta-se ao fato de que, no caso desses direitos, *não* basta uma abstenção do Estado como afirmação de direitos individuais dos cidadãos⁴, que remontam à Magna Carta (1215) e, em no texto constitucional brasileiro,

3. “§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

4. Subsidiando os citados exemplos do não-confisco, da anterioridade.

dispõem de remédios, como o mandado de segurança e o *habeas corpus*. A noção que informa esses direitos individuais da liberdade como não-impedimento não contempla educação, saúde, assistência social ou moradia. A perspectiva, neste último caso, é coletiva, não individual.

Nas palavras de José Eduardo Faria⁵:

Se os direitos humanos foram originariamente constituídos como forma de proteção contra o risco de abusos e arbítrios praticados pelo Estado, concretizando-se somente por intermédio desse mesmo Estado, os direitos sociais surgiram juridicamente como prerrogativas dos segmentos mais desfavoráveis - sob a forma normativa de obrigações do Executivo, entre outros motivos porque, para que possam ser materialmente eficazes, tais direitos implicam uma intervenção ativa e continuada por parte dos poderes públicos. A característica básica dos direitos sociais está no fato de que, forjados numa linha oposta ao paradigma kantiano de uma justiça universal, foram formulados dirigindo-se menos aos indivíduos tomados isoladamente como cidadãos livres e anônimos e mais na perspectiva dos grupos, comunidades, corporações e classes a que pertencem. Ao contrário da maioria dos direitos individuais tradicionais, cuja proteção exige apenas que o Estado jamais permita sua violação, os direitos sociais não podem simplesmente ser “atribuídos” aos cidadãos; cada vez mais elevados à condição de direitos constitucionais, os direitos sociais requerem do Estado um amplo rol de políticas públicas dirigidas a segmentos específicos da sociedade - políticas essas que têm por objetivo fundamentar esses direitos e atender às expectativas por eles geradas com sua positivação.

A Constituição Federal de 1988, ao tratar dos direitos sociais, não remete a abstenções, mas a ações efetivas por parte do Estado. Confira-se, inicialmente, os artigos 203 e 204:

5. O Judiciário e os direitos humanos e sociais: notas para uma avaliação da justiça brasileira. In: *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. FÁRIA, José Eduardo (Org.). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. P. 105.

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes [...]

Como se observa, a assistência social prevê, entre outras ações, *o amparo, a promoção da integração, a habilitação e reabilitação das pessoas*, ou seja, prestações positivas por parte do Estado.

Note-se, ainda, que tais ações terão, como fonte, recursos do orçamento da seguridade social, que, a teor do artigo 195:

[...] será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Quando à saúde, o artigo 196 estabelece ser “direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. Ademais, nos termos do artigo 198, §§ Iº e 2º:

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

[...]

§ Iº. O sistema único de saúde será financiado, nos termos do art. 195, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes.

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I - no caso da União, na forma definida nos termos da lei complementar prevista no § 3º;

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

Por fim, foram examinadas algumas das disposições constitucionais relativas à educação, ver-se-á que, a teor do artigo 208, ela constitui dever do Estado, a ser efetivado:

[...] mediante a garantia de: I - ensino fundamental, obrigatório e gratuito, assegurada, inclusive, sua oferta gratuita para todos os que a ele não tiveram acesso na idade própria [...] V - acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um [...] VII - atendimento ao educando, no ensino fundamental,

através de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

O artigo 212, *caput*, ainda estabelece que a União:

[...] aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Como se vê - e recordando a segunda das marcas em comum entre os direitos sociais - a concretude desses direitos passa por prestações positivas do Estado, i.e., políticas e programas voltados à sua universalização. O financiamento dessas ações - em boa medida - está atrelado, conforme as especificações constitucionais, à parcela de impostos arrecadados e determinadas contribuições sociais. A feição dessas contribuições sociais, com a Constituição Federal de 1988, é inequivocamente tributária. Nesse sentido, o RE 146733/SP, do Tribunal Pleno do STF⁶: "Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7689/88. Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária [...]".⁷ (trecho da ementa)

3. Ordem tributária e concepções de justiça (informadoras)

Assim, talvez se possa dizer que a ordem tributária constitucional abarca não apenas a concepção de justiça que se deduz das limitações constitucionais ao poder de tributar: a justiça fundada na idéia de *não-impedimento*, mas a consagração dos direitos

6. Relator: Min. Moreira Alves. Julgamento: 29/06/1992.

7. "Assim, outra coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever manifestamente que as contribuições sociais são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos". CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 43.

individuais dos jurisdicionados, que - como melhor se verá adiante - *abriram mão* de parcela de suas liberdades em prol da harmonização racional de cada uma delas, sob a direção do Estado.

Também não seria uma justiça *distributiva*, como expressa no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, a única reconhecida no sistema tributário constitucional. Nos termos desse artigo, os impostos, *sempre que possível*, deverão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Deixando de lado a (inexequível?) tarefa de concretização plena desse princípio - que é meta contínua, por isso, sempre cogente, atual -, ele objetiva a distribuição do ônus tributário conforme a aptidão econômica do jurisdicionado para contribuir à arrecadação estatal⁸.

Em relação aos direitos sociais, há uma particular idéia de justiça que também se manifesta. Recorde-se a primeira das marcas que os direitos em questão têm em comum: a insuficiência, em termos de sua concretização.

Ao introduzir o tema, a observação de Otfried Höffe⁹, de que:

[...] a industrialização, a urbanização e a especialização do trabalho, também a globalização, que produzem um complexo de oportunidades e riscos, cujo saldo geral é considerado proveitoso, do ponto de vista coletivo [...] acabam colocando alguns grupos em situação desvantajosa, levando a merecê-los uma indenização.

Essa *indenização*, porém, não se concretiza a partir do acesso à educação, saúde, assistência social, etc., que, no Brasil, está muito aquém do que se poderia considerar aceitável. Interação, nesse plano, não só questões estritamente financeiras ou programáticas, mas tam-

8. “[...].1

a) capacidade contributiva [...].1

É o princípio fundamental da justiça tributária distributiva e se consolida no pensamento ocidental através da obra de Adam Smith, eis que até o advento do Estado Fiscal os tributos eram cobrados com fundamento na necessidade do Príncipe e na Razão de Estado”. TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário*. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998. Pp. 692-693.

9. *O que é justiça*. Trad. de Peter Naumann. EDPUCRS: Porto Alegre, 2003. P. 105.

bém a desigual distribuição de renda no País. Apenas para ilustrar um pouco alguns dos pontos destacados, cite-se trecho do documento abaixo^{10 11}, extraído do *site* do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE):

A ampliação desigual dos serviços de saúde no Brasil

Pelas informações sobre a renda da PNAD-96, 58% da população economicamente ativa brasileira ganhava menos de dois salários mínimos, subindo a 79% no Nordeste e baixando para 46% no Sudeste. Entretanto, apenas 1% da PEA nordestina que ganhava mais de 20 salários mínimos se apropriava de mais de 15% do total da renda da região, contra 28% dos 79% que ganhavam menos de dois salários mínimos. No Sudeste, a repartição da renda, embora bastante desigual, não chega a essa situação extrema, como a existente no Nordeste. Ou seja, parcela significativa da pobreza no Brasil está concentrada no Nordeste, o que aliado à ausência de outros serviços básicos, é um obstáculo importante às reduções mais efetivas nos níveis de mortalidade na região.

A educação tem sido a variável chave na obtenção de quedas consistentes na mortalidade infantil, em todos os países, devido à maior percepção, por parte das mulheres mais instruídas, no cuidado com seus filhos, possibilitando um maior acesso aos serviços básicos de saúde. Na Região Nordeste ainda se encontram níveis elevados de analfabetismo. Mais de 35% das mulheres entre 15 e 49 anos são consideradas analfabetas funcionais (menos de três anos de escolaridade) enquanto, no Sudeste, esta cifra situa-se em torno de 15%. [...].

Como se depreende, é grande o contingente de pessoas que necessitam - para almejar alguma independência econômico-social

10. "Síntese das principais discussões sobre a dinâmica das mudanças da mortalidade no período pós-guerra".

11. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/evolucao_perspectivas_mortalidade/comentarios.pdf. Acesso em: 28.12.2006.

ou mesmo sobreviver - dos direitos enumerados no artigo 6º da Constituição Federal de 1988¹². Nesse plano, seu artigo 3º fixa, entre os objetivos fundamentais da República, a justiça e a solidariedade no plano social (inciso I), além da erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III).

Claramente, uma das principais preocupações do legislador constitucional foi o progressivo atendimento das camadas mais pobres da população em sede das políticas sociais (públicas) imprescindíveis à fruição da cidadania¹³, conjugado à redução das disparidades econômico-sociais existentes.

Nesse duplo intento, reside uma idéia de justiça diversa daquela expressa nas limitações ao poder de tributar, ou mesmo na capacidade contributiva, objeto do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988: de início, já sobressai a idéia de distribuição - orientada, notadamente aqui, segundo a necessidade - das *vantagens*/ serviços que devem ser providos aos cidadãos. Ou talvez se possa dizer que, no Brasil, sob a égide da desigualdade econômica que concentra os serviços essenciais de bom nível na iniciativa privada, saúde, educação, assistência social, etc.; e públicas são *compensações*, espécies da *indenização* a que Höffe alude na transcrição acima, e que acabam se estendendo a serviços públicos essenciais, idealmente fruíveis pelo fato da cidadania, como a educação e a saúde.

12. Cujas efetivação, como visto, incumbe ao Estado, através de receitas como aquelas vinculadas a exações inseridas na ordem tributária.

13. "As políticas públicas agrupam-se também em gêneros diversos: existem (1) as políticas sociais, de prestação de serviços essenciais e públicos (tais como saúde, educação, segurança e justiça, etc.), (2) as políticas sociais compensatórias (tais como a previdência e assistência social, seguro-desemprego, etc.), (3) as políticas de *fomento* (créditos, incentivos, preços mínimos, desenvolvimento industrial, tecnológico, agrícola, etc.), (4) as reformas de base (reforma urbana, agrária, etc.), (5) políticas de *estabilização monetária*, e outras mais específicas ou genéricas". (LOPES, José Reinaldo De Lima. Direito subjetivo e direitos sociais: o dilema do Judiciário no Estado social de Direito. In: *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. FARIA, José Eduardo (Org.). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 133.)

4. Justiça e legitimação do direito e do Estado

Seja como for, o cabimento dessa *indenização* pode ser remetido à própria legitimação do direito e do Estado. Ela parte do modelo de cooperação que remonta à antiguidade (Höffe), assentando-se no fato de os homens não serem autárquicos, mas, muito pelo contrário, reciprocamente dependentes: como recém-nascidos, dependem da ajuda dos adultos, e, como pessoas idosas e fragilizadas, eles dependem dos filhos entrementes adultos; para a reprodução unem-se homem e mulher; a divisão do trabalho e a especialização facilitam a sobrevivência e uma vida confortável, não apenas na economia; e, por fim, necessita o ser humano do reconhecimento recíproco. À medida que as se relações assentam na reciprocidade, caracterizam-se por uma justiça elementar, tanto constitutiva quanto legitimadora da cooperação.¹⁴

Complementando esse modelo, as teorias contratualistas, ancoradas não num dado histórico, mas numa idéia, para fins de legitimidade; o contrato social é visto como um contrato político originário, que ampara o sistema jurídico-estatal.¹⁵

14. HÖFFE, *op. cit.*, p. 73-74.

15. Exemplificando a idéia de contrato originário, os seguintes trechos do texto “Sobre a expressão corrente: isto pode ser correcto na teoria, mas nada vale na prática”, de KANT (In: *A paz perpétua e outros opúsculos*. Trad. de Artur Morão. Lisboa: Edições 70, 2002. pp. 82-83):

“Eis, pois, um contrato originário, no qual apenas se pode fundar entre os homens uma constituição civil, por conseguinte, inteiramente legítima, e também uma comunidade. - Mas neste contrato [...1 enquanto coligação de todas as vontades particulares e privadas num povo numa vontade geral e pública (em vista de uma legislação simplesmente jurídica), não se deve de modo algum pressupor necessariamente como um facto (e nem sequer é possível pressupô-lo); como se, por assim dizer, houvesse primeiro de provar-se a partir da história que um povo, em cujo direito e obrigações entrámos enquanto descendentes, tivesse um dia de haver realizado efectivamente um tal acto e nos houvesse legado oralmente ou por escrito uma notícia segura ou um documento a seu respeito, para assim se considerar ligado a uma constituição civil já existente. Mas é uma simples idéia da razão, a qual tem no entanto a sua realidade (prática) indubitável; a saber, obriga todo o legislador a fornecer as suas leis como se elas pudessem emanar da vontade colectiva de um povo inteiro, e a considerar todo súbdito, enquanto quer ser cidadão, como se ele tivesse assentido pelo seu sufrágio a semelhante vontade. É esta, com efeito, a pedra de toque da legitimidade de toda a lei pública”.

Esse contrato, em primeiro lugar, supõe a liberdade dos participantes para anuírem e ingressarem na avença que lhe é própria. Dada a ausência de uma adesão fática:

[...] o critério formal do livre assentimento se transforma no critério substancial da comprovável “vantagem para cada indivíduo”, isto é, da “vantagem distributiva”. Como essa vantagem também é atribuída à coletividade, o critério pleno se denomina “vantagem distributivo-coletiva”.¹⁶

Hoffe alerta que essa vantagem não pode ser entendida de modo restrito - apenas em termos econômicos, ou objetivando apenas o interesse privado: “[...] o que importa, na verdade, é que ninguém seja sacrificado aos interesses de outros, ainda que o número desses outros seja imenso: cada indivíduo vale como pessoa de direitos iguais”.¹⁷

Ademais, para comprovar a vantagem acima, a teoria contratualista volta-se ao seu oposto, isto é, vislumbra um estado desprovido de qualquer dominação, sem o direito e o Estado. Nesse cenário, cada qual disporia de autonomia absoluta para buscar seus objetivos sob os meios que preferisse.

Ocorre que, na ausência de reconhecimento e garantia (inclusive quanto à integridade física e ao patrimônio), esse direito absoluto decerto se toma - sustenta a teoria contratualista - ausência absoluta de direito. A liberdade, no plano social, encontra limites na igual aptidão humana de agir num espaço limitado. A justiça, então, reclama a desistência do suposto direito absoluto em prol de uma liberdade harmonizada racionalmente. Na definição kantiana, ação justa é aquela que “por si, ou por sua máxima, não constitui um obstáculo à conformidade da liberdade do arbítrio de todos com a liberdade de cada um segundo leis universais”.¹⁸

16. HÖFFE, *op. cit.*, p. 75.

17. *Idem, ibidem.*

18. KANT, Immanuel. *Doutrina do Direito*. Trad. de Edson Bini. 2.ª ed. São Paulo: ícone, 1993. p. 46.

E essa liberdade deve encontrar uma delimitação pública que se afirme, inclusive, na solução dos litígios surgidos. Sobressai, aí, o papel (legítimo, em princípio) do Estado, servindo à coletividade sob regras gerais, de modo que, sendo isso vantajoso para cada um em particular e para a coletividade, “cada indivíduo pode concordar livremente, após madura reflexão sobre o assunto. Isso, porém, corresponde à autolimitação livre, e, precisamente por essa razão, à figura jurídica de um contrato (social)”.¹⁹

Essa perspectiva, com todas as ressalvas que lhe podem ser opostas, já revela o caráter subsidiário do Estado, instrumento para um convívio mais justo entre as pessoas. É essa a idéia que se deve reter e, com o passar dos tempos, estender às situações em que, como já apontado, “[...] a industrialização, a urbanização e a especialização do trabalho, também a globalização [...] acabam colocando alguns grupos em situação desvantajosa, levando a merecê-los uma indenização”.

5. Justiça tributária

A partir daí, fica mais difícil *isolar* o conceito de justiça em um plano individual. Como assinala Rolf Kuntz²⁰:

[...] a própria concepção de pessoa livre e capaz é inteligível apenas quando vinculada a uma estrutura social: só a partir dessa perspectiva é possível dar um sentido claro à noção de liberdade. O indivíduo típico só pode ser pensado como livre, preparado para buscar seus fins e correr seus riscos, quando um arranjo coletivo lhe garante as condições mínimas necessárias. Isso implica neutralizar, pelo menos em relação a alguns requisitos, como educação e saúde, as desvantagens de natureza social, e, quando possível, as de ordem natural, como certas deficiências físicas e intelectuais.

19. HÖFFE, *op. cit.*, p. 70.

20. A redescoberta da igualdade como condição de justiça. In: *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. FARIA, José Eduardo (Org.). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 151.

O que se pretende dizer, primeiramente, é que o exame do conceito de justiça, para tocar a relação Estado-jurisdicionado, talvez deva abarcar o primeiro na maior amplitude possível de suas atribuições (nunca sem bom senso e coerência), o que se harmoniza à sua razão de existir, fundada na disciplina e no fomento do convívio mais harmônico possível entre aqueles que o integram.

Assim, à inafastável perspectiva individual, deve-se tentar combinar a gama de implicações previsíveis que importam à reunião e união (i.e., aproximação) de todas as individualidades. É verdade que, inúmeras vezes, uma visão que pretenda ser totalizante, a par de utópica, pode obstar a avaliação e/ou a concretização de ações que interessem a cada indivíduo, sendo mais desfavorável que favorável. Ainda assim, uma tal preocupação, no mínimo, contribuiria para legitimar a conclusão que a afastasse. Trata-se, essencialmente, de uma ferramenta para o juízo e para as políticas públicas, e não de uma regra a concretizar, invariavelmente, a justiça da ação estatal²¹.

Na esfera tributária, isso não quer dizer, por exemplo, que a legitimidade de dada exação deva estar vinculada à resolução dos problemas que inspiraram sua criação ou que infinitas contribuições devam ser criadas e exigidas da parcela mais rica da população.

O que visou o exame das características dos direitos sociais e das disposições constitucionais que lhes são pertinentes foi mostrar que mesmo a ordem tributária contempla uma idéia de justiça que vai além das limitações constitucionais ao poder de tributar (da justiça fundada na idéia de *não-impedimento*) e da repartição do ônus conforme a aptidão econômica do contribuinte (artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988). Como já ilustrado, o artigo 195 da Constituição Federal de 1988 (que traz prestações de natureza tributária) aponta para uma distribuição de *vantagens/serviços* essenciais ou mesmo uma *compensação* daqueles que, no País, não dispõem de meios próprios para fruírem alguns dos direitos inerentes à noção de cidadania.

21. Como se a ação estatal, para ser justa, devesse sempre passar por fórmulas do tipo:

“O Estado deve encaminhar suas ações de modo que as conseqüências previsíveis no plano individual cedam lugar às implicações ou propósitos coletivos”. Evidentemente, não é isso que se pretende colocar aqui.

Nesse plano, então, o conceito de justiça tributária vem abranger normas constitucionais atinentes ao direito financeiro²²: da repartição dos recursos arrecadados (questões de federalismo fiscal) à sua efetiva alocação nos termos das prescrições constitucionais (vide os artigos transcritos acima). Admite-se, ainda, o ingresso das políticas públicas baseadas na arrecadação tributária em sua esfera, podendo, sob outro enfoque, estender-se a hipóteses como a desvinculação das receitas oriundas das contribuições (vide o *caput* do artigo 2º da Emenda Constitucional n.º 42/03).²³ Pondo à parte as discussões e fundamentos jurídicos já invocados em torno desses temas, essa *extensão conceitual* da justiça tributária adquire sentido efetivo no campo da legitimidade da tributação (e, antecipando o que melhor se dirá abaixo, o foco é a *Justiça* no complexo âmbito da tributação).

22. “Começemos afirmando que ao Estado não são dadas muitas opções; uma política de educação, ou saúde, ou preservação de meio ambiente dependerá sempre, mais ou menos, do seguinte: gastos públicos, de curto, médio e longo prazo e legislação disciplinadora das atividades inseridas em tais campos. A legislação terá ou o caráter de organização do serviço público, ou a promoção indireta do serviço de saúde ou educação por particulares (empresas, não nos enganemos). Esta última opção significa, claramente, promover alguma legislação sobre o assunto, e exercer, de certa forma, o poder de polícia, seja autorizando, fiscalizando ou coordenando e estimulando a coordenação das atividades estatais, privadas e todas entre si.

*Nesta perspectiva, cresce a importância de alguns capítulos constitucionais pouco conhecidos dos juristas em geral. Refro-me particularmente ao Título VI ('Da Tributação e do Orçamento'), Capítulo II ('Das Finanças Públicas'), artigos 163 a 169. Em geral o estudo de tais normas tem sido relegado a um segundo plano, seja nos currículos das faculdades de direito, seja no debate público. Em geral, também, o estudo de tais normas restringe-se a uma perspectiva negativa dos tributaristas que invocam continuamente os princípios fixados na Magna Carta inglesa (de 1215) para argumentar sempre pela inconstitucionalidade das iniciativas do Estado. É certo que há inúmeras iniciativas inconstitucionais, mas será que nosso estudo jurídico deveria restringir-se ao estudo do limite ao poder de tributar? Será que a tanto se reduz o direito público que precisamos saber em plena transição pós-moderna, digamos assim, do Estado?” (LOPES, José Reinaldo De Lima. *op. cit.*, p. 131-132.) (grifos nossos)*

23. “Art. 2º. Os artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:”
 “Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais [...]”.

Não se ignora que, num processo judicial tributário que vise afastar a exigência de um tributo, um argumento fundado nos termos acima, se teoricamente viável, ainda encontraria difícilíssima acolhida, seja por sua abstração (uma visão lógico-formal e individual é mais inteligível que uma visão estrutural), seja por depender de dilação probatória possivelmente inviável, seja porque a competência para suscitá-lo em juízo, conforme o caso, seria do Ministério Público. Ocorre que, independentemente das incertas implicações práticas (especialmente no campo da criação, exigência e extinção das obrigações tributárias) de uma conformação *estendida* do conceito de justiça tributária, o que a presente análise almeja suscitar, antes de tudo, é uma reflexão sobre a amplitude desse conceito em face da própria razão de ser do Estado e das disposições da Constituição Federal de 1988, que o autorizaram a impor prestações de natureza tributária aos jurisdicionados, notadamente, sob finalidades especiais.

De todo modo, é certo que a força de um positivismo radical e de uma cultura jurídica formalista²⁴ contribui para o estranhamento diante da ampliação (prática, em especial) da esfera própria a um conceito como o de justiça tributária. Estranhamento que, naturalmente, inclui o Poder Judiciário. Ocorre, como aponta Lopes²⁵, que o que se coloca como problema básico do Judiciário hoje já não é

24. “Mas além de individualista, a cultura jurídica é formalista. Sobretudo a cultura jurídica transmitida aos estudantes de direito. Observemos o treinamento típico de um estudante. Na Faculdade aprende institutos legais, no estágio aprende a seguir o trânsito de processos pelas repartições cartoriais. Como o grosso do processo dá-se justamente no cartório, pouco aprende do debate, da oralidade, do princípio da concentração dos atos processuais (...) Assim treinado, sai da Faculdade para advogar ou entrar na Magistratura, no Ministério Público. Ingressado, sendo que não dispôs de outro treinamento e vendo-se premido pelo volume de papéis à sua frente e desejando livrar-se o quanto antes deles e, pelo sistema de promoções, daquela vara em que ninguém mais deseja ficar e lhe coube como última opção, passa a despachar furiosamente resolvendo tudo o que pode com as tecnicidades do processo. Trata-se evidentemente de uma caricatura, e não nos faltam os juízes idealistas e que fazem esforço até sobre-humano para agir diferentemente. Mas importa ressaltar que todo o sistema, as práticas assentadas tradicionalmente, o treinamento recebido cooperam fortemente para desestimular a inovação”. (Crise da norma jurídica e a reforma do Judiciário. In: *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. FÁRIA, José Eduardo (Org.). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 83.)

25. *Idem*, p. 85

apenas o julgar conforme a lei. Está-se diante de um quadro mais complexo. As demandas sociais são explosivas na situação brasileira e o que está em cheque não é apenas o Judiciário, mas todo o Estado, toda a composição política da sociedade brasileira. [...] Está em cheque o Estado enquanto ordenador das condições de vida política, ou seja, enquanto garantidor das condições de sociabilidade.

Eventualmente (e é esse o segundo ponto que se pretende destacar), o aludido estranhamento face à ampliação do que se pode entender por justiça tributária tem raízes na *especificação* do conceito de justiça conforme o campo de investigação respectivo. Assim, por exemplo, a justiça é examinada pela doutrina que pesquisa o domínio econômico sob conceitos, regras jurídicas e ferramentas dogmáticas, em geral, que informam o estudo desse domínio, do que normalmente advém uma idéia de justiça própria, mas restrita, às suas correspondentes relações.

O mesmo pode se dar com uma justiça *processual, social, penal*, e ocorre com a justiça *tributária*, que, como dito, tem foco nas limitações constitucionais ao poder de tributar, normalmente evitando cogitar - por razões como a metodologia - além dos conceitos, regras e ferramentas dogmáticas inerentes ao Direito Tributário/Sistema Tributário Nacional.

Tais *derivações* requerem algum cuidado, em especial, por tratarem de um conceito que, por mais ampla que seja sua referibilidade aos negócios humanos, tem caráter universal, além de dispor de um sentido que, sendo comum e (em regra) acessível a todos²⁶, afigura-se irrefutável por qualquer *repartição metodológica*.

Assim, vale colocar em debate²⁷ uma concepção de justiça tributária que minimize finalidades parcialmente extraíveis da própria ordem tributária (e que ressoam disposições primeiras do texto constitucional), em reforço ao - bem mais estreito - âmbito da criação, cobrança, aumento e extinção das obrigações tributárias.

26. *I.e.*, o juízo sobre a "(in)justiça" própria a uma dada ação, ressalvadas maiores especificidades, não comporta problemáticas dissensões e não exige especial instrução por parte do sujeito que julga.

27. Especialmente em tempos atuais.

Obrigações que, como visto através das disposições constitucionais transcritas acima, destinam-se ao financiamento das ações que visam à realização dos fins expressos nos já referidos artigos 3º e 6º da Constituição Federal de 1988.

Embora produzidas sob outro contexto, é interessante reportar as considerações abaixo, de Lopes²⁸, que expressam, por analogia, o que se pretendeu dizer nos últimos parágrafos:

Isto significa que a disputa existente atualmente no Brasil traduz-se no seguinte: quem deve ficar mais rico e quem deve ficar mais pobre? Se nossa perspectiva for individualista e conservadora a resposta será: os de sempre. [...] Estaremos aplicando, numa terrível falácia, a justiça comutativa: o que eu tenho, não devo perder, o que sempre tive deve continuar a ser meu, e as regras que me permitem ter cada vez mais devem ser mantidas, qualquer novo imposto é um confisco, qualquer limitação ao meu atual estado de liberdade é uma tirania. Mas existe nestes argumentos, tão comuns e tão convincentes para os mais des-preparados, a extraordinária falácia que consiste no seguinte: a justiça *comutativa*, que tem por objeto a manutenção da igualdade nas trocas e do equilíbrio entre os iguais, é um princípio de ação a ser aplicado dentro da moldura maior da justiça *distributiva*, pela qual se distribui, *proporcionalmente*, segundo os méritos, a capacidade, a necessidade, de maneira igual os benefícios e os malefícios da vida comum. Se o sistema social não consegue mais, por razões de natureza econômica, política e sócio-cultural, distribuir proporcionalmente segundo uma igualdade de necessidades, méritos e capacidades, premiando os espertos, os bem-nascidos, etc., naturalmente a aplicação de um juízo de justiça no caso concreto fica prejudicada.

Adaptando essas considerações ao que foi posto aqui, as justíças *tributária*, *penal*, *processual*, etc. devem buscar enquadrar-se na *moldura* da justiça enquanto conceito de natureza universal e possuidor de um sentido comum e, em regra, acessível a todos. Pos-

28. *Op. cit.*, p. 140-141.

to isso, e tendo em mente os objetivos que informam a Constituição Federal de 1988 ou o Estado brasileiro, parece convir a *extensão* do conceito de justiça tributária à maior (e mais coerente) amplitude possível de suas atribuições²⁹, para considerar políticas públicas financiadas pela arrecadação fiscal, normas de direito financeiro, etc.

É inegável a pertinência e utilidade dos *recortes metodológicos* entendidos pelos cientistas/estudiosos em face dos objetos de seus estudos. A presente análise não pretende - e nem teria condições - de afirmar outra coisa. Apenas acredita-se que, tão difícil quanto refutar tais “recortes”, é assimilar a força de seu emprego partindo de um conceito como o de justiça e numa perspectiva como a brasileira.

6. Referências bibliográficas

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000.

FARIA, José Eduardo. O Judiciário e os direitos humanos e sociais: notas para uma avaliação da justiça brasileira. In: FARIA, José Eduardo (Org.). *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. pp. 94-112.

HÖFFE, Otfried. *O que é justiça*. Trad. de Peter Naumann. EDPUCRS: Porto Alegre, 2003.

KANT, Immanuel. *Doutrina do Direito*. Trad. de Edson Bini. 2ª edição. São Paulo: ícone, 1993.

Sobre a expressão corrente: Isto pode ser correcto na teoria, mas nada vale na prática. In: *A paz perpétua e outros opúsculos*. Trad. de Artur Morão. Lisboa: Edições 70, 2002.

KUNTZ, Rolf. A redescoberta da igualdade como condição de justiça. In: FARIA, José Eduardo (Org.). *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. (Org.). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. pp. 144-155.

29. Medida que, naturalmente, deve ser objeto de exame caso a caso.

LOPES, José Reinaldo de Lima. Crise da norma jurídica e a reforma do Judiciário. In: FARIA, José Eduardo (Org.). *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. pp. 68-93.

. Direito subjetivo e direitos sociais: o dilema do Judiciário no Estado social de Direito. In: FARIA, José Eduardo (Org.). *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. pp. 113-143.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998. pp. 679-705.

. Considerações sobre o futuro da hermenêutica tributária à luz dos princípios da liberdade e justiça tributária. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, n.º 88. pp. 24-32.